

Актуальные вопросы цифровизации налогового администрирования

Current Questions of Tax Administration Digitalization

УДК 338.2

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-8-41-45

А.Г. Болдычева, канд. экон. наук, доцент кафедры «Экономика промышленности: учет, анализ, аудит», Московский авиационный институт

e-mail: informalla@yandex.ru

Е.Н. Ермолаева, канд. экон. наук, доцент кафедры «Экономика промышленности: учет, анализ, аудит», Московский авиационный институт

e-mail: 2107166@mail.ru

М.М. Старкова, канд. экон. наук, доцент кафедры «Экономика промышленности: учет, анализ, аудит», Московский авиационный институт

e-mail: starkova_maria@mail.ru

A.G. Boldycheva, Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor, Department «Industrial Economics: Accounting, Analysis, Audit», Moscow Aviation Institute

e-mail: informalla@yandex.ru

E.N. Ermolaeva, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department «Industrial Economics: Accounting, Analysis, Audit», Moscow Aviation Institute

e-mail: 2107166@mail.ru

M.M. Starkova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, «Industrial Economics: Accounting, Analysis, Audit» Department, Moscow Aviation Institute

e-mail: informalla@yandex.ru

Аннотация. *Статья посвящена отдельным проблемам и вопросам налогового администрирования в Российской Федерации. Подробно рассмотрены изменения в налоговом кодексе РФ, связанные с новым порядком уплаты с 1 января 2023 г. налогов, введением таких понятий, как Единый налоговый платеж и Единый налоговый счет налогоплательщика.*

Ключевые слова: налоговое администрирование, единый налоговый платеж, единый налоговый счет, взыскание налоговой задолженности, прослеживаемость, налоговые проверки.

Abstract. *The article is devoted to certain problems and issues of tax administration in the Russian Federation. The amendments to the Tax Code of the Russian Federation related to the new procedure for paying taxes from January 1, 2023, the introduction of such concepts as a Single tax payment and a Single taxpayer tax Account are considered in detail.*

Keywords: tax administration, single tax payment, single tax account, tax debt collection, traceability, tax audits.

Статья посвящена особенностям налогового контроля, которые продиктованы как изменениями в налоговом законодательстве, так и трудностями взаимодействия в цифровой среде. Наиболее остро стоит вопрос введения единого налогового платежа и единого налогового счета. Должным образом пока не отлажен механизм работы личного кабинета, и не все налогоплательщики могут видеть, что происходит на Едином налоговом счете. Сохраняется большая неопределенность с режимом прослеживаемости, реализацией принципа должной осмотрительности, вызывает много вопросов порядок истребования документов в рамках встречных проверок, некоторые другие вопросы пока также остаются без ответа. Это вы-

зывает напряженность в отношениях бизнеса и государства.

Налоговые органы пытаются справиться с ситуацией, за прошедший период вступили в силу значительные изменения в налоговом администрировании. Принимая во внимание общую переходную ситуацию в экономике, связанную с преодолением последствий введенных экономических санкций, налогоплательщикам дали небольшую отсрочку для адаптации к новым условиям. Однако переходный период быстро закончится, и налоговое администрирование начнет действовать должным образом.

С 1 января 2023 г. вступил в силу новый порядок уплаты налогов, введено понятие

Единого налогового платежа (ЕНП) и Единого налогового счета (ЕНС). Законодательство о Едином налоговом счете — новая и более сложная конструкция, чем действовавшая до 2023 г. Согласно ст. 11.3 НК РФ [2], ЕНП — это денежные средства, перечисленные налогоплательщиком в бюджет на счет Управления Федерального казначейства (УФК), предназначенные для исполнения совокупной обязанности налогоплательщика. В соответствии со ст. 11 НК РФ совокупная обязанность — общая сумма налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которую обязан уплатить (перечислить) налогоплательщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент, и сумма налога, подлежащая возврату в бюджетную систему Российской Федерации в случаях, предусмотренных НК РФ. Сальдо ЕНС — разница между ЕНП и денежным выражением совокупной обязанности. Положительное сальдо ЕНС формируется, если ЕНП больше совокупной обязанности. ЕНП учитывается на ЕНС на основании информации, поступающей из Государственной информационной системы государственных и муниципальных платежей со дня предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему на счет УФК денежных средств при наличии на счете достаточного денежного остатка на день платежа, что указано в подп. 1 п. 6 ст. 45 НК РФ.

