

Исполнение обязанностей налогового агента по НДС при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных лиц

В статье подробно рассматривается, когда возникают обязанности налогового агента, порядок удержания и исчисления налога, рассматриваются спорные ситуации. //
Дмитрий Костальгин. Специально для Банкир.ру

// Дмитрий Костальгин, главный редактор Bankir.Ru

1. Общие положения

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в качестве налогоплательщиков в налоговых органах в обязанность по перечислению НДС выполняют налоговые агенты.

Налоговыми агентами в данном случае признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц, указанных в пункте 1 статьи 161 НК РФ (пункт 2 статьи 161 НК РФ).

Вначале хотелось бы остановиться на моменте возложения обязанностей на налоговых агентов - индивидуальных предпринимателей с вступлением в силу

21 Главы НК РФ.

Ранее пунктом 5 статьи 7 Федерального Закона 6 декабря 1991 года № 1992-1 «О НДС» было предусмотрено, что в случае реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ иностранными предприятиями, не состоящими на учете в налоговом органе, налог на добавленную стоимость уплачивается в бюджет в полном размере **предприятиями** за счет средств, перечисляемых иностранным предприятиям или другим лицам, указанным этими иностранными предприятиями.

То есть обязанность по уплате НДС возлагалась только на юридические лица, у индивидуальных предпринимателей такая обязанность отсутствовала.

С 01.01.2001 обязанность налоговых агентов по уплате НДС была возложена на индивидуальных предпринимателей. При этом Федеральный Закон 14 июня 1995 года № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» относит индивидуальных предпринимателей к субъектам малого предпринимательства. Данный Закон содержит специальную, так называемую «дедушкину оговорку», для таких субъектов «в случае если изменения налогового законодательства **создают менее благоприятные условия для субъектов малого предпринимательства** по сравнению с ранее действовавшими условиями, **то в течение первых четырех лет своей деятельности указанные субъекты подлежат налогообложению в том же порядке, который действовал на момент их государственной регистрации**».

Зачастую, налоговые органы считают, что, поскольку налоговый агент перечисляет налог из средств налогоплательщика, возложение обязанностей налогового агента не ухудшает положение индивидуального предпринимателя. В соответствии с Определением КС РФ от 07.02.2002 N 37-О, а также Постановлением от 19.06.03 № 11-П ухудшение условий для субъектов малого предпринимательства может заключаться не только в возложении дополнительного налогового бремени, но и в необходимости исполнять иные, ранее не предусмотренные законодательством обязанности, за неисполнение которых применяются меры налоговой ответственности. Как известно, такая ответственность предусмотрена статьей 123 НК РФ. Таким образом, «дедушкина оговорка» действует в отношении индивидуальных предпринимателей и в части возложения обязанностей налогового агента. Данное также подтверждается арбитражной практикой. В Постановлении ФАС Уральского округа от 10 июля 2003 года № Ф09-1977/03-АК суд отметил, что поскольку с момента регистрации предпринимателя прошло менее четырех лет, за ним сохраняется ранее действующий порядок налогообложения, в связи с чем **его нельзя признать налоговым агентом по налогу на добавленную стоимость**.

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, **не состоящими на учете** в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, **налоговая база определяется как сумма дохода**

от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога (пункт 1 статьи 161 НК РФ).

Для того чтобы выяснить является ли организация (индивидуальный предприниматель) налоговым агентом, и нужно ли удерживать налог, необходимо последовательно ответить на вопросы следующим образом:

Вопрос

Ответ

Возникает ли реализация товаров (работ, услуг) ?

Да

Местом реализации товаров (работ, услуг) является территория РФ?

Да

Такая реализация не освобождена от налогообложения

Нет

Состоит ли иностранная организация на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика иностранная организация?

Да

Выплата осуществляется денежными средствами ?

Да

Товары (работы, услуги) переходят в собственность именно лица ?

Да

Если на первые три вопроса статьи 146-149 НК РФ дают более менее ясный ответ, то ответ на четвертый вопрос вызывает некоторые трудности.

2. Порядок постановки на учет иностранного лица в целях применения п.1-2 ст. 161 НК РФ

По поводу регистрации иностранного лица, не ясно, как должен подтверждаться факт постановки на учет иностранной организации, либо иностранная организация должна предоставить российской организации документ, подтверждающий постановку на учет, либо достаточно наличия самого факта постановки на учет, который фиксируется налоговым органом. Также, не ясно, важна ли для целей статьи 161 НК РФ **причина постановки на учет** иностранной организации.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно

по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту

нахождения принадлежащего им

недвижимого имущества

и транспортных средств, подлежащих налогообложению (пункт 1 статьи 83 НК РФ). При этом МНС РФ предоставлено право определять особенности постановки на учет иностранных организаций. Указанные особенности регламентируются Положением «Об особенностях

учета в налоговых органах иностранных организаций» (утв. Приказом МНС РФ от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124). В частности, указанным Положением предусмотрена

постановка на учет

иностранной организации в связи с

открытием счета

в банке.

