

**Публично-правовой режим единого налогового счета**

**Научный руководитель – Цинделиани Имеда Анатольевич**

***Гаценко Артем Олегович***

*Аспирант*

Российский государственный университет правосудия, Факультет подготовки кадров  
высшей квалификации, Москва, Россия

*E-mail: gatsenko96@gmail.com*

С 1 января 2023 года в Налоговый кодекс Российской Федерации, далее – НК РФ) введен механизм Единого налогового счета (далее – ЕНС) и Единого налогового платежа (далее - ЕНП).

В соответствии с п.2 и п.4 ст. 11.3. НК РФ ЕНС признается форма учета налоговыми органами денежного выражения совокупной обязанности, а также денежных средств, перечисленных в качестве ЕНП и (или) признаваемых в качестве ЕНП, и ведется в отношении каждого налогоплательщика.

Согласно положениям ст. 11.3. НК РФ совокупная обязанность формируется и подлежит учету на ЕНС, а исполнение обязанности, числящейся на ЕНС, осуществляется посредством ЕНП. Разница между ЕНП и совокупной обязанностью составляет сальдо ЕНС.

Конструкция «сальдо» обычно применима к гражданским правоотношениям и в доктрине гражданского права «выведение сальдо, или сальдирование, рассматривается как операция, осуществляемая посредством арифметического действия – сравнения известных чисел с последующим вычитанием меньшего по модулю из большего, т.е. определения разницы (сальдо) известных чисел (сумм требований)» (Белов В.А., 2011, стр. 25/188)[1;25]. Однако, в дореволюционной юридической научной литературе указывалось на то, что форма ведения счетоводства, когда высчитывается сальдо, «может применяться везде, где возникают взаимные требования и долги» (Студентский М.С., 1896, стр. 109)[6;109]. Таким образом, конструкция «сальдо» универсальна и в настоящее время используется в налоговых правоотношениях при ведении ЕНС в целях учета налоговой обязанности.

Сама конструкция ЕНС схожа с конструкцией банковского счета. Специалисты по банковскому праву высказывают позицию о том, что необходимость в ведении счета, как формы учета долгов или имущества, возникает всякий раз, когда «в ходе развития правоотношения появляется «текучесть» долга или требования» (Ефимова Л.Г., 2011, стр. 4/21) [4;4]. Безусловно, правоотношения, возникающие при исполнении налоговой обязанности, предполагают «текучесть» долга перед бюджетом, в связи с этим концепция «счета» в контексте исполнения налоговой обязанности обусловлена удобством для налогоплательщика и для налогового органа, и при этом, как и конструкция «сальдо», не «узурпирована» частно-правовыми отраслями права.

Отмечается что, каждый вид банковского счета имеет правовой режим, характеризующийся совокупностью операций, предусмотренных для счетов данного вида законом, а также установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применимыми в банковской практике обычаями (Сыропятова Н.В., 2020, стр.5/15)[7;5]. Правовой режим банковского счета характеризует как «установленный законом, банковскими правилами или договором порядок открытия и закрытия счета, перечень расчетных и кассовых операций, которые разрешено совершать по банковскому счету соответствующего вида, а также порядок их совершения» (Ефимова Л.Г., 2018, стр. 108/262)[5;108].

В юридической науке понятие «правовой режим» рассматривается как «характеристика объекта, его состояние; устанавливается режим нормами права, обеспечен государством; закрепляет определенные запреты, дозволения, особые правила, ограничения, привилегии, особое положение, порядок регулирования; включает в себя различные правовые средства, методы; направлен на удовлетворение определённых потребностей (интересов)» (Сыропятова Н.В., 2020, стр. 2/15)[7;2] и как отмечается, его конкретизация зависит от того, к чему относится данный термин (от контекста) (Сыропятова Н.В., 2020, стр. 2/15)[7;2]. В научной литературе также рассматривается понятие «публично-правовой режим» (Дегтярев М.В., 2023, стр. 41)[2;41] определение которого дается с учетом сущности публичной власти (проистекает из природы и онтологии публичной власти) (Дегтярев М.В., 2023, стр. 2/6)[3;2].

В связи с тем, что категория «правовой режим» применима с иными правовыми категориями, и содержательно наполняется исходя из правового содержания объекта, к которому применяется данная категория, а учитывая концептуальную схожесть ЕНС и банковского счета, есть основания говорить и о правовом режиме ЕНС. Однако, механизм ЕНС используется для исполнения публичной обязанности, в связи с чем, целесообразно говорить о «публично-правовом режиме» ЕНС, под которым будет пониматься установленные нормами НК РФ правила учета и отражения начисленных и уплаченных налогов и взносов, а также задолженности (далее – состояние расчетов налогоплательщика с бюджетной системой), обязанность налогового органа по корректному и своевременному отражению состояния расчетов налогоплательщика с бюджетной системой, порядок зачета и возврата налогоплательщиками денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС, а также ограничение на использование ЕНС для целей отличных от цели исполнения налоговой обязанности.

Введение механизма ЕНС не порождает новый правовой институт в связи с тем, что конструкция ЕНС производна к действительным налоговым обязательствам – как объекту учета. При этом, ЕНС имеет определенный публично-правовой режим, установленный нормами НК РФ, который конкретизируется судебной правоприменительной практикой, в частности в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 27.01.2025 № 309-ЭС24-18347 по делу № А76-24862/2023 и в Постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2024 №17АП-7901/2024-АК по делу № А60-13370/2024.

### Источники и литература

- 1) Белов В.А. Обязательства по сальдо (основания возникновения и свойства) // Частное право и финансовый рынок: Сб. ст. / Отв. ред. М.Л. Башкатов. Вып. 1. М., 2011. С. 22 - 57. // СПС «КонсультантПлюс».
- 2) Дегтярев М.В. Инноватика в праве: Инновационные публично-правовые режимы и инновационные регуляторные технологии: Базовый тезаурус / Под ред. д.ю.н., проф. И.В. Понкина. – М., 2023. – 116 с.
- 3) Дегтярев М.В. Инновационный публично-правовой режим // Административное право и процесс. 2023. № 9. С. 3 - 6. // СПС «КонсультантПлюс».
- 4) Ефимова Л.Г. Понятие и виды договоров на организацию безналичных расчетов // Цивилист. 2011. № 1. С. 70 - 76; № 2. С. 79 - 84; № 3. С. 77 - 84. // СПС «КонсультантПлюс».
- 5) Ефимова Л.Г. Договоры банковского вклада и банковского счета: монография. М.: Проспект, 2018., 432 с. // СПС «КонсультантПлюс».

- 6) Студентский М.С. Договор текущего счета и счетокоррент // Журнал Министерства юстиции. 1896. № 9.
- 7) Сыропятова Н.В. Правовые режимы банковских счетов в России // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2020. № 2. С. 348 - 363. // СПС «КонсультантПлюс».