

ВОПРОСЫ РАСПОРЯЖЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ ПОЛОЖИТЕЛЬНЫМ САЛЬДО ЕДИНОГО НАЛОГОВОГО СЧЕТА

М. Е. Мардасова

Воронежский государственный университет

ISSUES OF DISPOSAL BY A TAXPAYER OF A POSITIVE BALANCE OF A SINGLE TAX ACCOUNT

M. E. Mardasova

Voronezh State University

Аннотация: изучаются особенности распоряжения налогоплательщиком положительным сальдо его единого налогового счета. Рассматриваются варианты реализации указанного права путем зачета и возврата денежных средств с учетом внесенных в Налоговый кодекс РФ изменений, которые обусловлены установлением унифицированного порядка уплаты налогов и других налоговых платежей. Отдельное внимание уделяется законодательным ограничениям осуществления налогоплательщиком права распоряжения положительным сальдо единого налогового счета.
Ключевые слова: налогоплательщик, положительное сальдо единого налогового счета, единый налоговый платеж, распоряжение положительным сальдо, возврат, зачет.

Abstract: the article is devoted to the study of the features of the taxpayer's disposal of the positive balance of his single tax account. Options for the realization of this right by offsetting and refunding funds are being considered, taking into account the amendments made to the Tax Code of the Russian Federation which are conditioned by the establishment of a unified procedure for paying taxes and other tax payments. Special attention is paid to legislative restrictions on the taxpayer's exercise of the right to dispose of the positive balance of a single tax account.

Key words: taxpayer, positive balance of a single tax account, single tax payment, disposal of the positive balance, refund, offset.

Вступившие в силу с 1 января 2023 г. нормы Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), устанавливающие унифицированный для всех категорий налогоплательщиков порядок уплаты практически всех налогов и сборов в виде единого налогового платежа (далее – ЕНП), привели к одновременным изменениям и во многих других налогово-правовых нормах. У каждого налогоплательщика с указанной даты появляется единый налоговый счет (далее – ЕНС), где отображается вся информация не только о ЕНП, но и о совокупной обязанности, которая формируется из подлежащих уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, процентов и штрафов. Разница между двумя указанными категориями в денежном выражении образует сальдо ЕНС.

Когда сумма ЕНП превышает размер совокупной обязанности, то речь идет о наличии положительного сальдо ЕНС.

Указанные законодательные изменения привели к новой редакции норм, регламентирующих процедуры возврата и зачета денежных средств, поступивших в бюджет в излишнем размере в результате действий как налогоплательщика, так и налоговых органов.

Еще с момента принятия части первой НК РФ у налогоплательщика появилось право на зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных налогов, дополненное в середине 1999 г. также аналогичным правилом в отношении пеней и штрафов¹. Нормы налогового законодательства

¹ Указанные изменения были внесены в НК РФ Федеральным законом от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О

на протяжении более 20 лет разграничивали процедуры зачета и возврата в отношении излишне уплаченных и излишне взысканных налогов, пеней, штрафов соответственно. Однако появление ЕНС повлекло унификацию правил в отношении указанных денежных средств с учетом лишь некоторых исключений.

С 1 января 2023 г. у налогоплательщика сохраняется право на возврат и зачет, но оно имеет отношение к денежным средствам, формирующим положительное сальдо ЕНС. Следует отметить, что аналогичным правом пользуется плательщик сборов и плательщик страховых взносов в отношении соответствующих платежей.

Новая редакция норм НК РФ отдельно регламентирует процедуры зачета и возврата путем их закрепления в ст. 78 и 79 соответственно. Также некоторые положения, имеющие отношения к данным процедурам, содержатся в ст. 11.3 кодекса.

Прежде всего налогоплательщику предоставляется право зачета положительного сальдо ЕНС, в рамках реализации которого появляется больше возможностей, чем в ранее действующей редакции. В настоящее время возможны три варианта самостоятельного распоряжения в форме зачета, каждый из них следует рассмотреть отдельно.

