

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

Продолжение ранее опубликованного материала. 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

начало статьи см. [здесь](#)

3.2 Действия налоговых агентов, уплативших НДС за счет своих средств

Тем налоговым агентам, которые допустили такую ошибку и в случае, если налоговые органы предъявляют претензии о занижении суммы НДС в следствие неправомерного вычета, можно предложить следующий вариант защиты своих интересов.

Итак, перечисленная сумма за счет собственных средств не может рассматриваться, как сумма НДС, удержанная у налогоплательщика. То есть обязанность налогоплательщика - иностранного лица не исполнена и эти средства должны рассматриваться, как некая **переплата лица, являющегося налоговым агентом**.

Такой вывод мы делаем из следующих соображений. В силу статьи 8 НК РФ платеж идентифицируется как налог, если уплачен из собственных средств налогоплательщика, что выполняется в данном случае. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно (пункт 1 статьи 45 НК РФ). Тот факт, что в платежном поручении может стоять иное назначение платежа, на наш взгляд, в данном случае не играет роли, так как природа указанных средств иная.

В данном случае налоговая инспекция будет привлекать к ответственности лицо, являющееся налоговым агентом, уже по статье 122 НК РФ, так как это лицо занизило вследствие неправомерных вычетов уже свою сумму налога, уплачиваемого в качестве налогоплательщика. То есть налоговый орган будет доказывать наличие недоимки по НДС.

В пункте 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 отмечается, что при применении статьи 122 Кодекса судам необходимо иметь в виду, что "неуплата или неполная уплата сумм налога" **означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом** (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия).

В связи с этим, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный статьей 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога.

Таким образом, у налогоплательщика, применившего неправомерный вычет, **размер недоимки будет соответствовать сумме налога, перечисленного за счет своих средств**. То есть в данном случае задолженность перед бюджетом будет отсутствовать, в силу этого налогоплательщика, на наш взгляд, **нельзя будет привлечь к ответственности по статье 122 НК РФ**.

Что бы было понятнее, разберем данную ситуацию **на примере**:

Российская организация «А» приобретает у иностранной организации «Б», не состоящей на учете в налоговых органах, товар стоимостью 10 000 единиц. В июне 2003 года «А» как налоговый агент удерживает и перечисляет сумму налогов федеральный бюджет, исчисленную следующим образом: $10\ 000 \times 1,2 \times (20 / 120) = 2000$ единиц. Фирме «Б» - перечислено 10 000 единиц. В июне же 2003 года Фирма «А» ставит к вычету 2000 единиц, тем самым занижает сумму НДС, уплачиваемую за июнь на такую же сумму.

При проверке налоговый орган привлекает Фирму «А» к ответственности по статье 122 НК РФ. Но поскольку размер недоимки (2000) соответствует излишне уплаченной за

счет собственных средств сумме (2000), привлечение к ответственности незаконно.

Налогоплательщик может не дожидаться прихода налоговой проверки и подать уточненную декларацию по статье 81 НК РФ. При этом для выполнения условий пункта 4 статьи 81 НК РФ, в части уплаты недоимки налогоплательщику нужно также подать заявление о зачете (пункт 4 статьи 78 НК РФ) излишне перечисленной суммы в счет исполнения своей обязанности по уплате налога.

4.3 Особенности определения налоговой базы при выплате в валюте

На практике налоговые агенты допускают следующую ошибку. Когда в расчетах используется валюта, при исчислении налога, подлежащего удержанию, налоговые агенты используют курс ЦБ РФ, действующий на дату перечисления денежных средств иностранному партнеру.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли **по курсу** Центрального банка РФ соответственно **на дату реализации**

товаров (работ, услуг) (пункт 3 статьи 153 НК РФ). Поскольку в силу равенства и всеобщности налогообложения исчисление налога налоговым агентом должно соответствовать порядку, который бы использовал налогоплательщик, то **налоговый агент обязан брать курс на дату реализации товаров (работ, услуг).**

Пример: Российская организация приобретает у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах, оборудование стоимостью 10 000 долларов США. Право собственности перешло к российской организации 01.10.2003, курс доллара на эту дату был 31 рубль. Российская организация перечисляет средства 15.10.2003, когда действовал курс 31,2 рубля.

