

# **«Проблемы определения момента исполнения налоговой обязанности: правоотношения с участием налогового агента»**

**Михалева Мария Олеговна**

7-8 июня 2012 года  
Европейско-Азиатский правовой конгресс  
Шестая сессия

г. Екатеринбург

# ПРАВООТНОШЕНИЯ С УЧАСТИЕМ НАЛОГОВОГО АГЕНТА: ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМ

Налоговый агент осуществляет свои обязанности в рамках уплаты налогоплательщиком:

- НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
- НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ
- НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

## **ПЕРВАЯ ПРОБЛЕМА**

Разграничение обязанностей между налогоплательщиком-иностранной организацией и налоговым агентом в различных ситуациях.

## **ВТОРАЯ ПРОБЛЕМА**

Определение момента исполнения обязанности по уплате налога.

## **ТРЕТЬЯ ПРОБЛЕМА**

Возможности привлечения налогового агента к ответственности в различных правовых режимах налогов.

## **ЧЕТВЕРТАЯ ПРОБЛЕМА**

Роли иностранной юрисдикции в рассмотренных правоотношениях.

## ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ: НАЛОГОВЫЙ АГЕНТ

*( это лица, на которых в соответствии НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. п.1 ст.24 НК РФ)*

<b>Российская организация</b>	<b>Постоянное представительство иностранной организации</b>	<b>Индивидуальный предприниматель</b>
( может выступать его обособленное подразделение)		
по месту нахождения	По НДС	По НДС
Налогоплательщика	НДФЛ	НДФЛ
По НДС	Налог на прибыль организации	
НДФЛ		
Налог на прибыль организации		

### ИСКЛЮЧЕНИЯ:

Физические лица

(Письма Мин Фина от 19.08.2009 №03-07-14/88, 24.07.2009 №03-07-11/179)

# ОСВОБОЖДЕНИЕ РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ОТ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА:

1. **Наличие у иностранной организации постоянного представительства** (обязанности налогового агента переходят к постоянному представительству)

ЭТО ДОЛЖНО ДОКУМЕНТАЛЬНО ПОДТВЕРЖДАТЬСЯ:

- Нотариально заверенной копией свидетельства о постановке на учет в налоговых органах РФ

*Постановление ФАС Д.О. от 18.05.2009 №Ф03-1968/2009*

Говорит о том, что этот признак не является обязательным.

(Хотя, не все налоговые органы разделяют эту точку зрения).

- Надлежащим заполнением и наличием всех реквизитов свидетельства

*Постановление ФАС С-З. О. от 23.06.2008 №А56-45861/2006*

Обязательно должен быть апостиль (специальный знак легализации документов, предусмотренный Гаагской Конференцией 1961 года).

ПОМИМО ЭТОГО:

- Наличие свидетельства о регистрации, выданное регистрационным органом иностранного государства

ТАКЖЕ ДЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ БОЛЕЕ НИЗКИХ СТАВОК ИЛИ  
ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**2. На основании двухстороннего соглашения между РФ и другими государствами ( об избежании двойного налогообложения).**

**3. Отсутствие объекта налогообложения в соответствии с законодательством РФ.**

## ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВОГО АГЕНТА:

(по каждой выплате)

### 1. Обязанность предоставления в налоговые органы необходимой документации. (либо налоговых расчетов, либо налоговой декларации по отчетному периоду)

- Предоставляется в порядке и в сроки предоставления налоговой декларации по конкретному налогу ( п.4 ст. 310 НК РФ, применительно к налогу на прибыль)
- Предоставляется в любом случае, даже если выплата не сопровождается уплатой налога  
(*Письмо ИФНС РФ по г. Москва от 18.03.2005 №20-12/17365*)

### 2. Основные обязанности (ст. 24 НК РФ)

- Исчислить налог, подлежащий удержанию
  - Удержать налог из средств налогоплательщика
  - Перечислить денежные средства в бюджет
  - Выплатить денежные средства иностранной организации
- } ПРОИСХОДИТ  
ОДНОВРЕМЕННО



**ЯВЛЯЕТСЯ МОМЕНТОМ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА**

П.4 ст. 174 НК РФ → по НДС

П. 2 ст. 287 НК РФ → по налогу на прибыль организаций

П. 4,6 ст.226 НК РФ → по НДФЛ

} **ОГОВОРКА:**

НЕ ПОЗДНЕЕ ДНЯ ВЫПЛАТЫ

(т.е. может быть перечислен раньше)