Во-первых, зачет производится в счет исполнения обязанности другого лица по уплате всех платежей, установленных в НК РФ, в частности налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и процентов. В ст. 78 НК РФ не указывается, о какой обязанности третьего лица идет речь: уже отраженной на ЕНС или которая появится только в будущем. Согласно форме заявления о распоряжении путем зачета положительным сальдо ЕНС, утвержденной Приказом ФНС России от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1133@², налогоплательщику необходимо указать в нем только ИНН третьего лица и конкрет-

внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

² Приказ ФНС России от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1133@ «Об утверждении форм и форматов представления документов, используемых налоговыми органами и налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и (или) налоговыми агентами при осуществлении зачета и возврата сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета, а также излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13015737/

ный размер денежных средств для зачета. Указанная в заявлении сумма относится к денежным средствам, которые учитываются на ЕНС третьего лица как ЕНП. Такой вывод следует из пп. 2 п. 1 ст. 11.3 НК РФ, согласно которому в день осуществления налоговым органом зачета поступившая от иного лица в результате зачета сумма денежных средств признается ЕНП. В свою очередь налоговый орган должен произвести зачет не позднее дня, следующего за днем поступления заявления о распоряжении путем зачета (п. 5 ст. 78 НК РФ). И хотя п. 6 ст. 45 НК РФ прямо не устанавливает момент, с которого в данном случае ЕНП считается учтенным на ЕНС, но из вышеуказанных положений ст. 11.3 НК РФ им должен являться день произведенного налоговым органом зачета.

Появление такого варианта зачета является дальнейшим развитием нормы п. 1 ст. 45 НК РФ, предусматривающей возможность исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщика путем перечисления ЕНП третьим лицом³. Однако при реализации данного права необходимо применять положения абз. 4 п. 1 ст. 45 НК РФ, согласно которым вернуть денежные средства с ЕНС третьего лица сможет только обладатель этого счета. Получается, что с момента распоряжения в пользу третьего лица денежными средствами, формирующими положительное сальдо ЕНС, налогоплательщик утрачивает право на них. Кроме того, ст. 78 НК РФ не устанавливает возможность отмены зачета в таком случае, что еще раз свидетельствует о невозможности возврата указанных денежных сумм на ЕНС налогоплательщика.

Учитывая тот факт, что заявление о распоряжении положительным сальдо налогоплательщика в пользу третьего лица исполняется налоговым органом практически сразу, возникает следующий вопрос. Вправе ли налоговый орган отказать в осуществлении зачета в пользу третьего лица, если получает от налогоплательщика заявление о распоряжении его положительным сальдо за несколько дней до вступления в законную силу решения о доначислении этому налогоплательщику налога по результатам налоговой проверки? Очевидно, что налоговый орган еще не может использовать имеющиеся на ЕНС налогоплательщика денежные средства для по-

³ Это право, но в изложении прежней редакции п. 1 ст. 45 НК РФ появилось еще в конце 2016 г.

крытия недоимки. Это связано с тем, что пока решение по итогам налоговой проверки не вступило в законную силу, совокупная обязанность в размере соответствующих доначислений налога еще не может быть отражена на ЕНС. Такой вывод следует из положений пп. 9 п. 5 ст. 11.3 НК РФ. Законодатель не установил каких-либо ограничений реализации рассматриваемого права на случай возникновения вышеуказанной ситуации, поэтому налогоплательщик, получивший такое решение, фактически действуя в рамках законодательных норм, может перевести имеющееся положительное сальдо на ЕНС третьего лица. Однако, если налогоплательщик действует недобросовестно и преследует цель «вывести» свои денежные средства через ЕНС третьего лица при его участии, по факту происходит злоупотребление принадлежащим ему правом.

Во-вторых, зачет производится в счет исполнения предстоящей обязанности налогоплательщика по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса). Очевидно, что речь идет о тех налогах (сборах, страховых взносах), сроки уплаты которых наступят только в будущем. Однако даже после подачи заявления о распоряжении положительным сальдо ЕНС таким способом налоговый орган при возникновении недоимки имеет право самостоятельно распорядиться соответствующей денежной суммой в счет ее погашения. Например, такая недоимка может образоваться в результате доначисления налога решением налогового органа, вынесенным и вступившим в законную силу после проведения соответствующего вида налоговой проверки. Указанное правило напрямую не установлено в ст. 78 НК РФ, но оно с очевидностью следует из п. 8 ст. 45 НК РФ, устанавливающего порядок распределения ЕНП налоговым органом. Так, согласно данной норме его зачисление в первую очередь происходит в имеющуюся недоимку. Положительное сальдо как раз и образуется из денежных средств, поступивших на ЕНС в качестве ЕНП. Интересно, что прежняя редакция ст. 78 и 79 НК РФ прямо устанавливала правило о первоначальном погашении налоговым органом недоимки за счет излишне перечисленных налоговых платежей. И хотя в новой редакции ст. 78 НК РФ указанное правило отсутствует, это не означает, что оно не будет действовать⁴.