С 1 января 2023 г. перечисление единого налогового платежа совершенно не означает уплату налога. Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком в соответствии с п. 7 ст. 45 НК РФ:

- со дня перечисления денежных средств в качестве ЕНП при наличии на соответствующую дату учтенной на ЕНС совокупной обязанности в части, в отношении которой может быть определена принадлежность таких сумм денежных средств;

- со дня, на который приходится срок уплаты налога, зачтенного в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате такого налога на основании соответствующего заявления о зачете;

- со дня учета на ЕНС совокупной обязанности на основании декларации, сообщения об исчисленных суммах налога, уведомления,

решения налогового органа или суда при наличии на эту дату положительного сальдо ЕНС в части, в отношении которой может быть определена принадлежность сумм денежных средств, уплаченных (перечисленных) в качестве ЕНП;

- со дня зачета положительного сальдо ЕНС на основании заявления о зачете [2].

Конкретный налог признается уплаченным при наличии на соответствующую дату учтенной на Едином налоговом счете обязанности, которую можно идентифицировать, то есть когда можно определить принадлежность денежных средств. Совокупная обязанность — это общая сумма налоговых и текущих обязательств, которые нужно покрыть до 28 числа каждого месяца. Единый налоговый платеж — это некая безличная сумма, которая формируется на основе налоговых деклараций. Налоговые органы должны знать, как распределить поступившие суммы ЕНП. Конкретный налог будет считаться уплаченным только в том случае, если на Едином налоговом счете денежных средств достаточно и определена их принадлежность. Принадлежность для налоговых органов связана либо с уведомлением, либо с декларацией, либо с платежным поручением.

Принадлежность сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве ЕНП, определяется налоговыми органами на основании пп. 8–10 ст. 45 НК РФ согласно учтенной на ЕНС налогоплательщика суммы его совокупной обязанности с соблюдением следующей последовательности: недоимка (начиная с наиболее раннего момента ее выявления), налоги, авансовые платежи, сборы, страховые взносы (с момента возникновения обязанности по их уплате), пени, проценты, штрафы. Если общей суммы ЕНП недостаточно для покрытия совокупной обязанности, принадлежность определяется в соответствии с приведенной последовательностью пропорционально суммам таких обязанностей.

В настоящее время проблема заключается в том, что для того, чтобы средства попали в конкретный региональный или местный бюджет и могли быть использованы по назначению, нужно, чтобы они были соотнесены с каким-то конкретным налогом. Если такой информации у налоговых органов нет, то го-

сударство не может распорядиться этими деньгами. Таким образом, конкретные налоги не будут считаться уплаченными, если налоговый орган не сможет произвести распределение средств ЕНП.

В итоге у налогоплательщиков может образоваться задолженность по конкретным налогам в силу неинформированности налоговых органов о принадлежности поступивших на ЕНС средств. В данном случае сальдо на ЕНС считается условно положительным. Налоговые органы имеют право выставить требования на уплату соответствующих недоимок по конкретным налогам. При выявлении отрицательного сальдо ЕНС налогоплательщику направят требование об уплате задолженности в порядке, установленном новой редакцией ст. 69 и 70 НК РФ. Форма требований приведена в приказе ФНС России от 02.12.2022 № ЕД-7-8/1151@ [10].

Согласно ст. 70 Налогового кодекса при наличии задолженности по уплате налогов налоговые органы в течение 3 месяцев направят налогоплательщику требование об уплате задолженности. В 2023 г. предусмотренные НК РФ предельные сроки направления требований об уплате задолженности и принятия решений о взыскании задолженности увеличиваются на 6 месяцев [8]. При таких сроках взыскания задолженности возможна ситуация, когда налогоплательщик уверен, что имеет положительное сальдо на ЕНС, но неожиданно выясняется, что оно отрицательное. Таким образом, необходим постоянный мониторинг ЕНС и взаимодействие с налоговыми органами. Когда эта проблема будет решена, нужно перед каждым ЕНП обязательно проверять наличие средств на ЕНС в личном кабинете. Если средств недостаточно или сальдо отрицательное, необходимо рассчитать такой размер платежа, который бы мог покрыть не только необходимое налоговое требование, но и обнулить отрицательное сальдо на ЕНС.