**3. Предоставление письменного сообщения в налоговые органы по истечении месяца с момента обнаружения задолженности налогоплательщика, либо в ситуации невозможности удержания налога.**



**МОМЕНТ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВОГО АГЕНТА**

**4. Обеспечение сохранности документации в течении четырех лет.**

**ПЕРЕЧЕНЬ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА ЯВЛЯЕТСЯ ОТКРЫТЫМ.**

Возможны и другие обязанности, предусмотренные нормами части второй НК РФ как указал Минфин в Письме 01.02.2011 №03-02-07/1-31

# ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОВОГО АГЕНТА:

## 1. Штраф, предусмотренный ст. 123 НК РФ

ФОРМАЛЬНЫЙ СОСТАВ

## 2. Взыскание суммы налога с налогового агента

**СУММА НАЛОГА НЕ МОЖЕТ БЫТЬ ВЗЫСКАНА С НАЛОГОВОГО АГЕНТА**

*Постановление Президиума ВАС РФ от 20.09.2011 №5317/11 по делу А40-46934/10-13-255,  
Постановление ФАС В-С. О. от 26.11.2009 №А78-733/2009, Постановление ФАС В-В. О. от  
30.11.2005 №А-29-896/2005, Постановление ФАС Ур. О. от 29.04.2008 №Ф09-2934/08-С2*

До МОМЕНТА удержания обязанность уплатить налог возлагается на ИНОСТРАННУЮ  
ОРГАНИЗАЦИЮ

В случае неисполнения обязанностей налоговым агентом, обязанность остается у иностранной организации, к которой налоговый агент не имеет отношения.

**Глава 25 НК РФ устанавливает ограничение на взыскание сумм налога за счет средств налогового агента.**

**Другие положения НК РФ не устанавливают такого ограничения.**



## **СУММУ НАЛОГА МОЖНО ВЗЫСКАТЬ С НАЛОГОВОГО АГЕНТА**

*Постановление Президиума ВАС от 03.04.2012 № 15483/11, Постановление ФАС Д-В. О. от 15.08.2008 №Ф03-А59/08-2/2476, Постановление ФАС В-В. О. от 06.07.2005 №А29-6626/2004, Постановление Фас Ур. О. от 03.10.2005 №Ф09-4372/05-С7*

Возможность взыскать сумму налога с налогового агента можно по НДС и налогу на прибыль организации, так как НК РФ не содержит запретов по этому поводу.

### **3. Начисление пеней**

#### **ПЕНИ МОЖНО ВЗЫСКАТЬ С НАЛОГОВОГО АГЕНТА**

*Постановление Президиума ВАС РФ от 20.09.2011 №5317/11 по делу №А40-46934/10-13-255, Постановление ФАС В-С. О. от 26.11.2008 по делу №А-78-733/2009, Постановление ФАС М. О. от 21.02.2011 №КА-А10/393-11*

#### **КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЕГО ОБЯЗАННОСТИ**

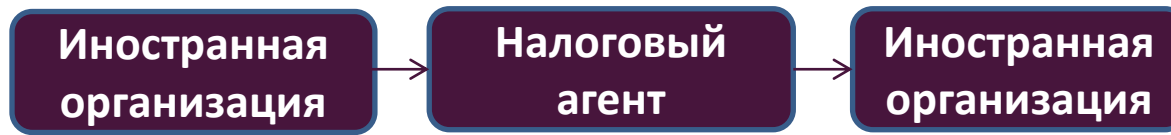
#### **НЕЛЬЗЯ ВЗЫСКАТЬ ПЕНИ С НАЛОГОВОГО АГЕНТА**

*Постановление ФАС М.О. от 07.10.2008 №КА-А40/9380-08, Постановление ФАС В-В. О.13.12.2006 №А82-2436/2003-14 (Определение ВАС РФ от 24.05.2007 №3336/07 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ), Постановление ФАС С-З. О. от 06.07.2005 №А21-6041/04-С*

**НАЛОГ НЕ УДЕРЖАН, ПОЭТОМУ ПЕНИ ВЗЫСКАТЬ НЕВОЗМОЖНО**

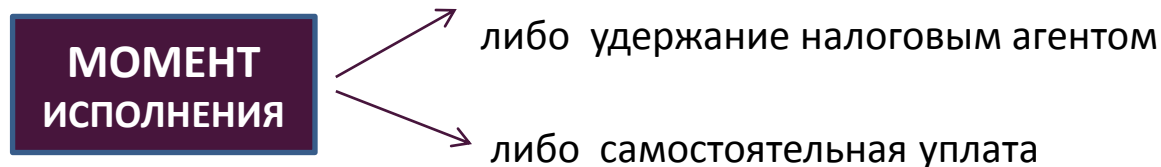
# ДВЕ МОДЕЛИ РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРАВООТНОШЕНИЙ С УЧАСТИЕМ НАЛОГОВОГО АГЕНТА

