- ПРАВО И ЭКОНОМИКА -

Дата поступления рукописи в редакцию: 20.07.2025 г.
Дата принятия рукописи в печать: 29.08.2025 г.
DOI: 10.24412/2782-3830-2025-7-67-74

ЧЕРНЕНКО Виолетта Викторовна,
студентка 3 курса бакалавриата
СКФ ФГБОУВО «РГУП им. В.М. Лебедева»,
г. Краснодар,
e-mail: vitulya.chernenko@mail.ru

ВАСИЛЬЕВА Евгения Григорьевна,
кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры административного и финансового права
СКФ ФГБОУВО «РГУП им. В.М. Лебедева»,
г. Краснодар,
e-mail: evasilieva2020@yandex.ru

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ВОЗВРАТА ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННЫХ НАЛОГОВ С ВВЕДЕНИЕМ ЕНС

Аннотация. *В 2023 году внедрен ЕНС как важное нововведение. С появлением ЕНС возникла проблема возврата излишне уплаченных сумм налогов с давностью свыше трех лет, а также неучтенных на едином налоговом счете. Авторы обращают внимание, что в результате функционирования ЕНС суммы резервируются под предстоящие платежи, при этом понятия «резервация» и «предстоящие платежи» отсутствуют в НК РФ. Авторами анализируется судебная практика по взысканию переплат, делается вывод о необходимости установления в статье 78 НК РФ четкого механизма возврата средств с указанием понятных и последовательных действий как для налогоплательщика, так и для налогового органа по применению налогового законодательства в части возврата излишне уплаченных до 1 января 2023 года сумм налогов, с учетом подпункта 1 п. 7 ст. 11.3 НК РФ.*

Ключевые слова*: единый налоговый счет, единый налоговый платеж, возврат налогов, срок исковой давности, налоговые споры, положительное сальдо ЕНС.*

CHERNENKO Violetta Viktorovna,
3rd year undergraduate student
SKF FGBOUVO “RGUP named after V.M. Lebedev”,
Krasnodar

VASILYEVA Evgeniya Grigorievna,
candidate of Law, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law
SKF FGBOUVO “RGUP named after V.M. Lebedev”,
Krasnodar

CURRENT PROBLEMS OF REFUNDING OVERPAID TAXES WITH THE INTRODUCTION OF A SINGLE TAX BILL

Annotation. *In 2023, the ENS was introduced as an important innovation. With the advent of the ENS, there was a problem of refunding overpaid amounts of taxes with a prescription of more than three years, as well as those unaccounted for in a single tax account. The authors note that as a result of the operation of the ENS, amounts are reserved for upcoming payments, while the concepts of “reservation” and “upcoming payments” are absent in the Tax Code of the Russian Federation. The authors analyze judicial practice on collecting overpayments, and conclude that it is necessary to establish in Article 78 of the Tax Code of the Russian Federation a clear mechanism for refunding funds, indicating understandable and consistent actions for both the taxpayer and the tax*

authority to apply tax legislation regarding the refund of taxes overpaid before January 1, 2023, taking into account subparagraph 1 of paragraph 7. Article 11.3 of the Tax Code of the Russian Federation.

Key words: *single tax bill, single tax payment, tax refund, statute of limitations, tax disputes, tax surplus.*

Повсеместная цифровизация не обошла стороной налоговые правоотношения. Обязательное практически повсеместное (за исключением госпошлины, взносов на травматизм и на дополнительное социальное обеспечение членов летных экипажей и работников угольной промышленности) применение единого налогового счета (далее – ЕНС), на который вносится единый налоговый платеж (далее – ЕНП) было введено с 1 января 2023 года. Прошедшее с этой даты время позволяет оценить новшество как с положительной, так и с отрицательной стороны [1].

ЕНС и ЕНП оцениваются специалистами как важнейшая инновация в налоговых правоотношениях. Его принципиальное отличие от ранее существовавшего порядка уплаты налогов состоит, как указывает Е.Г. Васильева, в том, что «ЕНП самостоятельно зачисляется налоговым органом в счет исполнения обязанностей плательщика по уплате налогов с целью формирования соответствующего сальдо расчетов (положительного или отрицательного)» [2, с. 62]. С момента его введения обязанность уплачивать налоги стала «совокупной», что означает невозможность наличия задолженности по одним налогам и переплаты по другим одновременно. Это дает возможность взыскивать недоимки по налогам без применения дополнительных обеспечительных мер, а также в бесспорном и судебном порядке обращать взыскание на средства, имеющиеся на банковских счетах налогового должника.

