

Неисполнение обязанности налоговым агентом: возможные последствия

Как известно, в случаях когда иностранная организация, не имеющая в России постоянного представительства, получает доходы от источников в нашей стране или реализует здесь товары или услуги, обязанность по исчислению, удержанию и уплате налогов несет налоговый агент – выплачивающая эти доходы организация, состоящая в России на налоговом учете.

В статье рассмотрены два основных налога, взимаемых с выплат в рамках гражданско-правовых договоров, – налог на прибыль организаций и налог на добавленную стоимость.

Налогом на прибыль облагаются у источника такие доходы нерезидента, как дивиденды, проценты, роялти, доходы от реализации недвижимости или акций/долей компаний, владеющих недвижимостью, арендные доходы и т.д. (ст. 309 НК РФ [1]).

НДС подлежит уплате:

1. при реализации на территории России товаров (работ, услуг) непосредственно иностранными организациями, не имеющими в нашей стране постоянного представительства. В этом случае налоговыми агентами выступают покупатели — организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах РФ (п. 2 ст. 161 НК РФ);
2. при реализации на территории России товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг указанными иностранными организациями через посредников, комиссионеров, агентов (организации и индивидуальных предпринимателей), состоящих на налоговом учете как налогоплательщики и действующих на основе соответствующих договоров. Именно упомянутые лица уплачивают налог как налоговые агенты (п. 5 ст. 161 НК РФ).

Как уже упоминалось, налоговый агент обязан исчислить, удержать и уплатить налог за иностранную организацию в российский бюджет. Но какие санкции ожидают налогового агента в случае неисполнения этой обязанности?

Рассмотрим подробно все возможные последствия неперечисления налога в бюджет, а именно принудительное взыскание с налогового агента налога, штрафа и пеней.

Взыскание недоимки по налогам

Неисполнение налоговым агентом обязанности по перечислению сумм налога в бюджет ведет к возникновению недоимки. В соответствии со статьями 46 и 47 НК РФ недоимка по задолженностям налогоплательщика может быть взыскана за счет денежных средств и иного имущества налогового агента. То есть допускается возможность взыскания сумм налога из собственных средств налогового агента. Во всех ли случаях?

Обратимся к судебной практике.

Общая позиция арбитражных судов заключается в следующем: в случае если налогоплательщик не исчислял, не удерживал и не перечислял в бюджет налог как налоговый агент, суммы налога не могут быть с него взысканы. К примеру, ФАС Северо-Западного округа (постановление от

02.10.2007 по делу № А56-6800/2007) признал недействительным решение ИФНС в части доначисления обществу налога с доходов, выплаченных иностранной организации, указав, что на общество как на налогового агента не может быть возложена обязанность по уплате налога за счет собственных средств в случае его неуплаты с доходов, выплаченных налогоплательщику. Такой же позиции относительно возможности взыскания с налогового агента лишь удержанных у налогоплательщика сумм налога (как налога на прибыль, так и НДС) придерживаются и другие суды¹.

Высший Арбитражный Суд РФ в определении от 07.02.2008 № 827/08 по делу № А-32-64047/2005-52/1280 выразил аналогичную позицию, отказав в рассмотрении в порядке надзора дела о взыскании из средств налогового агента НДС с платежей за аренду муниципального имущества. ВАС РФ мотивировал свой отказ тем, что «Налоговым кодексом РФ не предусмотрена обязанность налогового агента уплачивать не удержанный налог с выплаченных сумм за счет собственных средств».

Следовательно, предусмотренная статьями 46 и 47 НК РФ возможность взыскания налога с налогового агента применяется лишь в отношении тех сумм, которые были фактически удержаны им из средств налогоплательщика, но не были перечислены в бюджет.

Представляется также интересным рассмотреть следующий вопрос: имеет ли право налоговый агент после уплаты НДС из собственных средств за иностранного продавца принять сумму налога к вычету?

Как уже упоминалось, при реализации товаров (работ, услуг) на территории России иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, НДС уплачивается покупателями — российскими организациями и индивидуальными предпринимателями. При этом уплаченная в бюджет сумма налога является для налогового агента-покупателя налоговым вычетом (ст. 171 НК РФ).

По мнению Минфина России [2], в случае если сумма НДС не учтена иностранным лицом в стоимости товаров (работ, услуг), российская организация должна самостоятельно определить налоговую базу для целей НДС, т. е. увеличить стоимость товаров (работ, услуг) на сумму налога и уплатить ее в бюджет. Тогда российская организация имеет право на вычет соответствующей суммы налога.

Согласно п. 3 ст. 171 НК РФ, действующему с 1 января 2009 г. в измененной редакции [3], налоговому агенту для получения вычета достаточно просто уплатить налог в бюджет. Ранее налоговый вычет предоставлялся налоговому агенту-покупателю при условии удержания налога именно «из доходов налогоплательщика». Думается, что поправки, внесенные в п. 3 ст. 171 НК РФ, подтверждают согласие законодателя с упомянутой позицией Минфина России.