⁴ Следует заметить, что с момента принятия НК РФ нормы о приоритете погашения недоимки за счет излишне взысканных или уплаченных налоговых плате-

Очевидно, такой подход продиктован публичными фискальными интересами.

При реализации данного варианта зачета у налогоплательщика сохраняется право его отмены путем подачи в налоговый орган соответствующего заявления об отмене.

В-третьих, налогоплательщик вправе распорядиться положительным сальдо путем зачета в счет исполнения ряда принятых в отношении него решений налогового органа, например о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и других, перечень которых указан в п. 1 ст. 78 НК РФ. Подать заявление необходимо не позднее дня, предшествующего дате вступления в силу судебного акта о взыскании задолженности, с указанием соответствующего решения налогового органа

Кроме того, налогоплательщик вправе погасить налоговую задолженность, сроки взыскания которой уже истекли. Особенность реализации данного права заключается в том, что пока судебный акт, которым восстановлен срок на взыскание, не вступит в законную силу, такая налоговая задолженность не может быть включена в совокупную обязанность, а значит, не должна влиять на состояние сальдо ЕНС. Этот вывод следует из пп. 2 п. 7 ст. 11.3 НК РФ. Однако за налогоплательщиком сохраняется право погасить такую задолженность самостоятельно.

В данном случае, скорее всего, речь идет о той ситуации, когда судебный акт, которым налоговому органу восстановлен срок на взыскание, уже принят, но еще не вступил в законную силу. Налогоплательщик, располагая информацией об этом судебном акте, может погасить задолженность заранее, до ее отражения на ЕНС. Следует отметить, что в справке о состоянии сальдо ЕНС, форма которой утверждена Приказом ФНС России от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1128@⁵, сведения о наличии такого судебного

акта развивались по пути расширения прав налогового органа в процессе такого погашения. Если в первоначальной редакции ст. 78 и 79 НК РФ указанные денежные средства возвращались после зачета в счет недоимки только по налогам соответствующего вида, то с 1 октября 2020 г. появилась возможность зачета в любые виды налогов.

⁵ Согласно Приказу ФНС России от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1128@ в качестве приложения к справке о состоянии сальдо ЕНС выступает детализация этого сальдо. В форме данного приложения указывается только задолженность, взыскание которой приостановлено. Из

акта не отражаются. Поэтому налогоплательщик, как правило, может узнать о данном судебном акте при его получении от суда.

Что касается налоговой задолженности, сроки взыскания которой истекли, и налоговый орган не обратился в суд за ее взысканием, то в данном случае налогоплательщик вряд ли захочет ее погасить. В такой ситуации алгоритм по списанию налоговой задолженности отражен в Письме ФНС России от 14 марта 2023 г. № КЧ-4-8/2882@ «О порядке исключения из ЕНС задолженности, в отношении которой истек срок взыскания»⁶. Согласно данному письму ее списание возможно не только по решению суда, устанавливающего факт истечения сроков взыскания, но и по результатам сверки сумм отрицательного сальдо ЕНС. Основанием для списания будет являться акт такой сверки, в соответствии с которым можно удостовериться в истечении сроков взыскания задолженности. Однако не совсем ясно, как данное письмо согласуется со ст. 59 НК РФ, не предусматривающей в перечне случаев указанное основание.

Для реализации налогоплательщиком права на зачет положительного сальдо ЕНС любым из трех способов требуется подача заявления в налоговый орган по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет.

Другим правом налогоплательщика в отношении положительного сальдо своего ЕНС является его возврат в денежном выражении, порядок осуществления которого в общем виде закреплен в ст. 79 НК РФ. Возможно несколько вариантов реализации указанного права: как по инициативе налогоплательщика, так и по решению налогового органа.

