

О едином налоговом счете как о новой форме учета обязательств и их исполнения

On the Single Tax Account As a New Form of Accounting for Obligations and Their Fulfillment

УДК 336.225

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-4-3-8

Е.Е. Смирнов, парламентский корреспондент

e-mail: ilya.smirnov@nm.ru

E.E. Smirnov, Parliamentary Correspondent

e-mail: ilya.smirnov@nm.ru

Аннотация. 1 января 2023 г. вступил в силу Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ, которым в России введен институт единого налогового счета. По мнению парламентских аналитиков, реализация положений этого закона позволит существенно упростить систему расчетов налогоплательщиков с бюджетом и сократить количество ошибок, допускаемых сторонами расчетов.

Ключевые слова: единый налоговый счет, единый налоговый платеж, платежные поручения, сальдо расчетов, расчетно-кассовые операции.

Abstract. On January 1, 2023, Federal Law No. 263-FZ dated July 14, 2022, which introduced the institution of a single tax account in Russia, came into force. According to parliamentary analysts, the implementation of the provisions of this law will significantly simplify the system of taxpayers' settlements with the budget and reduce the number of errors made by the parties to the settlements.

Keywords: single tax account, single tax payment, payment orders, settlement balance, settlement and cash transactions.

Принятие Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» продиктовано стремлением российских парламентариев упростить порядок уплаты налогов и иных обязательных платежей, предусмотренных законом.

Депутаты готовили законопроект совместно с Министерством финансов РФ и Федеральной налоговой службой

Проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» был разработан депутатами Государственной думы А.М. Макаровым, О.Н. Ануфриевой, Л.Я. Симановским, Г.Я. Хором, Н.А. Орловой, В.М. Резником совместно с Министерством финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службой.

Законопроектом предлагалось вместо существовавшей обязанности заполнения налогоплательщиками большого количества платежных поручений с огромным количе-

ством реквизитов внедрить институт единого налогового счета, открываемого каждому налогоплательщику в Федеральном казначействе, куда налогоплательщики смогут перечислять единый налоговый платеж с указанием в платежном поручении только суммы платежа и ИНН налогоплательщика. При этом, как отмечалось в проекте, налоговый орган на основе имеющихся у него документов и информации должен был самостоятельно засчитывать единый налоговый платеж в счет исполнения плательщиком обязанностей по уплате налогов, в том числе на основании информации, представляемой в некоторых случаях плательщиком.

По утверждению авторов законопроекта, единый налоговый счет — это новая система учета подлежащих уплате и уплаченных налогов, которая позволит учитывать результаты исполнения налогоплательщиком обязательств перед бюджетами бюджетной системы Российской Федерации через формирование единого сальдо расчетов на его едином налоговом счете. При этом принятие законопро-

екта исключит наличие у налогоплательщика одновременно задолженности и переплаты по разным видам налогов и обеспечит экономически обоснованный расчет суммы пеней на общую сумму задолженности перед бюджетом. Взыскание общей суммы задолженности исключит применение налоговыми органами избыточных обеспечительных мер к плательщикам.

Кроме того, согласно законопроекту, «свободные» денежные средства, перечисленные на единый налоговый счет, превышающие общую сумму подлежащих уплате налогов, находятся в распоряжении такого налогоплательщика и могут быть возвращены ему либо зачтены в счет уплаты налогов иного лица по заявлению такого налогоплательщика.

Законопроектом в целях внедрения единого налогового счета и упрощения платежного календаря налогоплательщиков устанавливались единые сроки уплаты налогов.

Реализация положений законопроекта, по мнению его авторов, позволяла создать для налогоплательщиков более комфортные условия для исполнения обязанности по уплате налогов, сократить издержки субъектов, участвующих в расчетно-кассовых операциях, время оформления расчетных документов, количество документов, формируемых налоговым органом для сальдирования расчетов по разным видам платежей (зачеты, уточнения платежей), а также позволяла обеспечить понятное и простое состояние расчетов плательщика с бюджетом при минимальном количестве ошибок как со стороны плательщиков, так и со стороны налоговых органов.

