

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-175/2025-КпР ЕДИНЫЙ НАЛОГОВЫЙ СЧЕТ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

С 1 января 2023 года Федеральным законом от 14.07.2022г. № 263-ФЗ введен институт единого налогового счета (ЕНС) и единого налогового платежа (ЕНП) для всех налогоплательщиков, который предусматривает следующее:

- уплату посредством ЕНП большей части платежей, установленных НК РФ, включая страховые взносы (кроме взносов на травматизм), налог на прибыль, НДС, НДФЛ, налог на имущество организаций (физических лиц), земельный и транспортный налог, госпошлины по выданным судом исполнительным документам;
- перечисление денежных средств в счет уплаты налогов, страховых взносов, сборов, штрафов, пеней на ЕНС, открытый Федеральным казначейством, по единым реквизитам и без разбивки по видам налогов и уровням бюджета;
- определение совокупной обязанности по уплате налогов и взносов налоговым органом по полученным от организации декларации и на основании других документов, поименованных в п. 5 ст. 11.3 НК РФ;
- определение принадлежности сумм ЕНП к платежам по конкретным видам налогов налоговым органом на основании совокупной обязанности исходя из последовательности, утверждённой п. 8 ст. 45 НК РФ.

Ввиду выполнения налоговым органом, а не организацией функции по определению принадлежности платежей к конкретным налогам, организации потеряли возможность прямо соотносить средства на ЕНС и уплату налогов с конкретными видами налогов. Такое соотнесение возможно лишь косвенным способом на основании условных предположений.

Для показателей отчета о финансовых результатах данная проблема не актуальна, так как связанные с налогообложением доходы и расходы формируются в бухгалтерском учете (как и все остальные) по принципу начисления, то есть вне зависимости от соответствующих налоговых выплат. Однако данная проблема актуальна для показателей бухгалтерского баланса и отчета о движении денежных средств, поскольку федеральные стандарты бухгалтерского учета содержат положения, предусматривающие обособленное формирование показателей задолженности (переплаты) и денежных выплат по налогу на прибыль и (фрагментарно) НДС от других налогов и сборов.

В частности, такие положения содержатся в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, Положении по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность». Помимо этого,

ПБУ 23/2011 предусматривает классификацию денежных потоков по видам операций при том, что исходя из характера объектов налогообложения разные налоги и сборы могут относиться к разным классам денежных потоков. Также аналогичные положения (частично более детализированные) содержатся в международных стандартах финансовой отчетности, в частности, в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Кроме того, платежи и поступления в расчетах с контрагентами в части НДС показываются в отчете о движении денежных средств свернуто вместе с платежами НДС в бюджет (см. Рекомендацию Р-20/2011-КпР «Свёрнутое представление НДС в отчёте о движении денежных средств»), которые тоже осуществляются через ЕНС.

В части бухгалтерского баланса проблема также усугубляется временным лагом между формированием баланса расчетов по ЕНС и признанием налогов и сборов в бухгалтерском учете. Налоговый орган определяет баланс расчетов налогоплательщика по ЕНС исходя из поданных налоговых деклараций и другой информации о налогоплательщике, в то время как в бухгалтерском учете задолженность по уплате налогов формируется по принципу начисления и признается одновременно с признанием объектов бухгалтерского учета, являющихся объектами налогообложения.

Так, например, текущий налог на прибыль, и порожденное им текущее налоговое обязательство признается в бухгалтерском учете одновременно с признанием прибыли и соответствует той сумме прибыли, которая признана за период, закончившийся отчетной датой. Однако в балансе расчетов по ЕНС ни в какой момент времени не будет учтена задолженность по налогу, соответствующая всей прибыли, полученной до рассматриваемой даты. В результате такого «запаздывания» ЕНС от признания объектов в бухгалтерском учете часто возникает ситуация, когда расчеты по ЕНС имеют положительное (дебетовое) сальдо при том, что одновременно в бухгалтерском учете сформирована кредиторская задолженность по налогам, уплачиваемым через ЕНС. В таких ситуациях возникают сомнения в соответствии признанной задолженности понятию обязательства. Основанием для таких сомнений является тот факт, что исполнение обязанности по налогам и сборам (в части положительного сальдо ЕНС) не приведет к оттоку экономических выгод в будущем, так как средства уже перечислены на ЕНС, и организации не потребуется для исполнения своей обязанности перечислять какие-то дополнительные суммы или нести иные затраты.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является выработка рационального практически реализуемого подхода к формированию и представлению полезной пользователям информации о задолженности (переплате) и о платежах по налогам и сборам в связи с использованием единого налогового счета.