Что касается технологии взыскания налоговыми органами задолженности, то сегодня эти правила прописаны в новой редакции ст. 46–48 НК РФ (с учетом п. 9 ст. 4 Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ), в пп. 2 и 11 ст. 76 НК РФ. Данные о взыскании задолженности со счетов налогоплательщика в соответствии с порядком, предусмотренным приказом

ФНС России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1138@ [12], размещаются для сведения банков в Реестре решений о взыскании задолженности. Решение действует в отношении всех счетов, информация о приостановлении операций по которым размещена в Реестре. Не производится взыскание задолженности с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок действия депозитного договора. По счетам приостанавливаются расходные операции в размере отрицательного сальдо ЕНС до момента формирования положительного либо нулевого сальдо. Согласно приказу банк должен проверять информацию в реестре ежедневно. Актуализация сведений об отрицательном сальдо ЕНС в Реестре происходит два раза в сутки (в 9 часов 00 минут и в 15 часов 00 минут по московскому времени), а при положительном и нулевом сальдо ЕНС — в режиме реального времени.

Из письма ФНС России от 28.02.2023 № ЕД-26-8/4@ следует, что если налоговики провели сверку с налогоплательщиком на определенную дату и пришли к согласию, то в этом случае они могут перейти к взысканию задолженности [7]. При этом порядок согласования сальдо на ЕНС с налогоплательщиками не определен. Так как у налогоплательщика могут быть счета в нескольких банках, а налоговый орган разместил данные в Реестре, возможна ситуация, когда все банки, где открыты счета, спишут обозначенные суммы с каждого из счетов, поскольку банки между собой никак не взаимодействуют. Вернуть обратно списанные денежные суммы будет невозможно.

Каждый налог в конце концов должен попасть в конкретный бюджет, чего не происходит, если налогоплательщик проигнорировал подачу уведомлений и появилась недоимка по налогу. В случае несвоевременного представления уведомлений ЕНП не будет своевременно распределен в бюджеты и это оправдывает начисление пеней даже при «ложном» положительном сальдо ЕНС [3, 5]. Складывающаяся ситуация (когда ЕНП произведен, но не расшифрован через уведомление) приводит налоговые органы к желанию ужесточить начисление пени и рассчитывать пени даже в большем объеме, чем при просрочке самого налогового платежа. Что касается штрафов, то согласно п. 4 ст. 122 НК РФ

не признается правонарушением неуплата или неполная уплата налога (сбора, страховых взносов) в случае, если у налогоплательщика со дня, на который приходится установленный срок уплаты, до дня вынесения решения о привлечении к ответственности за неуплату (неполную уплату) налога непрерывно имелось положительное сальдо ЕНС в размере, достаточном для полной или частичной уплаты налога. В этом случае налогоплательщик (плательщик сбора, страховых взносов) освобождается от штрафа в части, соответствующей положительному сальдо ЕНС.

Важным этапом в реализации механизмов налогового администрирования в Российской Федерации явилось принятие Правительством РФ постановления от 01.07.2021 № 1108, которым было утверждено «Положение о национальной системе прослеживаемости товаров». Согласно Положению операторы электронного документооборота с 1 января 2023 г. обязаны передавать в элетронной форме в ФНС России счета-фактуры, универсальные передаточные документы (УПД), универсальные корректировочные документы (УКД), содержащие реквизиты прослеживаемости, не позднее рабочего дня, следующего за днем получения ими этих документов от участников системы прослеживаемости [9]. Порядок представления операторами электронного документооборота счетов-фактур, УПД, УКД, содержащих реквизиты прослеживаемости, определены приказом ФНС России от 08.07.2022 № ЕД-7-15/636@ [11].

За нарушение порядка системы прослеживаемости товаров штрафы пока не взимаются, тем не менее налоговые органы продолжают собирать информацию о движении электронных счетов-фактур, УПД и УКД с реквизитами прослеживаемости, особенно если эти документы поступают через оператора электронного документооборота. Таким образом нарабатывается и анализируется массив данных, фиксируются различные ошибки, сопоставляются данные из счетов-фактур с декларациями и отчетами налогоплательщиков. Налоговые органы анализируют ошибки, оценивают наличие недобросовестности с тем, чтобы потом, когда начнут применяться административные штрафы в связке с прослеживаемостью, выставить их. Ожидается, что это может

произойти в середине 2024 г. Более подробно разобраться с тем, как трактуются ошибки, как они могут повлиять на репутацию налогоплательщика и т.п., можно в письме ФНС России от 08.04.2022 № 08-05/0369@ «Об отдельных вопросах применения положений законодательства о национальной системе прослеживаемости товаров» и в письме ФНС России от 03.12.2021 № ЕА-4-15/16911@ «О направлении Рекомендаций по осуществлению налогового контроля с использованием национальной системы прослеживаемости товара» [4, 6].