Иностранные организации имеют право встать **на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков**

по месту

нахождения своих

постоянных представительств

в Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации (пункт 2 статьи 144 НК РФ). Из статьи 143 НК РФ следует, что под фразой «в качестве налогоплательщика» необходимо понимать именно налогоплательщика НДС.

Исходя из этого, под постановкой на учет в целях применения пункта 1 статьи 161 НК РФ необходимо понимать постановку на учет в качестве налогоплательщика НДС по правилам пункта 2 статьи 144 НК РФ. На это также косвенно указывается в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23 апреля 2003 года № А26-5475/02-26, где отмечено, что при постановке на учет налогоплательщика - иностранной организации по пункту 2 статьи 144 НК РФ, последняя самостоятельно исполняет обязанности по уплате в бюджет налога на добавленную стоимость. Таким образом, наличие постановки на учет в налоговом органе по иным основаниям, например в связи с открытием счета, не освобождает организацию (индивидуального предпринимателя) от исполнения обязанности налогового агента.

Тем не менее, в данном случае необходимо учитывать следующие обстоятельства. В

настоящий момент порядок постановки на учет иностранных организаций в качестве налогоплательщика не утвержден. Видимо, это связано с несогласованностью действий МНС РФ. Мы исходим из следующего:

В первоначальной редакции статьи 144 НК РФ содержала пункты, которые устанавливали обязанности российских организаций и индивидуальных предпринимателей по постановке на учет в качестве налогоплательщиков НДС. В связи с этим был принят Приказ МНС РФ от 31 октября 2000 г. № БГ-3-12/375, на основании которого выдавалось Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе РФ в качестве налогоплательщика НДС. Федеральным законом от 29.12.2000 № 166-ФЗ статья 144 НК РФ была изложена в новой редакции. Обязанности российских организаций и индивидуальных предпринимателей по постановке на учет были отменены, но при этом право иностранных организаций встать на учет в качестве налогоплательщиков осталось. В связи с поправками Приказом МНС РФ от 21 февраля 2003 г. N БГ-3-09/80 был отменен порядок постановки на учет в качестве налогоплательщиков НДС. В такой ситуации у иностранных организаций существует определенное право, но отсутствует механизм реализации такого права.

В определении КС РФ от 4 марта 1999 г. N 36-О отмечалось, что предоставление определенного права Законом не может быть нивелировано тем фактом, что не принят акт, меньшей юридической силой, который устанавливает порядок реализации данного права. Аналогичная позиция содержится в Определении КС РФ от 1 марта 2001 г. № 67-О.

Таким образом, отсутствие порядка постановки на учет иностранных организаций в качестве налогоплательщиков НДС не означает, что указанные лица не могут реализовать свое право. На наш взгляд, данные лица могут встать на учет по иным основаниям, предусмотренными НК РФ. При этом такая постановка на учет будет равнозначна постановке на учет в качестве налогоплательщика НДС.

Учитывая изложенное, в случае **постановки на учет** в налоговом органе иностранной организации **по любому основанию, предусмотренному законодательством о налогах и сборах**

контрагент данной организации не будет нести обязанности налогового агента.

Тем не менее, существует и противоположная точка зрения, которая сводится к следующему. Пункты 1-2 статьи 161 НК РФ предусматривают, что обязанность по исчислению налоговой базы возлагается не на налоговых агентов, приобретающих товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах **в качестве налогоплательщиков** именно НДС. А значит, постанова иностранцев не в качестве плательщика НДС, а по иному основанию (в связи с открытием расчетного счета, по месту нахождения недвижимости и т.п.) не может являться основанием для освобождения российского покупателя от исполнения обязанности налогового агента.

3. Порядок исчисления налога при удержании у налогоплательщика

После того как мы выясним, что организация является налоговым агентом, необходимо определить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет. Из пункта 1 статьи 161 НК РФ следует, что налоговой базой будет **сумма доходов от реализации** товаров (работ, услуг). 21 глава НК РФ не содержит определения понятия «доход». Обращение к статье 41 НК РФ, где содержится общее определение понятия «доход», не дает ответа, поскольку эта статья отсылает к строго определенным главам НК РФ, среди которых 21 Глава НК РФ отсутствует.