РЕШЕНИЕ

1. Организация представляет в бухгалтерском балансе и пояснениях к нему общую свернутую сумму задолженности (переплаты) по всем налогам, сборам и иным обязательным платежам, расчеты по которым осуществляются через единый налоговый счет, если иное не установлено пунктом 3 настоящей Рекомендации.

2. Организация представляет в отчете о движении денежных средств и пояснениях к нему общую сумму платежа по всем налогам, сборам и иным обязательным платежам, расчеты по которым осуществляются через единый налоговый счет, в составе денежных потоков от текущих операций, если иное не установлено пунктом 3 настоящей Рекомендации. При этом организация использует такое наименование строки в отчете о движении денежных средств, которое отражает её сущность, например, «Налоги (сборы, взносы) в составе единого налогового платежа» (в целях кодировки для этой строки может указываться код 4124).
3. Вместо применения пунктов 1 и 2 настоящей Рекомендации организация может определять условные показатели задолженности (переплаты) и платежей по отдельным видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, расчеты по которым осуществляются через единый налоговый счет, исходя из самостоятельно установленного обоснованного метода, который раскрывается в бухгалтерской отчетности.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Согласно подпункту «е» пункта 69 ФСБУ 4/2023 представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, отраженное в бухгалтерской отчетности, считается достоверным, если бухгалтерская отчетность отвечает помимо прочего условию о том, что существенная информация об отдельных объектах бухгалтерского учета приведена в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах, отчете о целевом использовании средств обособленно.

Информация об отдельных объектах бухгалтерского учета, обладающих сходными признаками, может объединяться и приводиться в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах, отчете о целевом использовании средств общей суммой с детализацией в пояснениях, если информация о каждом из этих объектов в отдельности незначительна, но существенна их общая сумма, либо представление общей суммы необходимо в связи с раскрытием другой информации в бухгалтерской отчетности. В данном случае в наименование общей суммы включается слово «прочие» (например, прочие внеоборотные активы, прочие доходы).

Аналогичные положения о необходимости обособленного представления отличающихся по характеру статей и объединения сходных по характеру статей содержатся также в международных стандартах финансовой отчетности, в частности в IAS 1 «Представление финансовых отчетов» и в пришедшем ему на замену IFRS 18.

Обязательства и активы по расчётам с бюджетом по разным налогам и сборам, а также связанные с ними денежные потоки вне сомнения обладают сходными характеристиками, поскольку все вытекают из отношений экономического субъекта с государством в связи с налогообложением. Вместе с тем различная специфика взимания отдельных налогов и сборов, различные объекты налогообложения, разный порядок формирования налоговой базы обуславливает наличие отличительных черт, что потенциально может потребовать обособления информации о соответствующих объектах бухгалтерского учёта для принятия экономических решений пользователем бухгалтерской отчётности.

Необходимость обособленного представления зависит от того, насколько указанная специфика является значимой. Стандарты бухгалтерского учёта, как российские, так и международные, не решают этот вопрос. Мало того, в отношении большинства налогов и сборов какое-либо регулирование бухгалтерского учёта и представления информации в отчётности полностью отсутствует. Полноценное регулирование имеется только в отношении налога на прибыль (ПБУ 18/02 и IAS 12), при том что стандарты не определяют понятие налога на прибыль и не содержат положений о соотношении объектов бухгалтерского учёта по налогообложению прибыли с аналогичными объектами бухгалтерского учёта по другим налогам.

В соответствии с пунктом 23 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 задолженность либо переплата по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве краткосрочного обязательства в размере неоплаченной суммы налога или дебиторской задолженности в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога.

Из формулировки данной нормы невозможно сделать однозначный вывод о необходимости обособленного представления названного обязательства или дебиторской задолженности в бухгалтерском балансе обособленно от других обязательств или активов.

В ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчётность содержится несколько разновидностей перечней статей бухгалтерского баланса. Ни в одном из них текущие обязательства по налогу на прибыль, равно как дебиторская задолженность по его переплате, не упоминаются в качестве самостоятельных балансовых статей.