Как было указано выше. В данной ситуации налоговый агент должен использовать курс на 01.10.2003, а не 15.10.2003. То есть налог будет исчислен следующим образом:

$10\ 000 \times 31 = 31\ 000$ рублей - сумма, причитающаяся контрагенту;

$31\ 000 \times 20 / 120 = 5166,66$ рублей - НДС, подлежащий удержанию.

3.4 Исчисление налога в переходный период

Федеральным законом от 07.07.2003 № 117-ФЗ в пункт 3 статьи 164 НК РФ были внесены изменения, в связи с чем ставка НДС в 20 % снизилась с 01 января 2004 года до 18 %. Поскольку поправки не сопровождались какими-либо нормами, регулируемыми переходный период, возникают вопросы с применением надлежащей ставки при удержании налога.

В Письме МНС России от 19.03.2004 г. № 03-1-08/729/15@ отмечается, что исходя из пункта 4 статьи 173 НК РФ исчисление суммы налога, подлежащей перечислению в бюджет налоговым агентом за реализуемые ему товары (работы, услуги), производится на дату перечисления денежных средств налоговым агентом. Учитывая изложенное, налоговая ставка (18 или 20 процентов), применяемая налоговым агентом, должна соответствовать налоговой ставке, действующей на дату перечисления денежных средств налогоплательщику или другому лицу, указанному налогоплательщиком. Такой позиции придерживаются и некоторые авторы[1]

На наш взгляд, такая позиция не основана на нормах НК РФ по следующим основаниям.

В пункте 1 статьи 161 НК РФ прямо указывается, что **налоговая база определяется от дельно**

при совершении каждой операции по реализации

товаров (работ, услуг) на территории РФ, что означает определение базы в момент реализации, но никак не в момент перечисления денежных средств. Это положение полностью соответствует тому, что налоговая база является характеристикой объекта налогообложения (статья 53 НК РФ), то есть налоговая база возникает

одновременно

с объектом налогообложения. Исходя из общих принципов налогообложения к налоговой базе применяется та ставка, которая действовала в период возникновения налоговой базы (статья 52 НК РФ). Таким образом,

основным

моментом для применения соответствующей ставки является **период возникновения объекта налогообложения по НДС**

Учитывая изложенное, **налоговый агент при перечислении средств иностранному контрагенту применяет ту ставку НДС, которая действовала в момент реализации товара** (выполнения работ, оказания услуг).

Интересен тот факт, что в письме МНС РФ от 17 декабря 2003 г. № ОС-6-03/1316 отмечается, что в переходный период налогоплательщики применяют ту ставку налога, которая действовала в момент отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). МНС РФ ни чуть не смутил тот факт, что при такой позиции сумма налога в зависимости от того, кто ее рассчитывает (налогоплательщик или налоговый агент), получается разная. Очевидно, что такая позиция противоречит принципу равенства и всеобщности налогообложения (статья 3 НК РФ).

3.5 Правовые последствия для налоговых агентов в случае невозможности удержать налог.

На практике встречаются ситуации, когда налоговый агент не имеет возможности удержать налог. В частности, такая ситуация возникает, когда в оплату передается иное имущество, кроме денежных средств, или при проведении взаимозачета.

В такой ситуации налоговый агент обязан в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика (подпункт 2 пункта 3 статьи 24 НК РФ). Данное сообщение оформляется в произвольной форме.

Непредоставление такого заявления налоговым агентом такого сообщения может повлечь привлечение к ответственности налогового агента по пункту 1 статьи 126 НК РФ. В этом случае размер штрафа будет 50 рублей за каждое непредоставленное заявление.

Последствия невозможность удержать налог также интересны во взаимосвязи с налогом на прибыль. В частности, возникает вопрос, можно ли относить в расходы всю стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) или же нужно вычленять НДС, который будет отнесен к расходам, не уменьшающим налога на прибыль.