Следует отметить удобство использования ЕНС, позволяющее налогоплательщику при наличии на нем положительного сальдо не беспокоиться о своевременности исполнения совокупной обязанности. С другой стороны, усилены и полномочия налоговых органов, установлен четкий порядок списания денежных средств с ЕНС в определенной последовательности (п. 8 ст. 45 Налогового кодекса РФ [9] (далее – НК РФ)).

Введение ЕНС нивелировало ранее существовавший у налогоплательщика механизм самостоятельного выбора порядка исполнения налоговой обязанности – в частности, возможности выборочной уплаты налога, досрочной уплаты по отдельным объектам налогообложения либо сознательного просроченного исполнения. Е.Л. Васянина отмечает, что ЕНС «фактически предоставил налоговым органам возможность реализовать наряду с контрольно-надзорной функцией функцию по исчислению и даже уплате налога за налогоплательщика» [3, с. 4]. Теперь алгоритм действий налогового органа строго регламентирован и последователен, что обусловлено положениями п. 8 ст. 45 НК РФ, имеющими строго императивный характер. Арбитражный суд Уральского округа в Постановлении от 21.01.2025 по делу № А76-39854/2023 отметил, что нормативная регламентация не внесла существенных изменений в регламентацию порядка и сроков взыскания налоговой задолженности с физических лиц, установленную в ст. 48 НК РФ [18]. При этом, Конституционный Суд РФ (далее – КС РФ) в Постановлении от 25.10.2024 № 48-П указал на обязанность суда проверить соблюдение налоговым органом шестимесячного срока на обращение за вынесением судебного приказа, а также наличие оснований для их восстановления [17]. Таким образом, судебная практика не изменилась в части исчисления шестимесячного срока обращения в суд.

Еще один весьма спорный момент, который подробно рассматривается в настоящем исследовании, – сохранение права собственности на средства, переведенные на ЕНС в разрезе права на возврат излишне уплаченных налоговых платежей. Проблема состоит в следующем: даже при наличии положительного сальдо на ЕНС налогоплательщик сталкивается с трудностями при возврате средств. Причина заключается в том, что суммы резервируются под предстоящие платежи. При этом понятия «резервация» и «предстоящие платежи» отсутствуют в НК РФ, хотя активно используются в системе личного кабинета налогоплательщика. Это свидетельствует о серьезном технологическом опережении правового регулирования института исполнения совокупной обязанности. В данном случае можно провести аналогию ЕНС с банковским счетом налогоплательщика, однако распоряжаться средствами на таком счете может исключительно государство, причем только в строго установленной п. 8 ст. 45 НК РФ последовательности списания. Иными словами, несмотря на формальное наличие средств на счете, налогоплательщик ограничен в распоряжении ими до момента их окончательного зачисления в уплату соответствующего налога, либо в исполнение совокупной обязанности.

Заметим, что механизм уплаты ЕНП функционировал на добровольной основе с 1 июля 2022 года, зачет авансового ЕНП в счет налогов прово-

дится, по общему правилу, 1 декабря текущего года. Фактически с 1 января 2023 года вернуть излишне уплаченные налоги по старым правилам (до вступления в силу Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ [20] (далее – Закон № 263-ФЗ)) было невозможно как тем, кто перешел на ЕНП добровольно, так и тем, в отношении кого проводился подсчет и выводилось верифицированное сальдо, отразившееся в последующем на ЕНС. Дополнительно следует отметить, что согласно части 3 пункта 2 статьи 4 Закона № 263-ФЗ: «суммы излишне уплаченных по состоянию на 31 декабря 2022 года налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, если со дня их уплаты прошло более трех лет, не признаются излишне перечисленными денежными средствами». Таким образом, переплаты, по которым на 1 января 2023 года истек установленный трехлетний срок возврата, не учитываются при формировании верифицированного сальдо и, соответственно, не зачисляются на ЕНС.

