

## **Раздел V. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи**

*В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.*



**Злобин Вадим Альбертович**

адвокат, управляющий партнер, руководитель налоговой практики

Адвокатское бюро «Адвокатская фирма «Юстина», г. Москва



**Смирнова Ирина Александровна**

юрист, налоговая практика

Адвокатское бюро «Адвокатская фирма «Юстина», г. Москва

### **Тенденции правоприменительной практики по взысканию налогов с налогового агента**

*Аннотация: В настоящей статье рассматриваются тенденции правоприменительной практики по взысканию налогов с налогового агента.*

*Ключевые слова: налоговый агент*

*Annotation: This article studies certain aspects of litigations from the practices of Yustina Law Firm related to VAT calculation and payment under investment activities.*

*Keywords: tax agent*

С 01.01.2020 вступили в силу поправки в пункт 9 статьи 226 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми с налогового агента может быть взыскан НДФЛ в случаях доначисления (взыскания) налога по итогам налоговой проверки в соответствии с НК РФ при неправомерном неудержании (неполном удержании) налога налоговым агентом. Указанные изменения в Налоговый кодекс РФ внесены Федеральным законом № 325-ФЗ от 29.09.2019.

Таким образом, если организация-работодатель ошибочно не удержит НДФЛ с доходов своего сотрудника, то налоговый орган будет вправе взыскать неударжанную сумму НДФЛ с налогового агента — работодателя.

Напомним, что до этого момента с налогового агента не могла быть взыскана сумма НДФЛ.

Согласно действовавшей ранее редакции пункта 9 статьи 226 НК РФ уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускалась. При неправомерном неударжании налога доначислению налоговому агенту подлежали только пени (так как при неударжании НДФЛ бюджет недополучает налоги именно вследствие действий налогового агента) и штраф (статья 123 НК РФ). При этом согласно указанному пункту 9 статьи 226 НК РФ при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Изменения, внесенные Федеральным законом № 325-ФЗ от 29.09.2019, позволяют взыскивать с налогового агента НДФЛ как в случае умышленно совершенного налогового агентом правонарушения (пункт 2 статьи 110 НК РФ), так и при неударжании НДФЛ по неосторожности (пункт 3 статьи 110 НК РФ).

В обоих случаях факт неправомерного неударжания (неполного удержания) НДФЛ должен быть установлен налоговым органом по результатам налоговой проверки налогового агента.

Следует отметить, что введенная в отношении НДФЛ возможность взыскания налога с налогового агента, а не с налогоплательщика, является не первым примером в российской практике.

Так Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ в Определении от 23.05.2017 № 310-КГ16-17804 подтвердила правомерность доводов налогового органа о том, что налоговый агент — индивидуальный предприниматель должен уплатить из собственных средств сумму неударжанного им НДС по операциям приобретения у Комитета по управлению имуществом муниципального недвижимого имущества. При этом Судебная коллегия в данном определении указала, что уплата индивидуальным предпринимателем НДС в бюджет за счет собственных средств не приведет к ущемлению прав и законных интересов индивидуального предпринимателя, поскольку, исполнив возложенную на него НК РФ обязанность налогового агента, предприниматель не лишен возможности реализовать право на защиту своих интересов в рамках гражданско-правового спора с муниципальным образованием о возврате неосновательно полученных денежных средств.

Распространенным примером взыскания с налоговых агентов сумм налога на прибыль организаций являются случаи взыскания таких сумм при выплате налоговым агентом дохода иностранной компании.

В пункте 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ» Пленум ВАС РФ указал:

«Рекомендации о невозможности взыскания с налогового агента не ударжанной им суммы налога и об ограничении периода взыскания пеней, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (подпункт 5 пункта 3 статьи 45 НК РФ), к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога, не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. Следовательно, в случае неударжания налога при выплате денежных средств иностранному лицу

с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога».