Порядок отнесения сумм НДС в расходы в частности регулируется статьей 170 НК РФ. Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, если иное не установлено положениями настоящей главы, **не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций** (налога на доходы физических лиц), за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ. В данном случае иностранные контрагенты не предъявляют НДС и не выставляют счета-фактуры. Таким образом, положения статьи 170 НК РФ здесь не применяются.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (**без учета сумм налогов, подлежащих вычету** либо включаемых в расходы в соответствии с НК РФ) (пункт 2 статьи 254 НК РФ). Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, **за исключением сумм налогов, подлежащих вычету** или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Поскольку налоговый агент не имел возможности удержать налог, то он и не может принять его к вычету в силу статьи 171 НК РФ

Таким образом, для целей налога на прибыль в случае, если налоговый агент не имел возможности исполнить свои обязанности (например произошла передача иного имущества, чем денежные средства), стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг) будет складываться из стоимости передаваемого имущества. При этом сумма НДС не выделяется и не вычленяется из стоимости товаров (работ, услуг)

4. Порядок применения вычетов налоговым агентом.

На практике часто возникает вопрос о том, необходимо ли наличие счета-фактуры для того, чтобы налоговый агент смог принять к вычету сумму налога, удержанную у иностранного партнера и перечисленную в бюджет.

В пункте 36.1 Методических рекомендаций по НДС (утв. Приказом МНС РФ от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447) отмечается, что налоговый агент может принять к вычету НДС только в случае, если суммы налога выделены отдельной строкой во всех первичных документах и при наличии счета-фактуры, оформленного в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ.

На наш взгляд, позиция налоговых органов не основана на нормах НК РФ. Мы исходим из следующего:

Налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, **производятся на основании счетов-фактур**

выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, **документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами**

либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 НК РФ

(пункт 1 статьи 172 НК РФ). Пункт 3 статьи 171 НК РФ как раз и указывает на право применения вычета. Поскольку вычету подлежит только уплаченные за счет налогоплательщика, то в рассматриваемом случае

достаточно наличия документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговым агентом

Налоговые органы рекомендуют выписывать счет-фактуру самому налоговому агенту и принимать к вычету. Тем не менее, возможности для составления счета-фактуры налоговым агентом нет (статья 168 НК РФ). Такая логика, что при наличии такого счета-фактуры появляется право на вычет, порочна. Поскольку выписанный с нарушением норм НК РФ счет-фактура не может расцениваться как основание для вычета. Поэтому в отношении налоговых агентов, «идущих на поводу» у налоговых органов, всегда может возникнуть ситуация, когда налоговые органы признают такие счета-фактуры «вне закона».

5. Порядок и сроки перечисления НДС налоговыми агентами при реализации товаров (работ, услуг) иностранными -лицами .

5.1 Порядок, действовавший до 1 января 2004 года

Сначала рассмотрим порядок перечисления НДС налоговыми агентами, действовавший до 2004 года.

Порядок и сроки уплаты сумм НДС в бюджет определены в статье 174 НК РФ. Налоговые агенты уплачивают НДС по месту своего нахождения. **Прямого указания на срок перечисления** НДС, удержанного налоговым агентом, статья 174 НК РФ да и сама 21 Глава НК РФ **не содержит**, то есть на первый взгляд получается, что неизвестен срок уплаты НДС налоговым агентом.

Налоговые агенты **перечисляют** удержанные налоги **в порядке**, предусмотренном НК РФ **для уплаты** налога **налогоплательщиком**

(пункт 4 статьи 24 НК РФ). Таким образом, для налогового агента по умолчанию применяется тот же порядок уплаты, что и для налогоплательщика. Следует отметить, что законодатель перечисляя элементы налогообложения

разделил понятия

«

порядок уплаты

» и «

сроки уплаты

» налога. На это также указывает тот факт, что общий порядок уплаты налога и общий порядок установления срока уплаты налога регулируются разными статьями 1 части НК РФ, статьей 57 и статьей 58 НК РФ соответственно. То есть порядок уплаты налога отвечает на вопрос «Как?», а срок уплаты - на вопрос «Когда?». В данном случае можно говорить о том, что

срок перечисления

удержанного налоговым агентом НДС

не установлен

. Очевидно, что при такой позиции к налоговому агенту не может быть применена ответственность по статье 123 НК РФ, а также не могут быть начислены пени.

