

## **Кто заплатит за иностранца? Взыскание налоговой задолженности с налогового агента**

*Можно ли взыскать налог, не удержанный должным образом российской организацией - налоговым агентом при перечислении средств иностранной компании, из собственных средств налогового агента? До недавнего времени считалось, что нельзя, и что соответствующие претензии в этом случае можно обратить лишь к иностранному налогоплательщику. Однако недавнее решение ВАС РФ по этому вопросу радикально переломило сформировавшуюся ранее судебную практику.*

Согласно Бенджамину Франклину, неизбежны только смерть и налоги. Но вот кто именно должен платить эти налоги? По общему правилу, налогоплательщик самостоятельно ведет налоговый учет и уплачивает предусмотренные законом налоги.<sup>1</sup> Однако в ряде случаев закон возлагает обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджет не на самого налогоплательщика, а на других лиц, именуемых налоговыми агентами.<sup>2</sup> В частности, российская организация иногда должна платить налог за своего контрагента – иностранную компанию. Эта статья посвящена проблеме взыскания с налогового агента не уплаченного им должным образом налога.

### **Налоговый агент**

Как правило, закон возлагает обязанности налогового агента на каких-либо лиц, когда по тем или иным причинам с этих лиц деньги получить технически проще, чем с самого налогоплательщика. Так, работодатель является налоговым агентом в части НДФЛ, которым облагается зарплата его работников.<sup>3</sup> Российская организация, выплачивающая иностранной организации, не имеющей постоянного представительства в РФ, определенные виды доходов, такие как дивиденды, проценты и роялти, является налоговым агентом в части налога на доход этой иностранной организации от источников в РФ (или «налога у источника»)<sup>4</sup>. Российская организация, приобретающая товары или услуги у иностранного лица, не состоящего на налоговом учете в РФ, является, если местом реализации этих товаров или услуг признается Россия, налоговым агентом иностранного лица в части НДС по соответствующим сделкам.<sup>5</sup> Российская организация, берущая в аренду или приобретающая государственное или муниципальное имущество, также является налоговым агентом в части НДС.<sup>6</sup>

Что касается НДФЛ, понятно, что несравненно легче получить налог с работодателя в момент выплаты зарплаты, чем с физических лиц по итогам года. Что касается иностранных компаний, не представленных в России, получить российские налоги с них самих почти нереально, ввиду чего уплата налога и возлагается на их российских контрагентов. В случае с госимуществом логика, видимо, заключается в том, что государство (владелец имущества) само не является плательщиком НДС, ввиду чего эту обязанность следует возложить на контрагента.

---

<sup>1</sup> Ст. 23 НК РФ.

<sup>2</sup> Ст. 24 НК РФ.

<sup>3</sup> Ст. 226 НК РФ.

<sup>4</sup> Ст. 310 НК РФ.

<sup>5</sup> П. 1 ст. 161 НК РФ.

<sup>6</sup> П. 3 ст. 161 НК РФ.

© ROCHE & DUFFAY 2012

Если налоговый агент не выполнил своих обязанностей по удержанию или перечислению налога, с него взыскивается штраф в размере 20% от неуплаченной суммы.<sup>7</sup> Также при несвоевременной уплате удержанного налога налоговый агент уплачивает пеню по обычным правилам.<sup>8</sup>

### **Проблема взыскания недоимки**

Один вопрос, однако, не урегулирован Налоговым кодексом сколько-нибудь внятно. Предположим, что, несмотря на требование закона, налоговый агент, будь то по незнанию или какой-либо иной причине, все же не удержал из средств, перечисляемых налогоплательщику, суммы налога и не перечислил ее в бюджет. Как мы вывели, с налогового агента в этом случае можно взыскать пени и штрафы. Но вот можно ли взыскать с него сумму основной задолженности по налогу (недоимки), если он уже выплатил налогоплательщику всю сумму причитающихся тому средств, включая те самые налоги? С одной стороны, это ведь задолженность по налогам не налогового агента, а его контрагента, и требовать уплаты этого налога из собственных средств налогового агента не совсем логично. С другой стороны, с самого налогоплательщика эти деньги получить будет, можно предположить, непросто, особенно если, как в случае с иностранными компаниями, обязанность уплаты налога на него законом вообще не возложена (а возложена именно на налогового агента). В принципе, закон допускает взыскание неуплаченного налога за счет средств налогового агента, но в каких именно случаях, не уточняет.<sup>9</sup> Вопрос, таким образом, спорный.