При этом, как отмечалось в пояснительной записке к законопроекту, предлагаемая им система уплаты налогов уже прошла трехлетнюю апробацию и положительно зарекомендовала себя в виде института единого налогового платежа физического лица. К тому же Федеральным законом от 29.11.2021 № 379-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» организациям и индивидуальным предпринимателям было предоставлено право на добровольной основе также использовать особый порядок уплаты (перечисления) налогов посредством уплаты единого налогового платежа. Многие из них этим воспользовались.

Законодательная инициатива группы депутатов, о которой идет речь, в Государственной думе была встречена как своевременная и весьма важная для страны.

В частности, рассмотрев внесенный в палату законопроект, Комитет Государственной думы по бюджету и налогам согласился с тем, что он действительно разработан в целях упрощения порядка уплаты налогов и иных обязательных платежей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, и совершенствования налогового администрирования.

Поддержал Комитет и то правовое обстоятельство, что в качестве мер, направленных на достижение поставленных целей, законопроектом было предложено следующее:

- внедрение института единого налогового счета, открываемого каждому плательщику в Федеральном казначействе, куда налогоплательщики смогут перечислять единый налоговый платеж;

- предложение вместо существующей обязанности заполнения плательщиками большого количества платежных поручений на перечисление каждого вида налога с огромным количеством реквизитов осуществлять уплату налогов посредством перечисления единого налогового платежа, указывая в платежных поручениях только суммы платежа и ИНН налогоплательщика;

- самостоятельное зачисление налоговым органом единого налогового платежа в счет исполнения обязанностей плательщика по уплате налогов;

- введение совершенно новой системы учета подлежащих уплате и уплаченных налогов, позволяющей формировать единое сальдо расчетов на едином налоговом счете налогоплательщика в качестве результата исполнения налогоплательщиком обязательств перед бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, что позволит исключить одновременно наличие задолженности и переплаты у налогоплательщика по разным видам налогов;

- взыскание общей суммы задолженности, что исключит применение налоговыми органами избыточных обеспечительных мер к налогоплательщикам;

- новый порядок работы с банками при взыскании задолженности за счет денежных средств на счетах налогоплательщиков в банках,

предусматривающий ведение реестра решений о взыскании задолженности и поручений налоговых органов на перечисление сумм задолженности;

- установление сокращенных сроков возврата налогоплательщику сумм денежных средств в размере положительного сальдо его единого налогового счета;

- установление единых сроков уплаты налогов;

- введение института единого налогового счета одновременно с расширением сервисных возможностей Федеральной налоговой службы — онлайн-доступности для плательщиков детализации начислений и уплаты налогов, а также дальнейшей интеграции с ИТ-платформами плательщиков в этой части.

Поскольку реализация положений законопроекта, на взгляд депутатов, входящих в состав Комитета, позволяла создать для налогоплательщиков более комфортные условия для исполнения обязанности по уплате налогов, сократить издержки субъектов, участвующих в расчетно-кассовых операциях, время оформления расчетных документов, количество документов, формируемых налоговым органом для сальдирования расчетов по разным видам платежей, а также позволяла обеспечить понятное и простое состояние расчетов плательщика с бюджетом при минимальном количестве ошибок как со стороны плательщиков, так и со стороны налоговых органов, концепция законопроекта была депутатами поддержана.

Вместе с тем Комитет обратил внимание Государственной думы на необходимость ко второму чтению законопроекта обсудить дополнительно следующее:

- изменение установленных Налоговым кодексом сроков представления налоговых деклараций (расчетов) практически по всем видам налогов (либо по некоторым видам операций, облагаемым этими налогами) и их уплаты в целях установления единых дат (20 и 25 число месяца, следующего за отчетным), поскольку в ином случае это может существенно усложнить задачу налогоплательщика по корректному исчислению налогов и привести к увеличению нагрузки на обе стороны налоговых правоотношений (как на налогоплательщиков, так и на налоговые органы);

вследствие увеличения количества представляемых уточненных налоговых деклараций (расчетов);

- порядок расчета суммы пеней на сумму недоимки;

- исключение из Налогового кодекса РФ такой гарантии налогоплательщикам, как проценты, начисляемые им в случае излишнего взыскания налоговыми органами сумм налогов;

- порядок предъявления налоговым органом требований к расчетным счетам налогоплательщика без установления очередности взыскания по нескольким счетам с целью исключения возможности неоднократного списания одной и той же суммы недоимки с разных счетов;

- обоснованность расширения объекта обложения страховыми взносами за счет выплат компенсационного или социального характера;

- исключение из Налогового кодекса положений, регулирующих порядок работы налоговых органов с ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков и порядок уплаты им налога на прибыль организаций;

- приведение терминологии Налогового кодекса РФ в соответствие с правом Евразийского экономического союза и законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании (законопроект решал эту проблему, но только частично).