Несколько более подробно данный вопрос раскрыт в Международном стандарте финансовой отчётности IAS 12 «Налоги на прибыль», где ему посвящен отдельный раздел «Признание обязательств по текущему налогу и активов по текущему налогу»:

12. Неоплаченные суммы текущего налога за текущий и предыдущие периоды признаются в качестве обязательства. Если сумма, которая уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива.

13. Выгода, связанная с налоговым убытком, который допускается переносить на тот или иной прошлый период с целью возмещения текущего налога за этот период, подлежит признанию в качестве актива.

14. Когда налоговый убыток используется для возмещения текущего налога одного из предыдущих периодов, организация признает соответствующую выгоду в качестве актива в том периоде, в котором этот налоговый убыток возник, поскольку получение организацией данной выгоды является вероятным и эта выгода поддается надежной оценке.

Данные формулировки, так же как и ПБУ 18, не позволяют однозначно сделать вывод о необходимости представления обязательств по текущему налогу и активов по текущему налогу обособленно от других обязательств и активов. Кроме того, аналогично ФСБУ 4/2023, в его международном аналоге IAS 1 «Представление финансовых отчётов», равно как в

пришедшем ему на замену IFRS 18, содержатся перечни балансовых статей, среди которых не упоминаются обязательства и активы по текущему налогу на прибыль.

Из вышесказанного следует вывод, что представление задолженности или переплаты по налогу на прибыль в бухгалтерском балансе в качестве самостоятельной статьи обязательств или активов не является обязательным. Организация может представлять единой статьёй совокупную обязанность или переплату по всем налогам, расчёты по которым осуществляется через единый налоговый счёт.

Активы и обязательства по налогам и сборам не обусловлены договорными отношениями между экономическими субъектами и в этой связи не подпадают под определение финансовых активов и финансовых обязательств в МСФО. Соответственно, к ним напрямую не применимы стандарты МСФО по финансовым инструментам. Вместе с тем ряд положений этих стандартов может быть применён в отношении налоговых активов и обязательств по аналогии. В частности, по вопросам взаимозачёта задолженности и переплат по налогам могут быть применены положения раздела «Взаимозачёт финансового актива и финансового обязательства» (пункты 42 – 50) международного стандарта IAS 32 «Финансовые инструменты: представление».

В соответствии с пунктом 42 этого раздела финансовый актив и финансовое обязательство подлежат взаимозачету с представлением в отчете о финансовом положении нетто-величины тогда и только тогда, когда организация:

(a) в настоящее время имеет юридически защищенное право осуществить зачет признанных сумм; и

(b) намеревается либо осуществить расчеты на нетто-основе, либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

В случае с единым налоговым счётом оба эти условия выполняются со всей очевидностью. Экономический субъект, использующий единый налоговый счёт, не только имеет юридически защищённое право осуществить зачёт признанных сумм, но фактически не может уклониться от такого зачёта, так как баланс расчётов определяется налоговым органом, а не экономическим субъектом. Намерение экономического субъекта осуществить расчёты на нетто-основе можно рассматривать как существующее априори, так как у него фактически нет возможности осуществить расчёты иначе, кроме как на нетто-основе. Этот вывод подтверждается последующими параграфами раздела с 43 по 50, если их положения рассматривать применительно к специфике условий использования единого налогового счёта.

Аналогичные нормы содержатся также в международном стандарте IAS 12 «Налоги на прибыль» в разделе «Взаимозачёт» (параграфы 71 – 76). Так, согласно параграфу 71 организация должна производить взаимозачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств в том и только в том случае, если организация:

(a) имеет юридически защищенное право осуществить зачет таких признанных сумм; и

(b) намеревается либо осуществить расчеты на нетто-основе, либо реализовать данный актив и погасить данное обязательство одновременно.

Эта норма предписывает применять тот же подход в отношении налогов, что и в отношении финансовых инструментов, и почти буквально повторяет приводившуюся выше норму IAS 32. Единство подходов прямо подтверждает параграф 72, согласно которому несмотря на то, что текущие налоговые активы и обязательства признаются и оцениваются по отдельности, в отчете о финансовом положении проводится их взаимозачет при условии соответствия критериям, аналогичным тем, которые установлены в отношении финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32. Организация обычно имеет юридически защищенное право проводить зачет текущего налогового актива против текущего налогового обязательства, если они относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом и этот налоговый орган разрешает организации произвести или получить платеж единой суммой, рассчитанной на нетто-основе.