### **Договорные положения**

Этот вопрос не следует смешивать с другим близким вопросом, а именно, можно ли по соглашению между налогоплательщиком и налоговым агентом предусмотреть выплату налогоплательщику определенной суммы («чистыми деньгами»), а любые налоги возложить на налогового агента. Такие условия весьма типичны для договоров между компаниями из различных стран. Однако соответствуют ли они российскому законодательству?

Что касается НДФЛ, закон явно устанавливает, что уплата налога за счет средств налогового агента не допускается, и что запрещается включение в договоры положений, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.<sup>10</sup>

В части налога на доход иностранных организаций от источников в РФ и в части НДС при приобретении товаров и услуг у иностранных лиц подобных запретов законом явно не установлено, если только не считать таковым простое упоминание о том, что налоговый агент «удерживает» сумму налога у налогоплательщика. Казалось бы, в обоих этих случаях нет очевидных препятствий к уплате налога за счет собственных средств налогового агента по его желанию.

Однако Минфин, например, в данном вопросе занимает противоположные позиции в отношении двух этих налогов. С одной стороны, Минфин считает недопустимым выплаты налога у на доход из собственных средств налогового агента; если же налог выплачен из собственных средств, он, по мнению Минфина, не включается в расходы налогового агента для целей налогообложения его

---

<sup>7</sup> Ст. 123 НК РФ.

<sup>8</sup> Ст. 75 НК РФ.

<sup>9</sup> Ст.ст. 46-47 НК РФ.

<sup>10</sup> П. 9 ст. 226 НК РФ.

прибыли.<sup>11</sup> С другой стороны, тот же Минфин признает допустимость в подобной ситуации уплаты НДС налоговым агентом за счет собственных средств, причем налоговый агент при этом сохраняет право на вычет данных сумм налога в обычном порядке.<sup>12</sup>

### **Взыскание недоимки – судебная практика**

Однако вернемся к вопросу возможности взыскания неудержанного налога с налогового агента. Налоговый кодекс на этот счет хранит молчание. Соответственно, как и всегда в подобных случаях, решение вопроса остается за судами.

Попытка одного из налоговых агентов решить вопрос радикально, признав такое взыскание противоречащим Конституции, окончилась провалом.<sup>13</sup> Речь шла о взыскании НДС, не уплаченного арендатором - налоговым агентом при аренде государственного имущества (нежилого помещения, принадлежащего Санкт-Петербургу). В своем заявлении в Конституционный Суд заявитель (Дизайн-группа «Интерьер Флора»), помимо прочего, утверждал, что «взыскание с не исполнившего обязанность налогового агента арендатора публичного имущества суммы неудержанного и не перечисленного в бюджет налога, а также пени является, по сути, дополнительным видом ответственности, не предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации», а потому неконституционно. Конституционный Суд, однако, отказался обсуждать эту животрепещущую проблему по чисто формальным основаниям (поскольку заявитель не поставил вопрос о проверке конституционности конкретных положений Налогового кодекса). Так или иначе, в рассмотрении дела по существу заявителю было отказано.

Вместе с тем арбитражная практика до последнего времени складывалась в пользу налоговых агентов и, соответственно, не в пользу налоговых органов. Арбитражные суды преимущественно придерживались следующей позиции: если налоговый агент не исчислял, не удерживал и не перечислял в бюджет налог, суммы налога с него взысканы быть не могут.<sup>14</sup> Сам Высший Арбитражный Суд РФ неоднократно высказывался по этому в пользу налоговых агентов.

Что касается НДФЛ, позиция судов, включая Президиум ВАС, основана на упомянутом выше положении закона, что «уплата налога за счет средств налогового агента не допускается».<sup>15</sup> Как мы видели, из контекста не очевидно, что законодатель при этом имел в виду именно ситуацию с взысканием налога, а не только лишь формулировки договора с физическим лицом, но в данном случае суды предпочитают читать закон буквально.<sup>16</sup>

Что касается налога у источника и НДС, взимаемых с иностранных компаний, здесь также существует практика ВАС РФ.

Так, в деле «Корус-Уфа» (2010 г.) Президиум ВАС сообщает, что «налог на доходы иностранных организаций подлежит перечислению в бюджет за счет средств, причитающихся иностранной органи-

<sup>11</sup> Письмо Минфина РФ от 30.09.2011 N 03-08-05; Письмо Минфина РФ от 14.10.2008 N 03-08-05; Письмо УФНС РФ по г. Москве от 30.10.2008 N 20-12/101953.

<sup>12</sup> Письмо Минфина РФ от 04.02.2010 N 03-07-08/32.

