

УДК 336.225.673

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS321268>

Научная статья



# Проблемные аспекты распоряжения налогоплательщиком денежными средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета

А.В. Красюков

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

## Аннотация

Статья посвящена изучению изменений и дополнений российского налогового законодательства в части порядка исполнения налоговых обязательств. Автор анализирует такие нововведения в порядке уплаты налогов, как единый налоговый платеж и единый налоговый счет. В рамках исследования автор акцентирует свое внимание на изучении имущественных отношений по распоряжению денежными средствами, составляющими положительное сальдо единого налогового счета. Автором проанализирован порядок распоряжения такими средствами через призму их местонахождения после уплаты единого налогового платежа и до момента исполнения обязанности по уплате налога. В связи с полученными выводами в статье сформулированы предложения по совершенствованию налогового законодательства в части регулирования отношений по распоряжению положительным сальдо единого налогового счета самим налогоплательщиком и его наследниками.

**Ключевые слова:** предмет налогового права; единый налоговый платеж; единый налоговый счет; положительное сальдо; вещное правоотношение; распоряжение денежными средствами; наследование.

## Как цитировать:

Красюков А.В. Проблемные аспекты распоряжения налогоплательщиком денежными средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета // Российский журнал правовых исследований. 2023. Т. 10. № 1. С. 15–20. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS321268>

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS321268>

Research Article

# Problematic Aspects of the Disposal of Funds that Form the Positive Balance of a Single Tax Account

Andrey V. Krasnyukov

Voronezh State University, Voronezh, Russia

## ABSTRACT

This article studies changes and additions to Russian tax legislation that concerns the procedure for fulfilling tax obligations. The author analyzes innovations in the payment of taxes such as a single tax payment and a single tax bill. The author focuses on the study of property relations for the disposal of funds that make up the positive balance of a single tax account. The author analyzes the procedure for disposing of such funds through the prism of their location after the remittance of a single tax payment and until the moment the obligation to pay the tax is fulfilled. In connection with the findings, the article formulates proposals for improving tax legislation in terms of regulating relations on the disposal of a positive balance of a single tax account by the taxpayer himself and his heirs.

**Keywords:** subject of tax law; single tax payment; single tax account; positive balance; real legal relationship; money management; inheritance.

## To cite this article:

Krasnyukov AV. Problematic aspects of the disposal of funds that form the positive balance of a single tax account. *Russian journal of legal studies*. 2023;10(1):15–20. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS321268>

Received: 11.02.2023

Accepted: 17.03.2023

Published: 31.03.2023

Федеральным законом от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ<sup>1</sup> в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) внесены существенные изменения и дополнения, которые вступили в силу с 1 января 2023 г. и требуют пристального внимания не только со стороны практикующих юристов, но и научного сообщества.

Так, данным законом среди прочего изменена глава 12 НК РФ, которая ранее называлась «Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных сумм». С 1 января 2023 г. название данной главы изложено в новой редакции — «Распоряжение суммой денежных средств, формирующей положительное сальдо единого налогового счета».

Если налогоплательщик наделяется правом по распоряжению суммой денежных средств, формирующей положительное сальдо единого налогового счета, представляется необходимым определиться с его правовой природой и отраслевой или подотраслевой принадлежностью.

В соответствии с п. 1 ст. 209 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ) и сложившимися научными подходами в содержание права собственности входят правомочия по владению, пользованию и распоряжению имуществом [1; 2].

Исходя из вышеуказанного, а также того обстоятельства, что деньги относятся действующим законодательством к имуществу, мы вполне можем выдвинуть гипотезу о вещно-правовой природе отношений по распоряжению денежными средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета.

В соответствии с п. 4 ст. 40.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее — БК РФ) бюджетное законодательство не распространяется на отношения по возврату платежей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, мы приходим к выводу, что вещные отношения по распоряжению суммой денежных средств, формирующей положительное сальдо единого налогового счета, регулируются именно налоговым законодательством, то есть являются налогово-правовыми.

Если подробнее анализировать объект данных вещных правоотношений, то можно заметить ряд проблемных моментов избранной законодателем правовой конструкции.