Даже если признать, что понятие «порядок уплаты» включает в себя и срок уплаты налога и, соответственно, налоговый агент использует тот же порядок и те же сроки уплаты, что и налогоплательщик, то возникают следующие ситуации.

Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 - 3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, на территории РФ **производится**

по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров

за истекший налоговый период
не позднее 20-го числа месяца
, следующего

за
истекшим
налоговым периодом

,
если иное не предусмотрено настоящей главой
(пункт 1 статья 174 НК РФ).

Исходя из приведенной статьи, налоговый агент в общем случае уплачивает удержанный НДС **не позднее 20-го числа месяца**, следующего **за истекшим налоговым периодом**

. Интерес вызывают
иные случаи, предусмотренные
21 Главой
НК РФ, их всего два.

В случае, если налогоплательщик имеет в течение квартала **сумму выручки** от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и налога с продаж, **не превышающими 1 млн. рублей в месяц**

,
вправе уплачивать
НДС за истекший квартал
не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом
(пункт 6 статьи 174 НК РФ).

Таким образом, налогоплательщик, удовлетворяющий условиям пункта 6 статьи 174 НК РФ, в случае, если он (налогоплательщик) является налоговым агентом, исходя из статьи 24 НК РФ, **должен уплатить** сумму удержанного НДС **не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.**

Статьей 145 НК РФ предусмотрен механизм **освобождения** организаций и индивидуальных предпринимателей **от исполнения обязанностей налогоплательщика** при соблюдении определенных условий, то есть 21 Главой НК РФ для лиц предусмотрен особый порядок уплаты налога. При этом такие лица **не перестают быть налогоплательщиками**, для них **порядок и сроки** уплаты, предусмотренный **статьей 174** НК РФ, применяется только в случае, если такие лица сами выставят счет-фактуру с выделением НДС (пункт 5 статьи 173 и пункт 4 статьи 174 НК РФ).

Таким образом, для организации, освобожденной по статье 145 НК РФ от уплаты НДС, в случае, когда эта организация является агентом, **срок перечисления удержанного НДС не установлен вообще**

Такая же ситуация складывается в отношении лиц, перешедших на упрощенную систему налогообложения, уплату единого налога на вмененный доход, единого сельскохозяйственного налога, поскольку указанные лица в силу статей соответственно

346.11, 346.26 и

346.1 НК РФ не являются налогоплательщиками НДС. Глава 21 НК РФ устанавливает лишь один срок уплаты НДС для таких лиц, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога (пункт 5 статьи 173 и пункт 4 статьи 174 НК РФ). Таким образом, и для указанных лиц при исполнении ими обязанностей налогового агента срок перечисления удержанного НДС в бюджет не установлен.

5.2 Порядок перечисления удержанного НДС после 1 января 2004 года

Федеральным законом от 08.12.2003 № 163-ФЗ в пункт 4 статьи 174 НК РФ были внесены следующие изменения: «В случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, **уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам**»

Таким образом, установлен момент перечисления удержанного НДС налоговыми агентам по операциям, перечисленным в пункте 1 статьи 161 НК РФ. Сразу же оговоримся, что для других операций, когда возникают обязанности налогового агента, **сохранился прежний порядок**

Следует также отметить, что во внесенной поправке отсутствует упоминание про реализацию товаров, что дает основания говорить, что новый порядок применим только в отношении реализации работ или услуг.

Также в пункт 4 статьи 174 НК РФ был добавлен абзац следующего содержания: «Банк, обслуживающий налогового агента, **не вправе принимать от него поручение** на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, **если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога** с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.»

Данный абзац вызывает множество вопросов. Но сперва попробуем разобраться, для чего был введен данный абзац. Пояснительная записка к законопроекту не отвечает на данный вопрос.