<sup>13</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 02.10.2003 N 384-О.

<sup>14</sup> См., например, постановления ФАС Московского округа от 06.03.2008 N KA-A40/1197-08 по делу N A40-27343/07-108-135 и от 07.10.2008 N KA-A40/9380-08 по делу N A40-63894/07-14-348, ФАС Уральского округа от 26.08.2008 N Ф09-6008/08-С3 по делу N A76-26823/2007, ФАС Северо-Западного округа от 02.10.2007 по делу N A56-6800/2007.

<sup>15</sup> П. 9 ст. 226 НК РФ.

<sup>16</sup> См. например: Постановление Президиума ВАС РФ от 22.05.2007 N 16499/06 по делу N A47-16231/2005AK-25.

зации, а не самого налогового агента», а потому «решение инспекции в части предложения обществу уплатить в бюджет сумму налога с дохода, полученного компанией, является неправомерным». Для вящей убедительности Президиум добавляет: «Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел».<sup>17</sup>

Ту же позицию Президиум ВАС продемонстрировал в деле «Геоатома» (2011 г.), указав, что «решение инспекции в части предложения обществу уплатить налог с дохода, выплаченного иностранной организации, является неправомерным, так как в силу подпункта 1 пункта 3 статьи 24, пункта 1 статьи 310 Кодекса данный налог подлежит перечислению в бюджет за счет средств, выплачиваемых иностранной организацией, а не налогового агента».<sup>18</sup>

Подобную позицию ВАС РФ ранее высказывал и по вопросу взыскания с налогового агента НДС, правда, лишь в «отказном» определении (по делу Первоуральского динасового завода).<sup>19</sup> В 2008 году коллегия судей ВАС отказала налоговой инспекции в передаче в Президиум для пересмотра в порядке надзора дела о взыскании из средств налогового агента НДС с платежей за аренду муниципального имущества, мотивировав свой отказ тем, что «[Налоговым] кодексом не предусмотрена обязанность налогового агента уплачивать не удержанный налог с выплаченных сумм за счет собственных средств».

### **Новая позиция Президиума ВАС**

Однако в последнее время позиция ВАС по взысканию недоимки с налогового агента, по-видимому, изменилась, по крайней мере, в части НДС.

Так, в 2011 году в деле об аренде муниципального имущества (МУП арендовал имущество у города) Президиум ВАС не согласился с выводом нижестоящих судов, что основания для взыскания с арендатора своевременно не удержанного им НДС отсутствуют, и направил дело на новое рассмотрение.<sup>20</sup>

Еще более интересно постановление, касающееся НДС по сделкам с иностранными лицами, принятое Президиумом ВАС в апреле 2012. Речь идет о деле Ульяновского моторного завода.<sup>21</sup> Рассмотрим это дело подробнее.

ОАО «Ульяновский моторный завод» (УМЗ) заключило с британской компанией соглашение о выполнении работ. Перечень работ, пожалуй, достоин отдельного освещения. Согласно договору, работы заключались в оценке и детальном изучении двигателей для автомобилей LCV ГАЗель, сравнении их с двигателями Chrysler 2.4, изучении производственных площадей и системы качества ульяновского моторного завода, планировании PR-стратегии для информирования рынка о совершенствовании производимого УМЗ двигателя. Работы эти были оценены ни много, ни мало, примерно в 200 тыс. фунтов стерлингов. По-видимому, успешно справившись с задачей, британская компания

<sup>17</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 14977/09 по делу N А07-4281/2008-А-ГАР/КИН.

<sup>18</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 20 сентября 2011 года № 5317/11 по делу N А40-46934/10-13-255.

<sup>19</sup> Определение ВАС РФ от 07.02.2008 № 827/08 по делу № А-32-64047/2005-52/1280.

<sup>20</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 13.01.2011 N 10067/10 по делу N А50-32345/2009.

<sup>21</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 N 15483/11 по делу N А72-5929/2010.

получила вознаграждение по договору, однако, вопреки требованиям законодательства, УМЗ при выплате контрагенту доходов не удержал 1,8 млн руб. НДС.

Проведя проверку, российские налоговые органы привлекли завод к налоговой ответственности, предложив ему уплатить не только штрафы и пени за невыполнение обязанностей налогового агента, но и сумму налога, не удержанную у контрагента. Они обосновали это тем, что срок действия соглашения, по которому осуществлялись выплаты, истек, у завода больше нет возможности удерживать недоимку у британской компании, и потому он должен погасить ее сам.