Если обратиться к общему порядку исчисления налоговой базы по НДС, то **налоговая база** определяется как

цена сделки

по реализации товаров (работ, услуг) (пункт 1 статья 154 НК РФ), но при этом пункт 8 статьи 154 НК РФ указывает, что

в зависимости от особенностей реализации

товаров (работ, услуг)

налоговая база определяется

в соответствии со статьями

155 - 162

НК РФ. Логично было бы предположить, что налоговая база определяется налоговым агентом как цена сделки с учетом налога, но статья 154 НК РФ отсылает к статье 161 НК РФ, по которой

невозможно определить стоимостную характеристику

объекта налогообложения (статья 52 НК РФ).

Следует отметить, что в готовящихся поправках в статью 161 НК РФ предлагается использовать более корректную формулировку «налоговая база определяется исходя

из суммы перечисляемых сумм».

При такой ситуации вызывает интерес применение положений статьи 162 НК РФ. Например, в ситуации, когда российская организация выплачивает иностранной организации **аванс**, нет объекта налогообложения, так как нет реализации (статья 39 НК РФ) и, очевидно, нет дохода от реализации. Также пункт 1 статьи 162 и содержит указание на то, что необходимо увеличить налоговую базу на сумму авансовых платежей **только**

к порядку определения налоговой базы по **статьям 153-158 НК РФ**.

В Определении КС РФ от 4 марта 2004 г. № 148-О указывалось, что в отношении налога на добавленную стоимость законодатель может установить, что налоговая база увеличивается на суммы получаемых налогоплательщиком авансовых платежей, при этом предусмотрев соответствующий порядок уплаты налога: либо единовременно (например, по итогам налогового периода), либо авансом - при получении налогоплательщиком авансовых платежей за реализацию товара (работ, услуг) с окончательным перерасчетом по итогам налогового периода. То есть КС РФ признал правомерность включения сумм авансовых платежей в налоговую базу по НДС. Исходя из такой позиции и в силу равенства и всеобщности налогообложения, налоговый агент, на наш взгляд, должен удерживать НДС и из авансовых платежей.

Достаточно распространенным заблуждением среди налоговых агентов являются следующие действия. Иностраный партнер выставляет счет на оплату товаров (работ, услуг), при этом в счете, например, указывается к оплате 100 денежных единиц и не указано, включает ли данная сумма НДС или нет. Часто налоговые агенты в такой ситуации поступают следующим образом: «искусственно» увеличивают сумму счета на 20 единиц, как бы доначисляют НДС, и одновременно из полученной суммы (120 единиц) выделяют НДС к перечислению в бюджет по ставке, предусмотренной 4 статьи 164 НК РФ. В итоге 20 единиц перечисляется в бюджет, а 100 - иностранцу[1].

Обычно на такие действия налогового агента склоняют две причины: неуказание в счете НДС и равнение за иностранного партнера, так как неудобно платить меньше, чем указано в счете. Хотя при удержании налога на доходы физических лиц такой вопрос не возникает.

Иногда и иностранный партнер пытается доказать, что в таком случае его доход дважды облагается НДС, особенно странно слышать такой аргумент от резидентов стран, входящих в Европейский Союз. Поскольку статьи 8 и 9 Шестой Директивы Совета ЕС «Об унификации законов стран-членов ЕС в отношении налогов с оборота - единая система налога на добавленную стоимость: единообразная база для исчисления налога» (17/388/ЕЭС) содержат нормы, аналогичные статьям 147 и 148 НК РФ. То есть в таком случае нерезидент в своей стране НДС не должен уплачивать.

Статьей 21 6-ой Директивы ЕС устанавливается, что в рамках внутренней налоговой системы ответственность за уплату налога на добавленную стоимость несут налогооблагаемые лица, осуществляющие налогооблагаемые сделки **с лицами, постоянно проживающими за рубежом**

. Когда налогооблагаемая сделка осуществляется налогооблагаемым лицом, постоянно проживающим за границей, государства-члены могут заключить соглашения, по которым налог уплачивается иным лицом, нежели налогооблагаемое лицо, постоянно проживающее за границей. Среди прочего, таким иным лицом может быть назначенный представитель в налоговой службе или любое другое лицо, в отношении которого осуществляется налогооблагаемая сделка.

Государства-члены могут также установить, что другое лицо, помимо налогооблагаемого, будет нести совместную и раздельную ответственность за уплату налога.

В дополнение пунктом 7 статьи 22 6-ой Директивы ЕС установлено, что государства-члены принимают необходимые меры для того, чтобы лица, ответственные за уплату налога в соответствии с положениями статьи 21 (1)(а) и (б), вместо налогооблагаемого лица, учрежденного в другой стране, или лица, несущие совместную или раздельную ответственность за его уплату, исполняли вышеуказанные обязательства, связанные с подачей декларации и уплатой налога.