Комитет также предложил на этапе подготовки законопроекта ко второму чтению рассмотреть вопрос о возможности его дополнения поправками, необходимыми в целях приведения терминологии норм федерального законодательства, устанавливающих требования об отсутствии у заявителя недоимки по налогам, сборам и задолженности по иным обязательным платежам, пеням, штрафам, в соответствие с изменениями, предлагаемыми законопроектом в части внедрения в сферу налоговых правоотношений института налогового счета.

Кроме того, Комитет посчитал целесообразным до вступления в силу предлагаемых законопроектом изменений вернуться к рассмотрению их положений с целью анализа необходимости их уточнения с учетом первых результатов проведения эксперимента по добровольному использованию налогоплательщиками особого порядка уплаты (перечисле-

ния) налогов посредством уплаты единого налогового платежа.

Принятие законопроекта поддержало и Правительство Российской Федерации. В то же время оно предложило дополнительно проработать положения, регламентирующие порядок принудительного исполнения решений налоговых органов, в целях исключения возможных рисков возникновения конкуренции норм Налогового кодекса РФ и Федерального закона «Об исполнительном производстве», а также урегулировать вопросы переходных положений в отношении исполнительных производств, возбужденных до проектируемого срока вступления законопроекта в силу.

Что касается Счетной палаты Российской Федерации, принявшей участие в обсуждении законопроекта, то она обратила внимание на необходимость доработки ко второму чтению отдельных положений законопроекта, в частности, вопрос определения для участников консолидированной группы налогоплательщиков порядка уплаты налога на прибыль организаций по итогам 2022 года.

Теперь еще о некоторых событиях первого, т.е. концептуального чтения.

При рассмотрении концепции законопроекта на пленарном заседании Государственной думы председатель Комитета ГД по бюджету и налогам А.М. Макаров весьма убедительно проинформировал палату о том, что изменит в жизни предпринимателей институт единого налогового счета.

В частности, по его словам, «после принятия законопроекта можно будет убрать такое требование, как сверка задолженности. Ведь сегодня без сверенной задолженности и без справки о том, что у тебя нет задолженности, ты не можешь получить ничего, это просто невозможно. Так вот можно будет смело отменить требования 19 законов и 700 подзаконных актов, в которых прописаны вопросы, связанные со сверкой».

О сроках уплаты: сегодня сроков уплаты такое количество, что это просто что-то безумное. Что предлагается в законопроекте для 90% бизнеса — это максимально четыре платежа в год и при желании можно заплатить авансом. Кстати, а не заставят ли нас платить авансом? Нет, и в законе ясно сказано, как платить: авансом один платеж или четыре раза,

или как ты хочешь — это на усмотрение налогоплательщика.

О сроках возврата денег, если они переплачены. На самом деле в законопроекте мы предусмотрели сокращение с месячного срока, как это сейчас, до десяти дней. Но мы продолжаем каждый день работу по обсуждению этого законопроекта, продолжаем обсуждение с бизнесом. Мы выйдем на такую норму в законе, что просто напрямую напишем, что переплаченные средства — это не средства бюджета (а ведь сегодня, когда они перечисляются, это средства бюджета), это средства налогоплательщика. И тогда вообще вопроса о сроке возврата не возникнет, человек сможет забрать эти средства в любой момент.

Ну и наконец, еще одна важнейшая тема. У нас сегодня возврат, если есть переплата, в течение трех лет, потом — до свидания, все ушло в бюджет. Вот этой темы тоже больше не будет: если это деньги налогоплательщика, то они будут ему возвращены в любое время».