Арбитражные суды (вплоть до кассационной инстанции) сошлись во мнении, что принуждение налогового агента к уплате штрафов и пени в данном случае соответствует закону, однако требование о погашении им недоимки из собственных средств неправомерно. Как мы видели, этот вывод соответствовал ранее сложившейся судебной практике, включая некоторые судебные акты самого ВАС РФ.

Однако на этот раз ВАС РФ прочел Налоговый кодекс совсем иначе. Президиум не согласился с мнением нижестоящих судов о том, что налоговый агент не может быть принужден погасить недоимку за свой счет. Президиум, в частности, отметил: «Вне зависимости от условий заключенного с иностранным лицом договора неисполнение российской организацией, состоящей на учете в налоговых органах, обязанности по удержанию налога на добавленную стоимость из выплачиваемых контрагенту средств не освобождает ее от обязанности исчислить этот налог и уплатить его в бюджет». В заключение Президиум отметил, что иностранное лицо не состоит на учете в налоговых органах и не может самостоятельно уплатить налог, поэтому правовая позиция о невозможности взыскать налог с агента неприменима.

## **Обсуждение**

Приведенное Президиумом в рассматриваемом постановлении обоснование его новой позиции не выглядит особенно убедительным. Президиум не считал нужным объяснить, почему, собственно, в данном случае было принято решение, по-видимому, противоречащее предыдущей практике. Ведь абсолютно те же самые аргументы, что были приведены Президиумом, могли быть высказаны (и наверняка высказывались налоговыми органами) и в большинстве упомянутых выше дел, как в отношении налога на доход иностранных организаций, так и в отношении НДС.

Как же быть теперь с высказывавшемся ранее ВАС РФ категоричным суждением, что «кодексом не предусмотрена обязанность налогового агента уплачивать не удержанный налог с выплаченных сумм за счет собственных средств»? Надо ли понимать, что новое решение полностью отменяет предшествующую практику, и в дальнейшем налог всегда будет взыскиваться с налогового агента по любым налогам? Или же эта перемена позиции относится только к НДС, но не к налогу на доход иностранных организаций? А, может быть, позиция относится к НДС только по сделкам с иностранными компаниями, но не к сделкам с российскими контрагентами (как при аренде государственного и муниципального имущества)? Или же никакой перемены позиции вообще нет, а решение было вынесено лишь применительно к конкретному случаю (такие перлы, как «планирование PR-стратегии для информирования рынка» за 200 тыс. фунтов, надо полагать, возбудили в судьях самые недобрые чувства по отношению к налогоплательщику)? Ответов на эти вопросы в рассматриваемом постановлении мы не находим.

Так или иначе, следует осознавать, что постановления Президиума ВАС имеют, по существу, прецедентную силу в системе арбитражных судов. Отметим, что с 2011 года арбитражным судам официально разрешено ссылаться на такие постановления в мотивировочной части судебного решения, наравне с нормативными актами и постановлениями Пленумов ВАС РФ.<sup>22</sup> (Напротив, цитирование «отказных» определений ВАС законом не предусмотрено.) Соответственно, каковы бы ни были мотивы Президиума в данном конкретном деле, его формулировки неизбежно будут повторены во множестве решений нижестоящих судов.

## **Выводы**

По-видимому, принятие данного постановления Президиума означает формирование новой судебной практики в части взыскания с налогового агента НДС, не удержанного с иностранного налогоплательщика (согласно новой позиции Президиума, такое взыскание допускается). Очевидно, что эта новая практика благоприятна для налоговых органов и неблагоприятна для налоговых агентов.

Что касается взыскания не удержанного с иностранного налогоплательщика налога у источника, хотя те же самые аргументы, что привел Президиум в рассматриваемом постановлении, в принципе применимы и в этом случае, формально данный судебный акт к налогу на доход не относится. Соответственно, говорить об изменении сложившейся практики в части налога у источника как минимум преждевременно. Напомним, что в части налога на доход есть два постановления Президиума в пользу налогового агента, так что практика здесь пока неблагоприятная для налоговых органов.

Тем более не следует делать поспешных выводов относительно налоговых агентов по НДФЛ, учитывая прямое упоминание закона о том, что уплата этого налога за счет средств налогового агента не допускается. Хотя и не очевидно, что здесь законодатель здесь имел в виду именно ситуацию взыскания налога с налогового агента (см. обсуждение выше), эта формулировка обычно склоняет суд на сторону налогового агента.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (495) 790-2660; 926-2990

---

<sup>22</sup> П. 3 ч. 4 ст. 170 АПК РФ.