Одним из важнейших методов **налогового администрирования** является контроль за выполнением налогоплательщиком требований налогового законодательства, который реализуется с помощью проведения налоговыми органами камеральных и выездных налоговых проверок. Именно последние могут доставить налогоплательщику определенные неприятности. По результатам каждой из них выносятся то или иное решение, как правило, это доначисление, недоимки, пени или штрафы. Соответствующие суммы отражаются на Едином налоговом счете со дня вступления в силу этого решения. Если налогоплательщик успеет подать кассационную жалобу в течение месяца до вынесения решения по апелляционной жалобе, сумма денежных средств на ЕНС не изменится. Решение арбитражного суда первой инстанции вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. Постановление арбитражного суда кассационной инстанции вступает в законную силу со дня его принятия (п. 5 ст. 289) АПК РФ [1]. В результате с того момента, когда решение вступает в силу, налогоплательщику следует отслеживать процесс списания средств с ЕНС.

Заключение

Таким образом, в результате анализа поднятых в рамках данной статьи актуальных вопросов налогового администрирования выявлены задачи, решение которых позволит вывести цифровизацию отношений государства и бизнеса на новый уровень. В работе представлены нормативные источники, знание которых позволит компаниям лучше ориентироваться в современной ситуации и преодо-



леть кризисные моменты. В целом комплексное решение проблем взаимодействия налоговых органов и компаний на цифровых платформах, широкое внедрение электронного документооборота, обеспечение режима про-

слеживаемости и маркировки со временем позволит снизить уровень напряжения, повысить эффективность совместной работы и постепенно адаптироваться к новым реалиям жизни.

Литература

1. Арбитражный процессуальный кодекс российской Федерации» https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37800/
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (Редакция от 28.12.2022 (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 01.01.2023) <https://nalog.garant.ru/fns/nk/>
3. Письмо ФНС России от 22.03.2023 № БС-4-11/3383@ «О заполнении Уведомления (КНД 1110355) и платежных поручений в части НДС/Л и страховых взносов» https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/13293250/
4. Письмо ФНС России от 03.12.2021 № ЕА-4-15/16911@ «О направлении Рекомендаций по осуществлению налогового контроля с использованием национальной системы прослеживаемости товара» https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404051/
5. Письмо ФНС России от 06.02.2023 № ЗГ-3-8/1441@ «О рассмотрении обращения» <https://base.garant.ru/406367551/>
6. Письмо ФНС России от 08.04.2022 № 08-05/0369@ «Об отдельных вопросах применения положений законодательства о национальной системе прослеживаемости товаров» <https://www.v2b.ru/documents/pismo-fns-rossii-ot-08-04-2022-n-08-05-0369>
7. Письмо ФНС России от 28.02.2023 № ЕД-26-8/4@ «В отношении сверок и взыскания задолженности» https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_441356/
8. Постановление Правительства РФ от 29.03.2023 № 500 «О мерах по урегулированию задолженности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, установленных Налоговым кодексом РФ в 2023 году» https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443491/
9. Постановления Правительства РФ от 01.07.2021 № 1108 «Об утверждении Положения о национальной системе прослеживаемости товаров» https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_389974/
10. Приказ ФНС России от 02.12.2022 № ЕД-7-8/1151@ «Об утверждении форм требований об уплате, а также форм документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и взыскании задолженности» https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13039260/
11. Приказ ФНС России от 08.07.2022 № ЕД-7-15/636@ «Об утверждении порядка предоставления операторами электронного документооборота счетов-фактур, универсальных передаточных документов, универсальных корректировочных документов, содержащих реквизиты прослеживаемости, в электронной форме» https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_427483/
12. Приказ ФНС России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1138@ «Об утверждении Порядка ведения реестра решений о взыскании задолженности и размещения в указанном реестре документов, предусмотренных пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса РФ» https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_436230/
13. <https://www.nalog.gov.ru/rn77/rso/>
14. <https://zakupki.gov.ru/epz/dishonestsupplier/search/results.html>