Глава 12 НК РФ говорит нам о распоряжении денежными средствами, которые формируют положительное сальдо единого налогового счета.

В соответствии со ст. 11.3 НК РФ сальдо единого налогового счета представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, и денежным выражением совокупной обязанности.

Положительное сальдо единого налогового счета формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, больше денежного выражения совокупной обязанности.

Единым налоговым счетом признается форма учета налоговыми органами:

- 1) денежного выражения совокупной обязанности;
- 2) денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа.

Единый налоговый счет ведется в отношении каждого физического лица и каждой организации, являющихся налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и (или) налоговыми агентами.

Исходя из данных довольно кратких положений налогового законодательства мы можем прийти к следующим выводам:

- единый налоговый счет ведется налоговыми органами;
- единый налоговый счет является лишь формой учета перечисленных денежных средств, но не местом их хранения (нахождения).

Следовательно, положительное сальдо формируется на едином налоговом счете, но денежные средства, формирующие данное положительное сальдо, на этом счете не находятся и находиться там не могут. Возникает вопрос, где находятся эти денежные средства?

Исходя из статей 11.3 и 45 (в новой редакции) НК РФ денежные средства, перечисленные в качестве единого налогового платежа, поступают на счет федерального казначейства в бюджетной системе РФ.

Согласно информации, размещенной на сайте ФНС России<sup>2</sup>, средства становятся доходами бюджета с момента исполнения уполномоченным органом Федерального казначейства распоряжения налогового органа об определении принадлежности единого налогового платежа (зачете ЕНП в счет уплаты налога).

Получается, что средства, формирующие положительное сальдо единого налогового счета, находятся в бюджетной системе, но не на единых счетах бюджетов.

В соответствии с п. 1 ст. 242.16 БК РФ суммы ЕНП поступают на отдельный казначейский счет для осуществления и отражения операций по учету и распределению поступлений, открытый Федеральному казначейству РФ. Согласно п. 3 той же статьи операции, связанные с ЕНП, отражаются на лицевом счете администратора источников финансирования дефицита федерального бюджета

Если проанализировать п. 1 ст. 94 БК РФ, то можно увидеть, что разница между средствами, перечисленными плательщиком в качестве ЕНП либо признанными

<sup>1</sup> Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2022. № 29 (часть II). Ст. 5230.

<sup>2</sup> Единый налоговый счет в вопросах и ответах. URL: [https://www.nalog.gov.ru/m23/news/tax\\_doc\\_news/12187690/](https://www.nalog.gov.ru/m23/news/tax_doc_news/12187690/) (дата обращения: 17.12.2022).

налоговым органом ЕНП, и средствами ЕНП, зачтенными налоговым органом в счет уплаты налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов либо возвращенными плательщику в соответствии с НК РФ, является иным источником финансирования дефицита федерального бюджета.

Если сопоставить формулировки ст. 94 БК РФ и ст. 11.3 НК РФ, то становится очевидным, что разница между суммой перечисленного и зачтенного в счет уплаты налога ЕНП как раз и формирует положительное сальдо ЕНС после исполнения обязанности по уплате налога.

Тем самым, мы приходим к неминусовому выводу, что предложенная законодателем конструкция «распоряжения денежными средствами, которые формируют положительное сальдо единого налогового счета», фактически приводит к распоряжению налогоплательщиком денежными средствами, которые находятся на казначейском счете, принадлежащем органу федерального казначейства, и учитываются на лицевом счете администратора источников федерального бюджета в качестве такого источника.

В научной литературе устоялась точка зрения, что в соответствии со ст. 214 ГК РФ средства бюджета (например, федерального) находятся в собственности соответствующего публично-правового образования. Следовательно, никто, кроме самого собственника, не вправе распоряжаться данными денежными средствами. Однако в данной ситуации средства ЕНП не зачисляются на единый счет федерального бюджета, но являются источником финансирования его дефицита.

Для правильного определения собственника данных денежных средств и объекта вещного налогового правоотношения по их распоряжению представляется необходимым проанализировать содержание прав, предоставляемых налогоплательщику в целях распоряжения денежными средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета.