## ПЕРВАЯ МОДЕЛЬ ПРАВООТНОШЕНИЙ

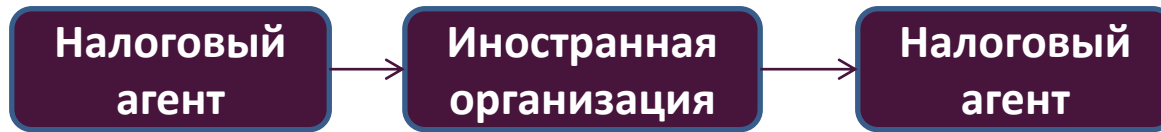


- В спорных ситуациях по НДС, налогу на прибыль организаций
- П.9 ст. 226 по НДФЛ
- В ситуации получения налогоплательщиком доходов в не денежной форме.

Увеличивается объем обязанностей налогоплательщиков- иностранных организаций



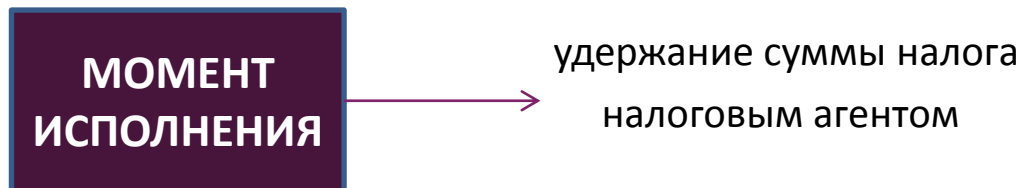
## ВТОРАЯ МОДЕЛЬ ПРАВООТНОШЕНИЙ



- В спорных ситуациях по НДС и налогу на прибыль организации

Возможно, применяется в виду того, что процедура взыскания налогов с иностранной организации не урегулирована даже заключенными РФ двухсторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения.

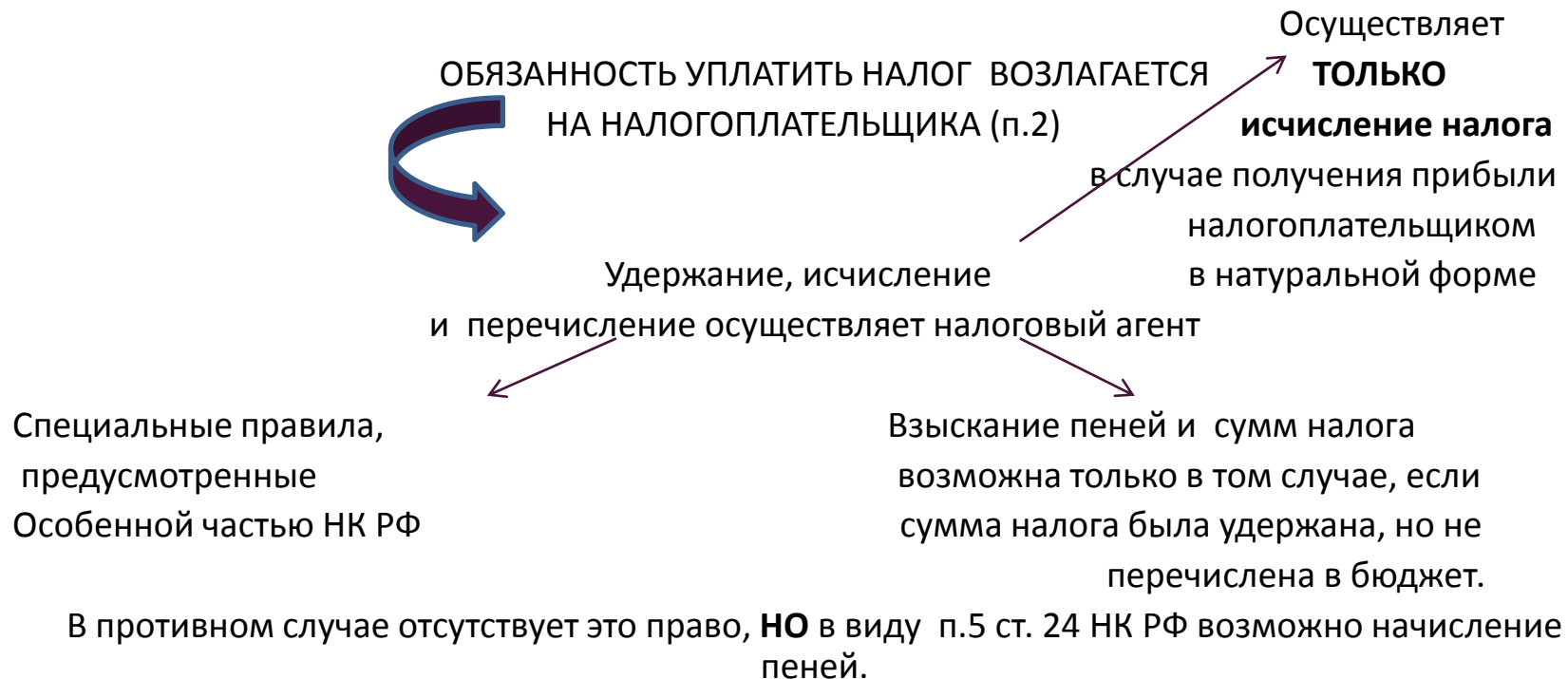
Увеличивается объем обязанностей налогового агента.