На практике сложилась проблема, обусловленная тем, что при внесении средств (ЕНП на ЕНС) после срока уплаты данные суммы отражались на ЕНС с учетом принятых новелл (Закон № 263-ФЗ). В настоящее время механизм уплаты ЕНП аналогичен. Налогоплательщик должен уплатить сумму налога в составе ЕНП не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом (календарным годом) (п. 1 ст. 58, п. 1 ст. 409 НК РФ). Следует обратить внимание, что формированию сумм переплат налогов зачастую способствует нерадивость самого налогоплательщика. Федеральная налоговая служба неоднократно предупреждала налогоплательщиков о том, что неуплата налогов в установленные сроки до 1 декабря приводит к тому, что денежные средства, перечисленные позднее, могут быть не засчитаны для целей уплаты этих налогов, следовательно, образуется отрицательное сальдо на ЕНС.

Дополнительно эксперты указывают на необходимость учета особенностей работы банков, переводящих платежи в налоговую систему в течение нескольких операционных дней. Соответственно, налоговые платежи, внесенные в преддверии новогодних праздников, отразились на ЕНС уже ближе к середине января календарного года, что и вызвало определенные сложности.

В практике налоговых правоотношений неоднократно возникали ситуации необоснованного отказа в возврате излишне уплаченных налогов и взносов, несмотря на то, что как в ранее действовавшем законодательстве, так и в измененном в 2023 году, а именно в ст. 78 НК РФ, предусмотрено свободное распоряжение собственником денежными средствами, направленными на уплату налога сверх необходимого размера. Данная свобода заключается в возможности как направить средства в счет будущих налогов, так и забрать их с учетом определенных особенностей, установленных положениями главы 12 НК РФ.

В данном отношении примечательна позиция КС РФ, выраженная в Постановлении от 31.10.2019 № 32-П [16] в отношении страховых взносов, которые на основании п. 6.1 ст. 78 НК РФ не подлежали возврату, если уже учтены на индивидуальном счете застрахованного, и последнему назначена пенсия. В названном Постановлении № 32 КС РФ, ссылаясь на ранее принятые им акты, указал, что «излишняя уплата публичного платежа, как правило, имеет место, когда налогоплательщик, исчисляя подлежащую уплате в бюджет сумму налога (иного платежа) самостоятельно, т.е. без участия налогового органа, по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, допускает ошибку в расчетах». В рассматриваемом деле сумма таких излишне уплаченных и не возвращенных по причине распределения на индивидуальных счетах страховых взносов составила более 2,5 миллионов рублей. КС РФ признал, что спорные положения ставят страхователей в неравное положение в зависимости от факта отражения сведений на индивидуальных лицевых счетах, что недопустимо при отсутствии разумного баланса между публичными интересами и правами граждан. Суд указал, что ограничения допустимы лишь при наличии достаточных конституционно значимых оснований, и признал положения неконституционными, обязав возвращать излишне уплаченные страховые взносы.

В ранее рассмотренном деле, также связанном с оспариванием конституционности норм ст. 78 НК РФ, несмотря на то, что КС РФ не признал нормы неконституционными, он отметил, что на сумму переплаты налога «распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания» (Определение КС РФ от 08.02.2007 № 381-О-П [11]). Единственный случай, когда налоговый орган может сам распорядиться денежными средствами налогоплательщика – когда у последнего имеется недоимка или иная задолженность, что в свою очередь, свидетельствует о нарушении таким лицом конституционно закрепленной обязанности и параллельно защищает нерадивого налогоплательщика от применения мер ответственности. Законодатель должен обратить внимание на указанный пробел и надлежащим образом его урегулировать.

Рассмотренные и другие (Определения КС РФ от 24.09.2013 № 1277-О [12], от 25.05.2017 № 959-О [13]) позиции КС РФ свидетельствуют об абсолютно однозначной трактовке высшей судебной инстанцией положений о возврате фискальных платежей: во-первых, излишне уплаченные суммы – собственность плательщика, а не фискальных органов; во-вторых, что следует из первого положения, плательщик вправе распоряжаться излишне уплаченными суммами, как считает нужным, в том числе возвратить. Следовательно, положительное сальдо на ЕНС, выраженное в виде денежных средств, является собственностью налогоплательщика, который может ею распорядиться с учетом ограничений, установленных п. 8 ст. 45 НК РФ.