Правовой подход, закрепленный Пленумом ВАС РФ в Постановлении № 57 от 30.07.2013, применяется судами не только в ситуациях неудержания налога на прибыль с доходов иностранных компаний, но в случае неудержания НДС с иностранца — физического лица.

В частности, Арбитражный суд Московского округа в постановлении от 10.04.2019 по делу № А40–86651/2018 указал, что поскольку налоговое администрирование иностранных физических лиц, не состоящих на налоговом учете в налоговых органах РФ, в целях исполнения ими законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в части НДС невозможно, то в рассматриваемом случае с налогового агента могут быть взысканы и налог, и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога. Верховный Суд РФ подтвердил правомерность такого подхода Арбитражного суда Московского округа (Определение судьи Верховного Суда РФ от 05.08.2019 № 305-ЭС19–11955 об отказе в передаче кассационной жалобы налогового агента для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ).

По мнению авторов, в развитии российского налогового права можно также проследить курс не только на расширение практики по принудительному взысканию налога не с налогоплательщика, а с третьего лица (налогового агента), но и на закрепление возможности уплаты третьими лицами налогов за налогоплательщика в добровольном порядке, на регламентацию правовых механизмов погашения третьими лицами задолженностей за налогоплательщиков.

Согласно примечанию 2 к статье 199 Уголовного кодекса РФ («Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией — плательщиком страховых взносов») лицо, впервые совершившее преступление в форме уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов которой вменяется этому лицу, полностью уплачены суммы недоимки, соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Аналогично согласно примечанию 2 к статье 199.1 Уголовного кодекса РФ («Неисполнение обязанностей налогового агента») лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, не исполнившими обязанности налогового агента, полностью перечислены в соответствующий бюджет суммы неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

В связи с этим Федеральным законом № 401-ФЗ от 30.11.2016 в пункт 3 статьи 45 НК РФ было введено положение, согласно которому обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств со счета иного лица в банке в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе РФ в результате преступлений, за совершение которых статьями 198-199.2 Уголовного кодекса РФ предусмотрена уголовная ответственность. Зачет суммы указанных денежных средств в счет исполнения обязанности по уплате налога производится в порядке, установленном ФНС России.

Более того, указанный Федеральный закон № 401-ФЗ от 30.11.2016 внес принципиальное изменение в пункт 1 статьи 45 НК РФ, разрешив уплату налога за налогоплательщика иным лицом.

Полагаем, что возможность уплачивать в добровольном порядке налоги одним лицом за другое является несомненным плюсом для налогоплательщиков.

Введение такой нормы в НК РФ позволило, например, гражданам уплачивать со своего банковского счета транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог за другое лицо при заполнении соответствующих реквизитов в платежном документе. До вступления в силу указанного Федерального закона № 401-ФЗ от 30.11.2016 законодательство такой возможности не предусматривало.

Вместе с тем закрепление возможности принудительного взыскания НДСЛ с налогового агента ведет к увеличению налоговой нагрузки на компании.

По нашему мнению, основной целью таких изменений в НК РФ является повышение собираемости НДСЛ. Однако происходить это будет за счет средств налоговых агентов.

Бухгалтерам компаний следует быть внимательнее к вопросам исчисления и удержания НДСЛ, так как любая ошибка бухгалтера приведет теперь к доначислению компании не только пени и штрафа, но и самой суммы налога.

При этом следует отметить, что Федеральный закон № 325-ФЗ от 29.09.2019 (которым введена возможность принудительного взыскания НДСЛ с налоговых агентов) изменил также сроки представления налоговым агентом сведений о доходах физических лиц и расчета НДСЛ по формам 6-НДСЛ и 2-НДСЛ: теперь эти сведения должны представляться не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а не 1 апреля (пункт 2 статьи 230 НК РФ).

Таким образом, указанные сведения будут представляться в один срок со сведениями о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога (пункт 5 статьи 225 НК РФ).