Затем А.М. Макаров ответил на вопросы депутатов. Вот некоторые из них.

Депутат Н.И. Осадчий: «Любые изменения налогового законодательства так или иначе могут отражаться потом на бюджетной системе, особенно на уровне регионов. Скажите, пожалуйста, прогнозируете ли вы какие-либо изменения в этом плане?»

И второй вопрос: не все ясно в законопроекте в отношении такого крупного субъекта, как консолидированные группы налогоплательщиков. Какую-то ясность нужно внести, если это возможно».

А.М. Макаров: «В отношении того, не видим ли мы здесь опасности с точки зрения выпадающих доходов. Ее, безусловно, здесь нет. Более того, здесь есть очень важное преимущество, которое получают регионы: они получают больше возможностей для точного прогнозирования своих доходов. Когда мы анализируем результаты, это на самом деле дает больше возможностей для прогноза в отношении и федерального бюджета, и регионального, и муниципального. Поэтому здесь мы каких-то проблем не видим».

Что касается второго вопроса, то в данном случае я бы не связывал этот законопроект с консолидированной группой налогоплательщиков. Это два самостоятельных вопроса, хотя



сегодня огромное количество людей, которые действуют не только сами, но и через губернаторов регионов, где находятся их крупнейшие компании, пытаются активизировать борьбу за то, чтобы консолидированные группы сохранились. Я предложил бы не останавливаться просто на отмене консолидированных групп. Мы же с вами должны еще определить, как после их отмены будет зачисляться прибыль в бюджеты субъектов, с тем чтобы ни один бюджет не пострадал. Мы должны предложить справедливый механизм. Но это предмет, конечно же, другого закона».

Депутат О.Г. Дмитриева: «В этом законопроекте есть не только нормы, которые относятся к единому налоговому счету и которые вы подробно описали, но и нормы, изменяющие налоговое администрирование. В частности, хотелось бы, чтобы вы более подробно рассказали о том, как изменяется взыскание задолженности. Есть ли изменения относительно того, какая задолженность обращается на имущество должника по суду, а какая — за счет постановления и включения в реестр задолженности? Нет ли здесь ухудшения условий для налогоплательщиков?»

Второй вопрос связан с изменениями в части возврата НДС, эта статья тоже меняется. Какие тут изменения? Хотелось бы более подробно об этом услышать».

А.М. Макаров: «Коллеги, этот законопроект предусматривает, наверное, самое фундаментальное изменение порядка уплаты налогов с момента принятия Налогового кодекса в 1998 году. Ничего более фундаментального по уплате налогов за все это время не было. Очевидно, что у нас уже совершенно другие возможности расчетов. Скажем, вопрос возврата НДС вообще в повестке дня не стоит уже лет пять как минимум: после того как заработала АСК НДС-2, этого вопроса уже не стало, потому что налоговая все видит по системе в ту же минуту, когда это происходит. Поэтому, с моей точки зрения, с возвратом НДС вопросов нет.

Что касается недоимки. Да, недоимка возможна по сальдированному результату. Но тут очень важно вот что. Когда государство будет вступать с налогоплательщиком в отношения не по каждому налогу в отдельности — вот тут у тебя уплата, вот тут у тебя переплата, вот тут ты недоплатил (и по каждому возни-

кают риски, в том числе применения санкций и так далее), — это даст новую возможность: государство все посмотрит и увидит, что у тебя есть недоплата по одному налогу, но переплата по другому налогу ее перекрывает. В каком случае это не сработает? Не сработает, если не подана декларация, т.е. если государство не видит необходимости уплатить налог.

А вот из-за того, что нам приходится вносить изменения в очень многие статьи Налогового кодекса, которые регламентируют эти процессы, ведь они у нас регламентированы по каждому вопросу, на самом деле возникает ощущение, что их очень много. Нет! На самом деле это те же самые правила, просто уже в другой системе координат. Поэтому мы здесь никаких рисков не видим».

Основные положения Федерального закона № 263-ФЗ

Федеральным законом № 263-ФЗ введен институт единого налогового счета. Сделано это путем внесения изменений в части первую и вторую Налогового кодекса.