В свете рассмотренных правовых позиций обратимся к проблеме возврата излишне уплаченных налогов, которые перечислялись изначально до 1 января 2023 года, но переплата отразилась уже на ЕНС (то есть до вступления в силу Закона № 263-ФЗ). Семнадцатый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 11.10.2024 по делу № А60-13370/2024-АК указал, что право налогоплательщика на возврат средств сохраняется независимо от технологических ограничений системы ЕНС [19]. Здесь возможны несколько случаев.

Первый случай – сумма переплаты образовалась более 3 лет назад до 1 января 2023 (фактически до введения в действие Закона № 263-ФЗ). В результате верификации сальдо на 1 января 2023 года, сумма переплаты по действующему на тот момент законодательству (п. 7 ст. 78 НК РФ) являлась невозвратной (прошло более трех лет), следовательно, и на ЕСН не учитывалась, на что указывала ФНС России [15].

Второй случай – переплата не имеет давности 3 года и обнаружена до 1 января 2023 года (то есть до вступления в силу Закона № 263-ФЗ). В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 4 Закона № 263-ФЗ, которым введен ЕНС, такие денежные средства образуют положительное сальдо ЕНС. Это единственный вариант, при котором проблем у налогоплательщиков не возникло, и зачет или возврат переплат производится в соответствии со ст. 78 и 79 НК РФ в новой редакции.

Третий случай аналогичен второму, но с той оговоркой, что о переплате неизвестно на конец 2022 года, а это является обязательным условием для формирования сальдо ЕНС. Здесь у налоговых органов и налогоплательщика, перечислившего излишне и желающего вернуть свои денежные средства, возникают проблемы. Дело в том, что с 1 января 2023 года переплаты более не отражаются по старым правилам: они просто учитываются при формировании общего сальдо. На дату перехода к ЕНС (1 января 2023 года) выводится так называемое верифицированное сальдо – без учета переплат, о которых на тот момент не было достоверной информации, в том числе по причинам, связанным с задержками со стороны банка или казначейства. Таким образом, денежные средства, поступившие в бюджет с опозданием и не включенные в верифицированное сальдо, считаются неучтенными, что безусловно будет основанием для возникновения налогового спора.

При этом, в Определении Верховного Суда РФ (далее – ВС РФ) от 27.01.2025 № 309-ЭС24-18347 Суд обратил внимание, что при ошибочном списании с ЕНС сумма возврата должна включать проценты [14].

С момента открытия ЕСН направить в зачет будущих налогов или вернуть возможно только его положительное сальдо, на котором переплата прошлых лет, выявленная позже 2023 года, учтена быть уже не может. Такой вариант, вводя ЕНС, законодатель не предусмотрел. Соответственно, и в порядке уточнения не представляется возможным технически изменить суммы, которые на ЕСН не учтены.

К изложенному добавим, что в п. 8 ст. 4 Закона № 263-ФЗ специально подчеркнута невозможность рассмотрения даже заявленных до 31 декабря 2022 года требований о возврате излишне уплаченных налогов уже после введения ЕСН. Все должно быть отражено на этом счете и затем уже, при желании налогоплательщика, зачитываться или возвращаться по новым правилам (соответственно, ст. 78 и 79 НК РФ), что представляется не вполне конституционным.

Рассмотрим пример ситуации, возникшей у налогоплательщика до введения ЕНС, и до вступления в силу Закона № 263-ФЗ. Переплата суммы 8230,53 руб. образовалась в 2019 году после возврата гражданину (условно назовем его З.) сумм подоходного налога за выплаты по ипотечному кредиту. В 2023 году З. обратился в налоговую инспекцию с заявлением о принятии указанной суммы в зачет подлежащих уплате налогов за 2022 год, однако получил ответ, что на ЕСН сумма не отражена за давностью переплаты, а отражена в некоем Журнале переплат свыше трех лет. После многочисленных обращений, звонков на «горячую линию» по вопросу возврата средств гражданину разъяснили, что данный вопрос в настоящее время решить невозможно, и поскольку на ЕСН переплата по налогу не отражена, она «сгорела», поскольку З. не успел своевременно вывести денежные средства. Кроме того, З. предложили обратиться в инспекцию по месту жительства с заявлением восстановить данную переплату, а в случае отказа обратиться в суд. Обращение на «горячую линию», открытую к выступлению Президента РФ 14.12.23, дало

результат: было получено разъяснение о том, что соответствующее решение планируется принять в ближайшее время путем внесения дополнений в Закон № 263-ФЗ.