пп. 3 п. 7 ст. 11.3 НК РФ следует, что приостановление взыскания налоговой задолженности осуществляется по решению вышестоящего налогового органа или суда на период обжалования решения о привлечении или об отводе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, на основании которого такая задолженность образовалась. Соответственно, в детализации сальдо не отражается недоимка, сроки взыскания которой истекли, а также сведения о судебном акте, которым указанные сроки восстановлены. См. подробнее: Приказ ФНС России от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1128@. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13120445/

⁶ См. подробнее: Письмо ФНС России от 14 марта 2023 г. № КЧ-4-8/2882@ «О порядке исключения из ЕНС задолженности, в отношении которой истек срок взыскания». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/406637885/>

Прежде всего, как и в случае с зачетом, налогоплательщик для осуществления своего права на возврат должен подать в налоговый орган соответствующее заявление. Заявление может быть двух видов, для каждого из которого ФНС России установлена (рекомендована) отдельная форма.

Налогоплательщик вправе подать заявление о возврате денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС. При получении такого заявления у налогового органа появляется обязанность направить поручение о возврате соответствующих сумм денежных средств в территориальный орган Федерального казначейства. Данная обязанность должна быть исполнена налоговым органом не позднее следующего дня после получения заявления⁷.

Помимо заявления о возврате денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС, налогоплательщик может подать заявление о возврате тех налоговых платежей, которые уплачиваются без использования ЕНП⁸. Это касается НДФЛ, уплачиваемого отдельными категориями иностранных граждан, осуществляющими трудовую деятельность в РФ по найму, а также налога на профессиональный доход и сбора за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами. Возврат указанных денежных средств осуществляется путем признания их ЕНП и отражением на ЕНС не позднее дня, следующего за днем подачи заявления о возврате. Данное правило установлено в пп. 5 п. 1 ст. 11.3 НК РФ.

Налоговый орган в свою очередь не позднее следующего дня после признания указанных денежных средств ЕНП должен направить поручение о возврате в территориальный орган Федерального казначейства. Очевидно, что признание данных денежных средств в качестве ЕНП еще не означает их однозначного возврата. В данном случае следует применять указанное выше положение п. 8 ст. 45 НК РФ, согласно ко-

⁷ Форма данного заявления утверждена Приказом ФНС России от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1133@. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13015737/

⁸ Форма такого заявления не утверждена отдельным приказом ФНС России, а только лишь рекомендована его Письмом от 11 января 2023 г. № КЧ-4-8/105@ «О направлении рекомендуемых формы и формата заявления о возврате НДФЛ по ст. 227.1 НК РФ, НПД и сборов за пользование ОЖМ и ВБР». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/13015652/

торому любой ЕНП сначала учитывается налоговым органом в счет погашения недоимки.

Помимо вышеперечисленных случаев реализация права на возврат может зависеть от принятия налоговым органом соответствующего решения. Так, осуществление возврата в любом случае не может осуществляться ранее принятия налоговым органом таких решений, как: о возмещении (полностью или частично) суммы НДС или акциза, заявленной к возмещению, о предоставлении отдельных налоговых вычетов, в отношении которых предусмотрен упрощенный порядок их получения. В данных случаях именно указанные решения будут являться основанием для возврата и началом исчисления срока для отправления поручения о перечислении соответствующих денежных средств в территориальный орган Федерального казначейства.

Поручение налогового органа на возврат, полученное территориальным органом Федерального казначейства, исполняется не позднее дня, следующего за днем его получения. Как и раньше, для налогового органа сохраняются негативные последствия в виде начисления процентов в размере ключевой ставки ЦБ РФ на возвращаемую сумму. И только в этой ситуации законодатель разграничивает излишне уплаченные или излишне взысканные денежные средства.

Если налог излишне уплачен, то негативно последствия в виде начисления процентов может и не быть. Обязанность их уплаты возникает в том случае, когда срок направления поручения налоговым органом нарушен более чем на десять рабочих дней. Поэтому проценты начисляются со дня, следующего за истечением этого временного промежутка.

Что касается излишне взысканных денежных средств, то в данном случае проценты начисляются в любом случае со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата излишне взысканных сумм либо учета излишне взысканных сумм в счет исполнения совокупной обязанности налогоплательщика. Причем налоговый орган обязан самостоятельно осуществить возврат излишне взысканных средств в пределах сумм, формирующих положительное сальдо ЕНС, если установит факт излишнего взыскания. Денежные средства подлежат зачислению на счет в банке, информация о котором имеется у налогового органа. Налогоплательщик в

такой ситуации лишен возможности самостоятельно распорядиться указанной суммой путем зачета, однако данное законодательное правило направлено на защиту его имущественных интересов. Например, если бы налогоплательщик имел возможность распоряжаться такими денежными средствами путем зачета в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате налога, они могли быть использованы налоговым органом в отношении появившейся после подачи заявления недоимки.