Данная глава, а также статья 21 НК РФ закрепляют следующие правомочия налогоплательщика по распоряжению:

1. Зачет в счет:

- исполнения обязанности другого лица по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и (или) процентов;
- исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса);
- исполнения решений налоговых органов о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности, судебного акта либо погашения задолженности, не учитываемой в совокупной обязанности.

2. Возврат денежных средств из бюджетной системы.

Исходя из вышеуказанного, представляется, что, осуществляя правовые возможности, предоставленные ему ст. ст. 78 и 79 НК РФ, налогоплательщик распоряжается

не денежными средствами, а правами требования к публично-правовому образованию — требовать зачета или требовать возврата определенной суммы денежных средств.

Данные права требования мы вполне можем охарактеризовать как имущественные, поскольку они в полном объеме соответствуют признакам имущественного права, выделяемым в правовой науке.

1. Любое имущество обладает определенной потребительской ценностью для своего владельца, то есть является экономическим благом. Ценность права требования заключается в возможности получить то или иное благо от должника [3]. Иными словами, право требования, как и любое имущество, служит средством удовлетворения имущественного интереса своего владельца [4].

2. Право требования является экономическим благом только в том случае, когда в правоотношении существует временной разрыв между его возникновением и осуществлением платежа [3]. Пока налогоплательщик не произвел платеж, право требования публично-правового образования обладает определенной самостоятельной экономической ценностью и является объектом абсолютного имущественного правоотношения.

3. Способность принадлежать определенному лицу является свойством любого имущества, без которого оно как юридическая категория не существует. При этом наличие данного признака у прав требования в науке презюмируется в силу невозможности существования бесхозяйных прав [4]. Такое отношение принадлежности составляет основу абсолютного права кредитора на право требования [3].

4. Оборотоспособность права требования также выделяется некоторыми учеными как обязательный признак имущественного права [4]. Другими учеными данный признак не принимается, поскольку он противоречит факту существования множества объектов имущественных отношений, которые ограничены в обороте или совсем из него изъяты, но при этом обладают определенной потребительской ценностью для их владельцев. В силу этого данными учеными предлагается различать оборотоспособность имущества и способность быть объектом вещного права [5]. Полагаем также, что объектоспособность имущественных прав не может быть поставлена в зависимость от их оборотоспособности.

Потребительская ценность рассматриваемых имущественных прав требования не может быть поставлена под сомнение, поскольку с их помощью можно исполнить полностью или частично собственное налоговое обязательство или обязательство третьего лица.

Также предусмотренные главой 12 НК РФ права требования могут существовать довольно продолжительное время до их осуществления (до трех лет), и весь этот период они будут представлять потребительскую ценность для налогоплательщика.

Их способность принадлежать определенному лицу обусловлена персонифицированным характером единого налогового счета, который ведется в отношении каждого налогоплательщика отдельно.

Рассматриваемым правам требования налогоплательщика присуща также определенная оборотоспособность, поскольку в силу ст. 50 НК РФ и сложившейся судебной практики право на возврат излишне уплаченного налогового платежа переходит к правопреемникам налогоплательщика.

Таким образом, в соответствии с главой 12 ГК РФ объектом распоряжения налогоплательщика являются имущественные права требования к органу федерального казначейства. Поскольку ст. 129 ГК РФ включает имущественные права в состав имущества, то предлагаемая конструкция никоим образом не влияет на предложенное вещно-правовое понимание данных налоговых отношений.

Этот вывод расширяет существующие подходы к пониманию границ имущественных отношений, регулируемых налоговым правом. В теории налогового права устоялся подход к пониманию имущественных отношений, входящих в предмет налогового права, как обязательственных. Предлагаемая нами трактовка изменений, внесенных в НК РФ, позволяет утверждать о существовании вещных налоговых правоотношений.

Сделанные нами выводы о вещно-правовом характере рассматриваемых отношений позволяют сформулировать предложения по дальнейшему совершенствованию налогового законодательства.

Так, действующее законодательство регулирует отношения по возврату излишне уплаченных налогов правопреемниками реорганизованного юридического лица и учредителями ликвидированной организации. При этом в налоговом законодательстве абсолютно не урегулированы аналогичные отношения применительно к наследникам физического лица — налогоплательщика.