Необходимо отметить, что не урегулирован надлежащим образом вопрос неучтенных на ЕСН переплат. Судебная коллегия по административным делам ВС РФ в Кассационном Определении от 09.04.2025 № 20-КАД25-1-К5 подчеркнула, что выявленные в практике пробелы в регулировании возврата переплат по ЕНС требуют незамедлительного устранения [8]. Эксперты аудиторско-консультационной группы «Коллегия Налоговых Консультантов» еще в конце 2022 года предлагали бухгалтерам списывать неучтенные на ЕСН на 01.01.2023 года суммы переплат, поскольку принятые нормы законодательства не позволяют их зачесть или вернуть [6]. Представляется весьма спорным указанная выше позиция с учетом судебной практики КС РФ.

Обоснованной выглядит точка зрения С.В. Овсянникова: «система ЕНС носит учетный, а значит, производный характер, вторичный по отношению к объекту учета - действительным налоговым обязательствам и перечисленным суммам налоговых платежей» [10, с. 68]. Это означает, что сам по себе факт неотражения переплаты налога на ЕСН вовсе не является основанием для признания данной переплаты несуществующей, а налоговой обязанности – «перевыполненной». Неотражение на ЕНС тех или иных сведений о фактах не может лишать правового значения сами факты (отношения), если им такое значение придается законом. Безусловно, переплата должна отражаться налоговыми органами в другом порядке.

Следует указать, что несмотря на наличие переплаты, доказать принадлежность денежных средств затруднительно, что также сложно при обратной ситуации (когда переплата отсутствует на ЕНС). Возникает необходимость обращения в суд для установления факта принадлежности переплаты конкретному налогоплательщику, а также порядка и даты ее образования.

В рассматриваемой ситуации возможно применение по аналогии норм гражданского законодательства, в частности норм о сроке исковой давности и о неосновательном обогащении.

Совпадение трехлетнего срока исковой давности (ст. 196 Гражданского кодекса РФ [4] (далее – ГК РФ)) и трехлетнего срока обращения за возвратом переплат налогов, который до последних изменений был установлен пунктом 7 ст. 78 НК РФ, а сейчас – подпунктом 1 п. 7 ст. 11.3 НК РФ, представляется не случайным.

В юридической литературе неоднократно подчеркивалось влияние гражданского права на налоговое, как минимум в вопросе юридической ответственности [1, с. 75-79]. Нормы ГК РФ и НК РФ применялись в совокупности ВС РФ, в частности, в деле о переплате налога на имущество. Его суть состояло в том, что общество изменило кадастровую стоимость имущества в 2021 году, а в 2023 году обратилось за возвратом переплаты в связи с иной кадастровой стоимостью за период 2016-2019 годы. Суды нижестоящих инстанций требование общества удовлетворили, поскольку между моментом уточнения кадастровой стоимости и обращением за возвратом переплаты налога прошло менее 3 лет. Однако ВС РФ посчитал, что возврат переплаты возможен не за все предыдущие периоды, а только ретроспективно за три года с момента обращения за этим возвратом. Примечательно, что суды всех инстанций при рассмотрении дела применяли статью 200 ГК РФ о начале течения срока исковой давности. В контексте рассматриваемого вопроса о сроках давности интерес представляет также позиция ВС РФ, выраженная в Определении от 01.03.2023 № 18-КАД22-55-К4 [7]. В данном Определении ВС РФ по аналогии с нормами ГК РФ о том, что срок исковой давности начинает течь с момента, когда лицо узнало (должно было узнать) о нарушении своего права, указывает, что срок давности в налоговых правоотношениях должен связываться с надлежащим исполнением обязанности налоговых органов информировать лицо о переплате. Если же информация своевременно не предоставлена, то трехгодичный срок для разрешения вопроса о возврате (зачете) переплаты течет с момента фактического получения информации налогоплательщиком. При этом причина возникновения переплаты правового значения не имеет. Указанная судебная практика приведена в отношении случаев образования переплаты до 1 января 2023 года и до Закона № 263-ФЗ. Учитывая, что ранее были разные сроки уплаты налогов и по отдельным налогам существовала обязанность предоставления налоговой декларации (транспортный, земельный и налог на имущество).