Несмотря на то что стандарт касается только налога на прибыль, его положения по взаимозачету очевидно могут быть распространены и на другие налоги, поскольку в данном вопросе у налога на прибыль нет актуальных для бухгалтерского учёта специфических отличий от других налогов. При этом законодательно установленные условия использования единого налогового счёта обуславливают рассмотрение приведенных выше положений МСФО в отношении всех налогов, расчёты по которым осуществляются через единый налоговый счёт, по совокупности, как если бы это был один налог.

Также по аналогии могут быть применены положения раздела «Представление» (параграфы 105 – 109) международного стандарта IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» о представлении активов и обязательств по договору:

105. Если сторона договора исполнила какие-либо обязанности по договору, организация должна представлять договор в отчете о финансовом положении либо в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору, в зависимости от соотношения между исполнением организацией обязательств по договору и платежами покупателя. Организация должна представлять отдельно в качестве дебиторской задолженности безусловные права на возмещение.

106. Если покупатель выплачивает возмещение либо у организации имеется право на сумму возмещения, которое является безусловным (т.е. дебиторская задолженность), прежде, чем организация передаст товар или услугу покупателю, организация должна представить договор как обязательство по договору, в момент осуществления платежа или в момент, когда платеж становится подлежащим оплате (в зависимости от того, что происходит ранее). Обязательство по договору – это обязанность организации передать покупателю товары или услуги, за которые организация получила возмещение (либо возмещение за которые подлежит уплате) от покупателя.

107. Если организация передает товары или услуги покупателю до того, как покупатель выплатит возмещение, или до того момента, когда возмещение становится подлежащим выплате, организация должна представлять договор как актив по договору, за исключением сумм, представляемых в качестве дебиторской задолженности. Актив по договору является правом организации на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные организацией покупателю. Организация должна оценивать актив по договору на предмет

обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Обесценение актива по договору должно оцениваться, представляться и раскрываться на той же основе, что и обесценение финансового актива, который попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9 (см. также пункт 113(b)).

108. Дебиторская задолженность – это право организации на возмещение, которое является безусловным. Право на возмещение является безусловным, если наступление момента, когда такое возмещение становится подлежащим выплате, обусловлено лишь течением времени. Например, организация признает дебиторскую задолженность, если у нее имеется существующее право на получение платежа, даже если такая сумма может подлежать возврату в будущем. Организация должна учитывать дебиторскую задолженность в соответствии с МСФО (IFRS) 9. После первоначального признания дебиторской задолженности по договору любая разница между оценкой дебиторской задолженности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 и соответствующей ей суммой признанной выручки должна представляться в качестве расходов (например, в качестве убытка от обесценения).

109. Настоящий стандарт использует термины "актив по договору" и "обязательство по договору", но не запрещает организации использовать альтернативные названия для этих статей в отчете о финансовом положении. Если организация использует альтернативное название для актива по договору, организация должна предоставить достаточно информации для того, чтобы пользователь финансовой отчетности мог разграничить дебиторскую задолженность и активы по договору.

Несмотря на то что указанные нормы требуют различать понятия дебиторской задолженности и актива по договору и представлять их обособленно друг от друга, общий баланс расчётов по договору должен представляться на нетто-основе. То есть, в бухгалтерском балансе не могут быть представлены одновременно обязательство по договору и какой-либо актив, будь то дебиторская задолженность или актив по договору. В рассматриваемом контексте отношения, возникающие в связи с расчётами экономического субъекта с государством через единый налоговый счёт, можно считать аналогом отношений, возникающих в связи с расчётами экономического субъекта с покупателем по договору.

Что касается денежных потоков, то в соответствии с пунктом 15 ПБУ 23/2011 каждый существенный вид поступлений в организацию денежных средств и (или) денежных эквивалентов отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от платежей организации, если иное не установлено Положением. Говоря про обособленное представление, данная норма делает акцент на обособленности поступлений от выплат. При этом, хотя стандарт и предусматривает дифференциацию денежных потоков по трём категориям, он не содержит положений о принципах разграничения денежных потоков по видам внутри этих категорий и необходимости обособления платежей по разным налогам друг от друга, за исключением прямого упоминания налога на прибыль.