## СПОСОБ ПРЕОДОЛЕНИЯ СУЩЕСТВУЮЩЕГО ПРОТИВОРЕЧИЯ

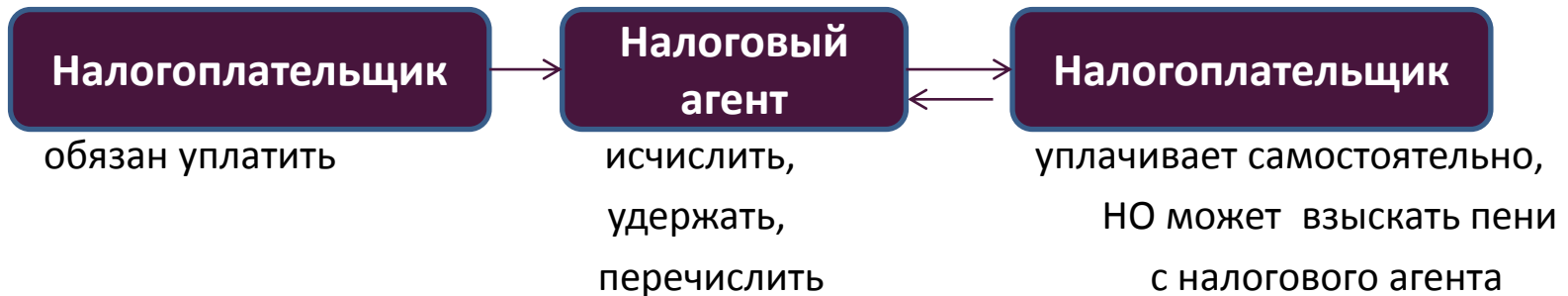
Проект Постановления Пленума  
ВАС от 14 сентября 2011 года

« О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами Налогового кодекса Российской Федерации».



## ВЫВОДЫ:

1. Закреплена приоритетная модель регулирования правоотношений.



### ПОЛОЖИТЕЛЬНЫЕ СТОРОНЫ:

1. Закрепление обязанностей между всеми участниками правоотношений.
2. Закрепление возможности действия и специальных норм Особенной части НК РФ.

### ОТРИЦАТЕЛЬНЫЕ СТОРОНЫ:

1. В НК РФ нет специальных положений по взысканию налогов с иностранных организаций.
2. Так же НК не содержит положений относительно возможности взыскания сумм налогов с налоговых агентов по НДС и налогу на прибыль организаций (нет специальных положений Особенной части).

**НЕОБХОДИМО:** Разработка положений по НДС и налогу на прибыль организаций  
Окончательное закрепление роли налогового агента.

2. Закреплена модель правоотношения в случае получения налогоплательщиком дохода в натуральной форме, либо в форме материальной выгоды.



Обязан только ИСЧИСЛИТЬ налог

Круг обязанностей не определен

#### **ПОЛОЖИТЕЛЬНЫЕ СТОРОНЫ:**

Определен момент исполнения налоговым агентом своей обязанности в данной ситуации

#### **ОТРИЦАТЕЛЬНЫЕ СТОРОНЫ:**

1. Нет закрепленных обязанностей, а также момента исполнения обязанности по уплате налога у самого налогоплательщика.
2. Еще более ситуация усложняется тем, что нет двухсторонних соглашений между государствами.