В ст. 11.3 НК РФ определено, что проценты в отношении излишне уплаченных или излишне взысканных сумм признаются ЕНП с момента их начисления налоговым органом, поэтому и поручение в территориальный орган Федерального казначейства направляется уже с учетом указанных процентов. Однако создается впечатление, что, как и раньше, в добровольном порядке налоговый орган вряд ли будет начислять указанные проценты⁹.

В научной литературе встречаются различные мнения относительно правовой природы начисляемых налоговым органом процентов на сумму излишне взысканных или уплаченных (только при нарушении им законодательно установленного срока направления поручения в территориальный орган Федерального казначейства) налоговых платежей.

Некоторые авторы полагают, что установленные налоговым законодательством проценты являются мерой ответственности налогового органа за ненадлежащее исполнение своих обязанностей, связанных с несвоевременным возвратом излишне уплаченных налогов, и имеют компенсационный характер¹⁰. Другие считают, что анализируемые проценты являются мерами обеспечительно-компенсацион-

⁹ Многочисленная судебная практика свидетельствует о том, что налоговые органы в большинстве случаев не возвращали налогоплательщику в добровольном порядке проценты, начисляемые на излишне взысканные суммы налоговых платежей или при несвоевременном возврате излишне уплаченных платежей. См., например: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29 марта 2022 г. по делу № А12-12810/2021, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 8 июня 2021 г. по делу № А28-11685/2020, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 8 октября 2020 г. по делу № А70-17201/2019 и др.

¹⁰ См., например: *Цветкова Е. А.* Возмещение убытков как способ защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // *Налоги*. 2019. № 1. С. 15–18.

ного характера и не могут рассматриваться как ответственность¹¹.

Действительно, указанные проценты, выступая в качестве негативного последствия за излишнее взыскание денежных средств или нарушение срока возврата излишне уплаченных сумм, не могут считаться мерой ответственности. Конституционный Суд РФ еще в своем Определении от 23 июня 2009 г. № 832-О-О отметил, что проценты за излишне взысканные налоги являются дополнительными гарантиями для защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных действий (бездействия) органов государственной власти. В свою очередь проценты на сумму излишне уплаченных налогов при нарушении срока возврата по своему характеру являются компенсационно-восстановительными, поскольку выплачиваются в случаях неисполнения государственным органом возложенных на него законом обязанностей¹².

Бюджетно-правовые нормы также свидетельствуют о том, что рассматриваемые проценты не относятся к мерам ответственности, так как подлежат выплате из доходной, а не расходной части соответствующего бюджета. Так, Приказом Минфина России от 17 мая 2022 г. № 75н, которым утверждены коды бюджетной классификации РФ на 2023 г. (на 2023 г. и на плановый период 2024 и 2025 гг.), выплата процентов производится по специальным кодам доходов, которые отличаются лишь в зависимости от того, из какого бюджета производится возврат излишне взысканных и уплаченных налоговых платежей¹³.

Вопрос о том, из какого бюджета бюджетной системы РФ будет производиться выплата рас-

считываемых процентов налогоплательщику, требует отдельного рассмотрения. Единственное очевидно – если налогоплательщик самостоятельно уплатил ЕНП в большем размере, то указанные средства не будут распределяться между бюджетами субъектов РФ и местными бюджетами¹⁴. ЕНП представляет собой обезличенные денежные средства, которые будут подлежать учету на едином казначейском счете, открытому в УФК по Тульской области. Кроме того, если следовать нормам Бюджетного кодекса РФ (ст. 94), указанные средства будут использоваться федеральным бюджетом как источник финансирования его дефицита. Очевидно, что в таком случае проценты за несвоевременное направление налоговым органом поручения на возврат должны выплачиваться за счет средств федерального бюджета.

Право налогоплательщика на возврат с 1 января 2023 г. не ограничено трехлетним сроком, исчисляемым ранее с момента излишней уплаты или обнаружения налогоплательщиком факта излишнего взыскания¹⁵.