На наш взгляд, данная норма была принята по следующим соображениям. На практике сложилась ситуация, когда налоговые агенты не выполняли свои обязанности, в следствие чего сумма НДС, которая должна была попасть в бюджет, уходила за границу на счета иностранного контрагента. С учетом того, что до 2004 года отсутствовала уголовная ответственность налогового агента, максимум, что грозило налоговому агенту, - это штраф по статье 123 НК РФ в размере 20 % от неуплаченной суммы. Взыскание же сумм НДС со счетов иностранных контрагентов, открытых за рубежом, являлось невыполнимой задачей в силу неурегулированности данного вопроса международными соглашениями. Очевидно, что такая ситуация совершенно не устраивала государство и оно решило предложить новый механизм расчетов с иностранными контрагентами. Следует отметить, что предложенный механизм является не только абсолютно неэффективным для целей налогового контроля, но, и приводит к негативным последствиям у участников гражданских отношений.

Следует отметить выбор неудачного термина «уплата», поскольку на налоговом агенте

лежит обязанность по перечислению, но никак не уплате налога.

Указанные поправки не возлагают на банк каких-либо обязанностей по проверке документов и для установления наличия фактической обязанности налогового агента удержать и перечислить НДС. Очевидно, что такое положение практически полностью нейтрализует действие нормы и

В Письме Департамента валютного регулирования и валютного контроля Банка России № 12-1-3/855 от 17.03.2004 отмечается, что работники банка не обязаны осуществлять контроль за правильностью указания НДС в предоставленном налоговым агентом платежном поручении. Если налоговый агент не представил в банк поручения на уплату НДС, то он должен предоставить заявление о том, что ему известна норма пункта 4 статьи 174 НК РФ, и что обязанность по уплате НДС по соответствующему договору отсутствует. То есть налоговому агенту достаточно предоставить указанное заявление и банк не будет применять пункт 4 статьи 173 НК РФ.

Следует также отметить, что никакой ответственности банка, в случае пропуска платежа и неперечислении НДС налоговым агентом, НК РФ не содержит, что также в определенной мере нейтрализует эффективность данной нормы.

Тем не менее, такая ситуация может привести к следующим последствиям. Банки могут произвольно производить или не производить платежи клиентов, опираясь только на собственный интерес и минимизацию своих рисков. Также могут возникнуть задержки в проведении платежей. Банк обязан по распоряжению клиента выдавать или перечислять со счета денежные средства клиента не позже дня, следующего за днем поступления в банк соответствующего платежного документа, если иные сроки не предусмотрены законом, изданными в соответствии с ним банковскими правилами или договором банковского счета (статья 849 ГК РФ). Очевидно, что операционист не сможет оценить надлежащим образом, возникает ли здесь обязанность налогового агента или нет, да это и не обязанность операциониста. Но нельзя исключать, что банк для снижения рисков будет передавать решение этого вопроса иным своим подразделениям, что потребует времени и неминуемо приведет к задержке платежа. Такие ситуации неминуемо приведут к спорам как между банком и клиентом, так и между налоговым агентом и его поставщиком.

То есть указанные поправки лишь усложняют и без того сложную цепочку

«Налогоплательщик - налоговый агент - государство», вклинивая в данную цепочку банк.

Формальные требования данных поправок также легко при желании формально обходятся. Из буквального толкования следует, что банк контролирует налогового агента только лишь в случае, когда расчеты производятся с использованием платежных поручений. Тем не менее, Глава 46 ГК РФ знает еще следующие виды расчетов: по аккредитиву, по инкассо. Поэтому, если налоговый агент захочет обойти применение контроля банком, то можно перейти на иные виды расчетов, кроме платежных поручений. Тем более, что использование аккредитивов широко распространено в международных отношениях.

Как видно, указанные поправки не только совершенно не решают тех проблем, которые должны бы решить, но и создают неоправданные сложности у участников гражданского оборота. Очевидно, что наиболее эффективным механизмом является заключение международных соглашений о порядке взыскания налогов, подлежащих уплате в РФ, с банковских счетов, открытых за рубежом. К сожалению, налоговые органы только планируют заключение таких соглашений.

Дмитрий Костальгин

P.S. Огромное спасибо Стасу Белику за помощь в подготовке материала

[1] Ю.А. Лапшина «Налоговые агенты, НДС и переходный период»// Российский налоговый курьер, № 10, 2004 год