Согласно подпункту «д» пункта 8 Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 примерами денежных потоков от текущих

операций являются платежи налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций).

В образце формы отчета о движении денежных средств согласно Приложению №7 к Федеральному стандарту бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» в составе денежных потоков от текущих операций в качестве отдельного показателя платежей предусмотрена строка для отражения платежей налога на прибыль организаций. В свою очередь в Приложении №10 к ФСБУ 4/2023 специально для этого показателя предусмотрен код 4124.

Аналогично согласно подпункту (f) пункта 14 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» примерами денежных потоков от операционной деятельности являются денежные выплаты или возвраты по налогу на прибыль, если они не могут быть конкретно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью.

При этом в МСФО (IAS) 7 есть отдельный раздел «Налоги на прибыль», посвященный денежным потокам по налогу на прибыль:

35. Денежные потоки, возникающие в связи с налогами на прибыль, должны быть раскрыты отдельно и классифицированы как денежные потоки от операционной деятельности за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно соотнесены с финансовой и инвестиционной деятельностью.

36. Налоги на прибыль возникают по операциям, приводящим к денежным потокам, классифицируемым в отчете о движении денежных средств как денежные потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. В то время как налоговые расходы можно легко соотнести с инвестиционной или финансовой деятельностью, соответствующие налоговые денежные потоки часто идентифицировать практически невозможно, и такие потоки могут возникать в периоде, отличном от того, в котором имели место денежные потоки по лежащей в их основе операции. Поэтому уплаченные налоги обычно классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности. Однако, когда практически осуществимо соотнесение денежного потока по налогам с конкретной операцией, приводящей к возникновению денежных потоков, классифицируемых как инвестиционная или финансовая деятельность, такой денежный поток по налогам классифицируется как инвестиционная или финансовая деятельность соответственно. Когда денежные потоки по налогам относятся более чем к одному виду деятельности, раскрывается общая сумма уплаченных налогов.

Проведенные положения сформулированы так, как если бы налог на прибыль был единственным видом налога. Они акцентируют внимание на обособлении платежей по налогу от платежей по операциям, лежащим в основании налога, а также на отнесении налога к соответствующей категории денежных потоков, устанавливая презумпцию отнесения налога к операционной деятельности.

Каких-либо выводов применительно к ситуации, когда налог на прибыль оплачивается в совокупности с другими налогами с единого налогового счёта, проведенные нормы сделать не позволяют. Вместе с тем, даже если предположить, что проведенные положения требуют обязательного обособленного представления платежей по налогу на прибыль от других налогов, такое требование в условиях применения единого налогового счёта было бы напрямую практически не реализуемым.

Любое соотнесение платежей экономического субъекта на единый налоговый счёт с конкретными видами налогов содержит значительную долю условности. Мало того, такое соотнесение будет заведомо разным в зависимости от того, соотносит ли свои платежи с конкретными налогами сам экономический субъект или это делает налоговый орган, поскольку они основаны на разной информации и разных входных параметрах.

Экономический субъект признаёт свою задолженность по налогам и сборам сообразно тому, как он признаёт объекты бухгалтерского учёта, вытекающие из фактов хозяйственной жизни, лежащих в основе этих налогов и сборов. Например, текущую задолженность по налогу на прибыль экономический субъект признаёт одновременно с признанием этой прибыли. Однако налоговый орган формирует данные о балансе расчётов по единому налоговому счёту исходя из представленных налогоплательщиком налоговых деклараций.

Соответственно позиция налогового органа отстаёт во времени от позиции экономического субъекта на период между моментом признания соответствующих объектов бухгалтерского учёта и моментом оприходования налоговым органом данных из налоговой декларации. Таким образом, какое бы условное предположение не использовал экономический субъект для соотнесения своих платежей на единый налоговый счёт с конкретными видами налогов, это предположение заведомо не будет совпадать с методикой расчетов, которую будет использовать налоговый орган в целях решения той же самой задачи.

С учётом такой степени условности и не совпадающих предположений привязка платежей на единый налоговый счёт к конкретным видам налогов не представляет для пользователя бухгалтерской отчётности особой ценности.