Рассмотренные позиции также свидетельствуют о невозможности лишения налогоплательщика права на возврат переплаты по налогу только на том основании, что она не включена в ЕНС.

Убеждены, что проблема остается нерешенной. Обозначается несколько взаимосвязанных вопросов: причины их возникновения и правовая неопределенность в их урегулировании. Даже при положительном разрешении судебного спора взыскать переплату затруднительно, если на ЕНС отсутствует положительное сальдо (ст. 78 НК РФ). Представляется обоснованным, что до внесения надлежащих изменений в главу 12 НК РФ наибо-

лее предпочтительным для налогоплательщика является обращение в суд с самостоятельным имущественным требованием о возврате излишне уплаченного налога из бюджета. Считается, что такие дела должны рассматриваться аналогично гражданско-правовым спорам о взыскании неосновательного обогащения. Такой подход поддерживает, в частности, А.Б. Иванюженко, который понимает обязательство по уплате ЕНП как «сделку лица с казной» [5, с. 70], откуда следует, что нарушения в отношении формирования сальдо ЕНС должны рассматриваться как злоупотребление правом, устранение которого возможно посредством применения в налоговых отношениях института неосновательного обогащения.

Рассматриваемый вариант не является единственным. В отдельных случаях проблему удается решить только посредством обращения в налоговые органы, однако отсутствие действенного правового механизма вынуждает применять аналогию законодательства.

В заключение, следует подчеркнуть, что в проблеме возврата из бюджета излишне уплаченных налогов речь идет не о неконституционности каких-либо положений нового законодательства об ЕНС, а о несоблюдении базовых принципов гражданского и налогового законодательства со стороны государственных органов. Последние, в свою очередь, не видят действенного механизма возврата излишне уплаченных налогов, хотя и осознают, что обязанность их вернуть однозначна существует, но их действия ограничены положениями главы 12 НК РФ. В условиях цифровизации налоговых правоотношений введение ЕНС существенно меняет сущность права налогоплательщика на возврат переплаченных налогов. Если ранее налогоплательщик мог однозначно определить сумму переплаты и потребовать ее возврата (конкретно по налогу и налоговому периоду, а также по конкретному объекту налогообложения), то в настоящее время он должен ориентироваться на баланс ЕНС, где фактически возникает новое понятие – эквивалент переплаты в виде положительного сальдо. Переплата, как и ранее, возникает по конкретному налогу и налоговому периоду, тогда как положительное сальдо формируется в результате исполнения совокупной налоговой обязанности в большем объеме; до тех пор, пока эти правовые категории не будут четко разграничены на законодательном уровне, сохраняется высокая вероятность судебных споров и правовой неопределенности при возврате излишне уплаченных сумм.

Представляется целесообразным внести поправки в главу 12 НК РФ, а также дополнить разъяснениями Постановления Пленума ВС РФ, закрепив в ст. 78 НК РФ четкий механизм возврата излишне уплаченных до 1 января 2023 года сумм налогов с указанием понятных и последовательных действий, как для налогоплательщика, так и для налогового органа, в переходный период применения новых правил. Необходимо урегулировать законодательным образом, отразив в главе 12 НК РФ, вопрос о неотражении переплаты на ЕНС (образовавшейся до 1 января 2023 года). Полагаем, что до внесения соответствующих изменений, вопрос остается неурегулированным, поскольку реальную гарантию возврата денежных средств на ЕНС (и даже не отраженную на нем) может дать только обращение в суд с надлежащим правовым обоснованием, учитывая положения гражданского и налогового законодательства.

Полагаем, что введение ЕНС является положительным нововведением, упрощающим взаимодействие налогоплательщика с налоговыми органами, одним из основных направлений в налоговом администрирования. Однако для достижения полной эффективности механизмов реализации налогового администрирования необходимо устранить существующие правовые пробелы путем внесения соответствующих изменений в главу 12, ст. 78 и 79 НК РФ.

Список литературы:

[1] Александрович Д.И., Мулько Д.О. Актуальные вопросы применения частноправовых институтов юридической ответственности в налоговых спорах // Цивилист. 2022. № 3. С. 75-79.