Возврат наследникам умершего (объявленного умершим) налогоплательщика суммы излишне уплаченного им (излишне взысканного налоговыми органами) ранее налога (сбора, страховых взносов, пеней, штрафа) не предусмотрен действующим законодательством Российской

Федерации о налогах и сборах. В случае вынесения судом решения о возврате наследникам указанных денежных средств и вступления его в законную силу, налоговый орган исполняет указанное решение по аналогии с исполнением иных судебных решений<sup>3</sup>.

Как показывает практика, норм гражданского законодательства, регулирующих наследственные отношения, недостаточно для регулирования вышеуказанных отношений. Гражданское законодательство не может установить административный (внесудебный) порядок возврата излишне уплаченного наследодателем налога его наследникам.

В настоящее время сложился только судебный порядок включения в наследственную массу данного имущества, который сам по себе довольно обременителен. Кроме того, судебная практика выработала определенные не вполне обоснованные требования. Наследник имеет право на получение соответствующих денежных сумм только тогда, когда эти суммы подлежали выплате самому наследодателю, но не получены им при жизни. Обязательным условием возможности включения в состав наследства является прижизненное волеизъявление специального субъекта налоговых правоотношений — налогоплательщика<sup>4</sup>.

Таким образом, унаследовать даже в судебном порядке в настоящее время возможно только ту сумму излишне уплаченного или взысканного налога, заявление о возврате которой налогоплательщик успел подать до своей смерти. Если такое заявление им подано не было, то во включении имущества в наследственную массу будет отказано.

Представляется, что наличие или отсутствие заявления о возврате излишне уплаченного и (или) взысканного налога никоим образом не влияет на существование имущественного права налогоплательщика и не может быть условием возможности его наследования.

В связи с вышеизложенным представляется необходимым дополнить налоговое законодательство нормами, устанавливающими внесудебный порядок перехода в порядке наследства имущественных прав требования налогоплательщика к его наследникам. При этом возможность такого перехода не должна быть обусловлена наличием предсмертного волеизъявления налогоплательщика.

<sup>3</sup> Письмо ФНС России от 17.01.2018 № ГД-4-8/678@ «По вопросу возврата наследникам умершего физического лица суммы излишне уплаченного (взысканного) налога» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> См. например: кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 23.03.2021 № 88а-7373/2021 по делу № 2а-138/2020; кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 14.09.2021 № 88а-25616/2021 по делу № 2а-4536/2020; кассационное определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 17.03.2021 № 88а-2436/2021 // СПС «КонсультантПлюс».

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ахметьянова З.А. Вещное право: учебник. М.: Статут, 2011. 360 с.
2. Бабаев А.Б. Система вещных прав: Монография. М.: Волтерс Клувер, 2006. 390 с.
3. Байбак В.В. Обязательственное требование как объект гражданского оборота. М., 2005. 220 с.
4. Яковлев А.С. Имущественные права как объекты гражданских правоотношений. М.: Ось-89, 2009. 192 с.
5. Гамбаров Ю.С. Гражданское право: Общая часть. М.: Зерцало. 2003. 796 с.

## REFERENCES

1. Akhmetyanova ZA. Property law: textbook. Moscow: Statut, 2011. 360 p. (In Russ.).
2. Babaev AB. The system of property rights: Monograph. Moscow: Wolters Kluver, 2006. 390 p. (In Russ.).
3. Baibak VV. Obligatory requirement as an object of civil circulation. Moscow, 2005. 220 p. (In Russ.).
4. Yakovlev AS. Property rights as objects of civil legal relations. Moscow: Os-89, 2009. 192 p. (In Russ.).
5. Gambarov YuS. Civil law: General part. Moscow: Zertsalo; 2003. 796 p. (In Russ.).

## ОБ АВТОРЕ

**Андрей Владимирович Красюков**, доктор юридических наук, доцент; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9972-4380>; e-mail: kav@law.vsu.ru

## AUTHOR INFORMATION

**Andrey V. Krasuykov**, doctor of legal sciences, associate professor; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9972-4380>; e-mail: kav@law.vsu.ru