Указанные выше действия налогового агента противоречат НК РФ по следующим причинам. Как мы указывали выше в (номер главы - пункта), специфика налогового агента в том, что он перечисляет налог, удержанный из средств налогоплательщика, то есть **из средств подлежащих перечислению**. Во-вторых по пункту 4 статьи 164 НК РФ налоговые агенты при расчете суммы налога обязаны использовать расчетный метод, то есть ставку 20/120 или 10/110. В рассматриваемом примере налоговый агент **обязан**

удержать НДС из 100 единиц, то есть 16,67 единиц, а разницу (83,33 единиц) перечислить иностранному агенту. Также в пункте 1 статьи 161 НК РФ прямо и недвусмысленно указано, что налоговая база (размер дохода) определяется **с учетом НДС**

При реализации товаров (работ, услуг), указанных в статье 161 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами, указанными в статье 161 НК РФ, **за счет средств, подлежащих перечислению налогоплательщику**

или другим лицам, указанным налогоплательщиком (пункт 4 статьи 173 НК РФ).

Поскольку перечислению подлежит изначально 100 единиц, то у налогового агента нет никаких оснований исходить из другой суммы. Такой позиции также придерживаются также другие авторы

[2]

При это есть авторы, которые считают, что налоговый агент просто обязан уплачивать НДС за счет собственных средств и не имеет права на вычет перечисленного НДС[3]. Как было указано выше такая позиция совершенно не основана на нормах НК РФ.

Если же налоговый агент уплатит НДС как рассмотрено в первом случае, то для агента возможны следующие негативные последствия. Вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные в соответствии со статьей 173 НК РФ покупателями - налоговыми агентами (пункт 3 статьи 171 НК РФ). Как мы уже указали, в таком случае уплаченную сумму нельзя рассматривать как налог, поскольку она уплачена за счет налогового агента, а не за счет налогоплательщика, как требует НК РФ. Обычно в таких случаях налоговый агент без раздумья принимает к вычету такую сумму, не подозревая, что данную суму нельзя принять к вычету. «Накрутив» 20 единиц сверху и приняв неправомерно к вычету 20 единиц, налоговый агент автоматически создает в отношении себя (как налогоплательщика) недоимку по НДС.

3.1. Использование налоговых оговорок

Разногласий с контрагентом, а также налоговых рисков пытаются избежать с помощью соответствующего формулирования условий договора. Обычно такие условия называют налоговыми оговорками. Законодательное определение данного термина отсутствует, тем не менее, в налоговой практике данный термин используется. В экономическом словаре дано следующее определение налоговой оговорки. «**Условие** во внешнеторговых контрактах, договорах об оказании услуг или в кредитных соглашениях, **устанавливающее, что каждая из сторон обязана уплатить за свой счет все налоги и сборы, полагающиеся по данной сделке на территории своей страны**

. Обычно охватывает таможенные пошлины, акцизы, сборы, налоги на сделки, но по соглашению сторон налоговая оговорка может быть распространена и на подоходные налоги. Такая оговорка весьма выгодна экспортерам, т.к. перекладывает риск от

изменения законов по налогообложению и налоговых ставок на импортера.

»

Большинство авторов склоняется к тому, что использование налоговых оговорок в российском законодательстве запрещено. Например Пепеляев С.Г. отмечает « Налог уплачивается за счет собственных средств субъекта налогообложения, т.е. налог должен сокращать доходы налогоплательщика. «О налогах не договариваются» - один из основных принципов налогообложения (исключение составляют платежи, взимаемые таможенными органами). **Законодательство Российской Федерации запрещает использование налоговых оговорок, в соответствии с которыми обязанность по уплате налога перекладывается на другое лицо.»** [4] Такого же мнения придерживаются и другие авторы [5]

Указанные утверждения относятся именно к тем оговоркам, на основании которых одно лицо уплачивает налог за счет своих собственных средств за налогоплательщика. Данное вытекает из определения самого налога (статья 8 НК РФ). В отношении налоговых агентов следует также расценивать такие оговорки как неправомерные, поскольку из смысла императивных норм статьи 24 НК РФ следует, что налоговый агент перечисляет налог, **удержанный из средств налогоплательщика.**

Такое условие договора, на наш взгляд, вписываются в рамки гражданского и налогового законодательства. Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (пункт 1 статьи 424 ГК РФ). Таким образом, устанавливая условия, что цена договора увеличивается на суммы, подлежащие удержанию контрагентом (налоговым агентом), стороны определяют порядок формирования цены по договору. В таком случае налоговый агент должен рассчитать налог, исходя из «новой» цены договора. Поясним на примере.