Следует отметить, что в любом случае зачет и возврат невозможен ввиду отсутствия у налогоплательщика положительного сальдо ЕНС. В отличие от ранее действующей редакции ст. 78 и 79 НК РФ, оформление отказа осуществляется не решением налогового органа, а сообщением об отказе в зачете или возврате. В форме указанного сообщения, утвержденной Приказом ФНС России от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1133@, как и ранее, предусмотрено обязательное указание причины такого отказа. Однако, в отличие от решения об отказе зачета (возврата), сообщение подписывается любым исполнителем (должностным лицом налогового органа), а не руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Таким образом, налогово-правовые нормы о реализации налогоплательщиком права на распоряжение положительным сальдо ЕНС путем зачета и возврата, а также обеспечивающие такую реализацию действия со стороны нало-

¹¹ См., например: *Долгополов О. И.* О некоторых вопросах правовой природы процентов, начисляемых на излишне взысканные (несвоевременно возвращенные) суммы налогов. 2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; *Ядрихинский С. А.* К вопросу о понятии налогового правоотношения // *Налоги.* 2018. № 6. С. 16–19.

¹² Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2009 г. № 832-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Дудкина Сергея Анатольевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца первого пункта 10 статьи 78 и абзаца первого пункта 5 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1692549/>

¹³ Приказ Минфина России от 17 мая 2022 г. № 75н «Об утверждении кодов (перечней кодов) бюджетной классификации Российской Федерации на 2023 год (на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов)».

¹⁴ Речь идет о тех федеральных, региональных и местных налогах, которые подлежат зачислению по определенным бюджетным законодательством нормативам в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты.

¹⁵ Интересно, что в ст. 40.1 Бюджетного кодекса РФ сохраняется общее правило о трехлетнем сроке на обращение с заявлением о возврате в отношении иных излишне уплаченных или взысканных платежей.

гового органа в некоторых моментах сохранили предыдущий законодательный подход в их изложении. Появление новых вариантов осуществления зачета и возврата тем не менее не изменило ранее действующее правило о первоначальном погашении недоимки за счет образовавшихся на ЕНС излишних денежных средств. Хотя данное правило напрямую не отражено в ст. 78 и 79 НК РФ, оно вытекает из общих норм о последовательности определения налоговым органом принадлежности денежных средств, составляющих ЕНП. В настоящее время реализация налогоплательщиком анализируемого права фактически не происходит. Это связано с возникшими материально-техническими сложностями во внедрении и применении нового порядка исполнения обязанности по уплате налоговых платежей, а также трудностями в информационном взаимодействии между налоговыми органами и УФК по Тульской области, в котором открыт единый казначейский счет для уплаты и учета всех ЕНП. Вот почему практическое применение новой редакции рассмотренных налогово-правовых норм

можно будет оценить только по прошествии нескольких лет.

Библиографический список

Долгополов О. И. О некоторых вопросах правовой природы процентов, начисляемых на излишне взысканные (несвоевременно возвращенные) суммы налогов, 2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Цветкова Е. А. Возмещение убытков как способ защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // *Налоги*. 2019. № 1. С. 15–18.

Ядрихинский С. А. К вопросу о понятии налогового правоотношения // *Налоги*. 2018. № 6. С. 16–19.

References

Dolgopolov O. I. About some issues of the legal nature of interest accrued on excessively collected (untimely returned) amounts of taxes. SPS «Consultant-Plus».

Tsvetkova E. A. Compensation of losses as a way to protect the rights and legitimate interests of taxpayers // *Taxes*. 2019. № 1. P. 15–18.

Yadrikhinsky S. A. On the question of the concept of a tax legal relationship // *Taxes*. 2018. № 6. P. 16–19.

Воронежский государственный университет
Мардасова М. Е., кандидат юридический наук,
доцент кафедры финансового права
E-mail: m.mardasova@yandex.ru

Voronezh State University
Mardasova M. E., PhD of Legal Sciences, Associate
Professor of the Financial Law Department
E-mail: m.mardasova@yandex.ru

Поступила в редакцию: 30.04.2023

Received: 30.04.2023

Для цитирования:

Мардасова М. Е. Вопросы распоряжения налогоплательщиком положительным сальдо единого налогового счета // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право*. 2023. № 2 (53). С. 211–217. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2023/2/211-217>

For citation:

Mardasova M. E. Issues of disposal by a taxpayer of a positive balance of a single tax account // *Proceedings of Voronezh State University. Series: Law*. 2023. № 2 (53). P. 211–217. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2023/2/211-217>