[2] Васильева Е.Г. Совокупная обязанность налогоплательщика: новая система учета, механизм расчета с бюджетом // Публично-правовое обозрение. 2023. № 1. С. 61-65.

[3] Васянина Е.Л. Обязательства в механизме финансово-правового регулирования // Финансовое право. 2024. № 5. С. 2 - 5.

[4] Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 08.08.2024, с изм. от 31.10.2024) // СЗ РФ. 1994. № 32. С. 3301.

[5] Иванюженко А.Б. Неосновательное обогащение как гражданско-правовой механизм защиты нарушенных прав участника налогового правоотношения // Публично-правовое обозрение. 2023. № 1. С. 66-71.

[6] Как в 2023 г. в связи с переходом на ЕНС отразить в бухгалтерском и налоговом учете банка списание переплаты по налогам, числящейся на счетах бухгалтерского учета банка более трех лет? / Консультация эксперта. 2022 // СПС «КонсультантПлюс».

[7] Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 01.03.2023 № 18-КАД22-55-К4 // СПС «КонсультантПлюс».

[8] Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 09.04.2025 № 20-КАД25-1-К5 // СПС «КонсультантПлюс».

[9] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

[10] Овсянников С.В. Судебно-арбитражная практика по делам о возврате налоговых переплат в контексте введения единого налогового счета // Арбитражные споры. 2023. № 3. С. 65-71.

[11] Определение Конституционного Суда РФ от 08.02.2007 № 381-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5.

[12] Определение Конституционного Суда РФ от 24.09.2013 № 1277-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Бикинского унитарного муниципального производственного жилищно-эксплуатационного предприятия на нарушение его конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 1 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

[13] Определение Конституционного Суда РФ от 25.05.2017 № 959-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Сухоросова Дениса Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

[14] Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2025 № 309-ЭС24-18347 // СПС «КонсультантПлюс».

[15] Письмо ФНС России от 28.12.2022 № СД-3-8/15024@ // Нормативные акты для бухгалтера. 2023. № 2.

[16] Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2019 № 32-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 5 статьи 18, статей 20 и 21 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование», части 22 статьи 26 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и пункта 6.1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2019. № 6.

[17] Постановление Конституционного Суда РФ от 25.10.2024 № 48-П «По делу о проверке конституционности абзаца второго пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Республики Карелия» // СПС «КонсультантПлюс».

[18] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 21.01.2025 по делу № А76-39854/2023 // СПС «КонсультантПлюс».

[19] Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2024 по делу № А60-13370/2024-АК // СПС «КонсультантПлюс».

[20] Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 29 (часть II). Ст. 5230.

Spisok literatury:

[1] Aleksandrovich D.I., Mul`ko D.O. Aktual`ny`e voprosy` primeneniya chastnopravovy`x institutov yuridicheskoj otvetstvennosti v nalogovy`x sporax // Civilist. 2022. № 3. S. 75-79.

[2] Vasil`eva E.G. Sovokupnaya obyazannost` nalogoplatel`shhika: novaya sistema ucheta, mexanizm rascheta s byudzhetom // Publichno-pravovoe obozrenie. 2023. № 1. S. 61-65.

[3] Vasyanina E.L. Obyazatel`stva v mexanizme finansovo-pravovogo regulirovaniya // Finansovoe pravo. 2024. № 5. S. 2 - 5.

[4] Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federacii (chast` pervaya) ot 30.11.1994 № 51-FZ (red. ot 08.08.2024, s izm. ot 31.10.2024) // SZ RF. 1994. № 32. S. 3301.

[5] Ivanyuzhenko A.B. Neosnovatel`noe obogashhenie kak grazhdansko-pravovoj mexanizm zashhity` narushenny`x prav uchastnika nalogovogo pravootnosheniya // Publichno-pravovoe obozrenie. 2023. № 1. S. 66-71.