Следовательно, налоговый агент имеет право уплатить НДС за иностранную организацию из собственных средств и как покупатель получить соответствующий вычет. Однако принудительное взыскание с него неуплаченного налога не допускается.

¹ См., например, постановления ФАС Московского округа от 06.03.2008 № КА-А40/1197-08 по делу № А40-27343/07-108-135 и от 07.10.2008 № КА-А40/9380-08 по делу № А40-63894/07-14-348; ФАС Уральского округа от 26.08.2008 № Ф09-6008/08-С3 по делу № А76-26823/2007.

Взыскание пеней и штрафов

В силу положений ст. 123 НК РФ с налогового агента взыскивается *штраф* за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика. При этом взыскание указанного штрафа с налогового агента производится независимо от того, были ли соответствующие суммы удержаны последним у налогоплательщика².

Таким образом, возможность взыскания с налогового агента штрафа за неперечисление налога в бюджет не вызывает никаких сомнений.

Иначе обстоит дело с вопросом о взыскании с налогового агента пеней. Согласно ст. 75 НК РФ пенями признается «установленная данной статьей денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки».

Но могут ли быть взысканы пени из собственных средств налогового агента, если из них не может быть взыскана сумма налога, ведь пени являются, по сути, компенсацией за просрочку уплаты налога, а последний как таковой и не уплачивается?

Судебная практика по данному вопросу неоднозначна.

Многие суды придерживаются того мнения, что с налогового агента могут быть взысканы пени³. Следует отметить позицию Президиума ВАС РФ, который, рассматривая в порядке надзора дело о невыполнении налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению НДФЛ, своим постановлением от 26.09.2006 № 4047/06 отменил решения судов первой, апелляционной и кассационной инстанций⁴ в части отказа взыскания пеней из средств налогового агента «как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права». По мнению ВАС РФ, «пени за несвоевременную уплату не удержанного с налогоплательщика налога могут быть взысканы с налогового агента за счет его денежных средств и иного имущества».

Однако ФАС Московского округа в постановлении от 07.10.2008 № КА-А40/9380-08 по вопросу нарушения налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налога на доходы иностранных лиц сделан иной вывод: «Налоговый агент обязан перечислить в бюджет сумму налога лишь в случае ее удержания из средств, выплачиваемых налогоплательщику». Поэтому неуплата и неперечисление в бюджет налога налоговым агентом не может являться основанием к начислению этого налога и пеней на налогового агента. На налогового агента не может быть возложена обязанность по уплате налога и пеней за счет собственных средств в случае неуплаты налога с доходов, выплаченных иностранному лицу. «Обязанность уплатить (перечислить) причи-

² Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

³ См., например, постановления ФАС Дальневосточного округа от 24.05.2006, 17.05.2006 № Ф03-А37/06-2/1154 по делу № А37-2717/05-11, ФАС Северо-Западного округа от 02.10.2007 по делу № А56-6800/2007, ФАС Уральского округа от 26.08.2008 № Ф09-6008/08-С3 по делу № А76-26823/2007.

⁴ Решение суда первой инстанции от 12.07.2005, постановление суда апелляционной инстанции от 20.09.2005 Арбитражного суда Самарской области по делу № А55-5211/05-43 и постановление ФАС Поволжского округа от 20.12.2005 по тому же делу.

тающиеся суммы налога и пени может быть исполнена за счет средств налогового агента только в случае, если сумма налога была удержана налоговым агентом, но неправомерно не перечислена им в бюджетную систему».

Можно предположить, что в случае дальнейшего рассмотрения данного дела в порядке надзора, ВАС РФ выразит позицию, аналогичную его позиции по НДС, приведенную ранее, и отменит предыдущие решения по данному делу «как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права».

Выводы

Неисполнение налоговым агентом (источник дохода) обязанности по уплате налога за иностранную организацию, не имеющую в России постоянного представительства и не состоящую здесь на налоговом учете, может повлечь следующие последствия:

- взыскание из собственных средств налогового агента сумм налога. Данная мера возможна только в случае, если сумма налога была удержана агентом из доходов иностранной организации, но не была перечислена в бюджет. Что касается возмещения НДС, то налоговый агент, уплативший налог за иностранную организацию из собственных средств, может как покупатель получить соответствующий вычет;
- уплату штрафа (взыскивается независимо от того, удержал налоговый агент сумму налога из дохода иностранной организации или нет);
- взыскание пеней из средств налогового агента, если сумма налога была удержана им из доходов иностранной организации, но не была перечислена в бюджет. Велика вероятность взыскания пеней из средств налогового агента и в случае, когда он не удержал сумму налога из доходов иностранной организации, а в соответствии с законом был обязан это сделать. В то же время противоречивость судебной практики по данному вопросу позволяет налоговому агенту надеяться на то, что суд примет его сторону и запретит взыскание пеней.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300