В соответствии с законом каждому плательщику в Федеральном казначействе открывается единый налоговый счет, на который он может перечислять единый налоговый платеж, указывая в платежном поручении только сумму платежа и свой идентификационный номер. Налоговый орган на основе имеющихся у него документов и информации должен самостоятельно засчитывать единый налоговый платеж в счет исполнения плательщиком обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов, в том числе на основании информации, предоставляемой в некоторых случаях плательщиком.

Согласно закону, единым налоговым счетом признается форма учета налоговыми органами денежного выражения совокупной обязанности налогоплательщика и денежных средств, перечисленных им в качестве единого налогового платежа или признаваемых в качестве единого налогового платежа. Разница между указанными суммами образует сальдо единого налогового счета, которое может быть положительным (когда сумма единого налогового платежа превышает величину совокупной обязанности), отрицательным либо нулевым.

Как записано в законе, единый налоговый счет ведется в отношении каждого физиче-

ского лица и каждой организации, являющихся налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и (или) налоговыми агентами (в том числе при исполнении обязанности управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества).

Принципиально важно то, что совокупная обязанность плательщика формируется и подлежит учету на едином налоговом счете в валюте Российской Федерации на основе налоговых деклараций (расчетов), уведомлений налогоплательщика об исчисленных суммах налогов, сборов и страховых взносов, налоговых уведомлений, решений налогового органа о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате налогов, сборов и страховых взносов, решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений (об отказе в привлечении к ответственности), судебных актов, исполнительных документов, сведений о разрешениях на добычу объектов животного мира или на добычу (вылов) водных биологических ресурсов и иных документов.

В соответствии с изменениями, внесенными Законом № 263 в Налоговый кодекс, положительное сальдо единого налогового счета по распоряжению налогоплательщика может быть возвращено ему, зачтено в счет исполнения иных налоговых обязательств либо в счет исполнения решений налоговых органов (статья 23 НК РФ). Отрицательное сальдо образует задолженность налогоплательщика по уплате налогов, сборов и страховых взносов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (статья 11 НК РФ).

Законом также уточнено понятие единого налогового платежа, под которым признаются денежные средства, перечисленные налогоплательщиком, плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом и (или) иным лицом в бюджетную систему Российской Федерации на счет Федерального казначейства, предназначенные для исполнения совокупной обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента, а также денежные средства, взысканные с налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента в соответ-

ствии с Налоговым кодексом. Для целей НК РФ единым налоговым платежом также признаются и другие указанные Законом № 263-ФЗ суммы денежных средств, подлежащие учету на едином налоговом счете.

Как известно, институт единого налогового платежа физического лица, введенный с 1 января 2019 г., успешно прошел трехлетнюю апробацию, и этот опыт учтен законом.

Следует отметить и то, что в связи с введением института единого налогового счета в Налоговом кодексе появились и другие новации, соответствующие требованиям времени и запросам рынка. В частности, согласно закону, теперь не признается правонарушением неуплата или неполная уплата налога, сбора, страховых взносов в случае, если у налогоплательщика с установленной даты уплаты налога до даты вынесения решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение непрерывно имелось положительное сальдо единого налогового счета в размере, достаточном для полной или частичной уплаты налога (статья 122 Кодекса). В этом случае налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности в части, соответствующей указанному положительному сальдо единого налогового счета. Также следует отметить, что взыскание общей суммы задолженности исключает применение налоговыми органами избыточных обеспечительных мер к налогоплательщикам.

В целях внедрения единого налогового счета законом установлены единые сроки подачи налоговых деклараций (25-е число соответствующего месяца) и единые сроки уплаты налогов и авансовых платежей по налогам (28-е число соответствующего месяца), уточнен порядок зачета и возврата излишне уплаченных (взысканных) сумм (денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета). Это касается всех налогов (за исключением налога на имущество физических лиц) и сборов (за исключением торгового сбора), установленных частью второй НК РФ, а также страховых взносов.

Введение института единого налогового счета проводится одновременно с расширением сервисных возможностей ФНС России по онлайн-доступности для плательщиков детализации начислений и уплаты налогов, а также дальнейшей интеграции с IT-платформами плательщиков.