[6] Kak v 2023 g. v svyazi s perexodom na ENS otrazit` v buxgalterskom i nalogovom uchete banka spisanie pereplaty` po nalogam, chislyashhejsya na schetax buxgalterskogo ucheta banka bolee trex let? / Konsul`taciya e`ksperta. 2022 // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[7] Kassacionnoe opredelenie Sudebnoj kollegii po administrativny`m delam Verxovnogo Suda Rossijskoj Federacii ot 01.03.2023 № 18-KAD22-55-K4 // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[8] Kassacionnoe opredelenie Sudebnoj kollegii po administrativny`m delam Verxovnogo Suda Rossijskoj Federacii ot 09.04.2025 № 20-KAD25-1-K5 // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[9] Nalogovy`j kodeks Rossijskoj Federacii (chast` pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 29.11.2024, s izm. ot 21.01.2025) // SZ RF. 1998. № 31. St. 3824.

[10] Ovsyannikov S.V. Sudebno-arbitrazhnaya praktika po delam o vozvrate nalogovy`x pereplat v kontekste vvedeniya edinogo nalogovogo scheta // Arbitrazhny`e spory`. 2023. № 3. S. 65-71.

[11] Opredelenie Konstitucionnogo Suda RF ot 08.02.2007 № 381-O-P “Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby` otkry`togo akcionernogo obshhestva “Rostelekom” na narushenie konstitucionny`x prav i svobod polozheniyami punktov 5 i 7 stat`i 78 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii i chasti 4 stat`i 200 Arbitrazhnogo processual`nogo kodeksa Rossijskoj Federacii” // Vestnik Konstitucionnogo Suda RF. 2007. № 5.

[12] Opredelenie Konstitucionnogo Suda RF ot 24.09.2013 № 1277-O “Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby` Bikinskogo unitarnogo municipal`nogo proizvodstvennogo zhilishhno-e`kspluatacionnogo predpriyatiya na narushenie ego konstitucionny`x prav i svobod abzacem vtory`m punkta 1 stat`i 79 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii” // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[13] Opredelenie Konstitucionnogo Suda RF ot 25.05.2017 № 959-O “Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby` grazhdanina Suxorosova Denisa Evgen`evicha na narushenie ego konstitucionny`x prav polozheniyami punktov 1 i 5 stat`i 78 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii” // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[14] Opredelenie Verxovnogo Suda RF ot 27.01.2025 № 309-E`S24-18347 // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[15] Pis`mo FNS Rossii ot 28.12.2022 № SD-3-8/15024@ // Normativny`e akty` dlya buxgaltera. 2023. № 2.

[16] Postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 31.10.2019 № 32-P “Po delu o proverke konstitucionnosti polozhenij punkta 5 stat`i 18, statej 20 i 21 Federal`nogo zakona “O vnesenii izmenenij v otdel`ny`e zakonodatel`ny`e akty` Rossijskoj Federacii i priznanii utrativshimi silu otdel`ny`x zakonodatel`ny`x aktov (polozhenij zakonodatel`ny`x aktov) Rossijskoj Federacii v svyazi s prinyatiem Federal`nogo zakona “O vnesenii izmenenij v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svyazi s peredachej nalogovy`m organam polnomochij po administrirovaniyu straxovy`x vznosov na obyazatel`noe pensionnoe, social`noe i medicinskoe straxovanie”, chasti 22 stat`i 26 Federal`nogo zakona “O straxovy`x vznosax v Pensionny`j fond Rossijskoj Federacii, Fond social`nogo straxovaniya Rossijskoj Federacii, Federal`ny`j fond obyazatel`nogo medicinskogo straxovaniya” i punkta 6.1 stat`i 78 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svyazi s zaprosom Verxovnogo Suda Rossijskoj Federacii” // Vestnik Konstitucionnogo Suda RF. 2019. № 6.

[17] Postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 25.10.2024 № 48-P “Po delu o proverke konstitucionnosti abzacza vtorogo punkta 4 stat`i 48 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svyazi s zaprosom Verxovnogo Suda Respubliki Kareliya” // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[18] Postanovlenie Arbitrazhnogo suda Ural`skogo okruga ot 21.01.2025 po delu № A76-39854/2023 // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[19] Postanovlenie Semnadczatogo arbitrazhnogo apellyacionnogo suda ot 11.10.2024 po delu № A60-13370/2024-AK // SPS “Konsul`tantPlyus”.

[20] Federal`ny`j zakon ot 14.07.2022 № 263-FZ (red. ot 08.08.2024) “O vnesenii izmenenij v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii” // SZ RF. 2022. № 29 (chast` II). St. 5230.