|  |
| --- |
| Санкт-Петербургский государственный университет  ***ЗАЙЧИКОВА Ольга Михайловна***  Выпускная квалификационная работа  **Правовые проблемы осуществления налогового контроля в отношении налоговых агентов**  Уровень образования:  Направление 40.04.01 «Юриспруденция»  Основная образовательная программа ВМ.5528.2017 «Налоговое право»  Научный руководитель:  кафедра  административного и  финансового права,  доктор юридических наук,  профессор,  Ногина Оксана Аркадьевна  Рецензент:  партнер, филиал компании  с ограниченной  ответственностью «ДЛА  ПАЙПЕР РУС ЛИМИТЕД»  в городе Санкт-Петербурге  Васютин Руслан Васильевич  Санкт-Петербург  2019 год |

**Содержание**

[Введение 2](#_Toc8660132)

[1. Общая характеристика статуса налоговых агентов 4](#_Toc8660133)

[1.1. Правовая природа статуса налоговых агентов 4](#_Toc8660134)

[1.2. Права и обязанности налоговых агентов 15](#_Toc8660135)

[2. Проблемы правовой квалификации статуса налоговых агентов 24](#_Toc8660136)

[2.1. Условия возникновения статуса налоговых агентов 24](#_Toc8660137)

[2.2. Проблемы, связанные с возникновением статуса налогового агента 39](#_Toc8660138)

[3. Особенности правоотношений с участием налоговых агентов при осуществлении налогового контроля 53](#_Toc8660139)

[Заключение 59](#_Toc8660140)

**Введение**

В последние годы вносятся многочисленные изменения в законодательство о налогах и сборах, в том числе, в отдельные главы особенной части Налогового кодекса Российской Федерации, которые, прежде всего, обусловлены политикой «деофшоризации» и реализацией плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения, разработанного Организацией экономического сотрудничества и развития[[1]](#footnote-1). В связи с этим повышается уровень налогового администрирования, усложняется регламентация отношений, связанных с трансграничным налогообложением, применением концепции бенефициарного собственника, контролируемой задолженности, расширяется и усложняется регулирование отношений с участием налоговых агентов и т. д.

Вместе с тем, указанные изменения зачастую вносятся обособленно, затрагивая лишь отдельные аспекты налоговых отношений и отдельные налоги. При этом правоприменительная практика также не всегда успевает адекватно реагировать на вносимые изменения и созданные ими новые правовые и экономические реалии.

Это создает дополнительные трудности в истолковании и реализации норм Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих институт налоговых агентов, учитывая существующие правовые проблемы регулирования отношений с их участием. Так, до сих пор дискуссионным остается вопрос о правовой природе статуса налогового агента так же, как отсутствует и системное регулирование прав и обязанностей налоговых агентов в Налоговом кодексе Российской Федерации. При этом правовая регламентация отношений по исполнению конституционной обязанности по уплате налогов (статья 57 Конституции Российской Федерации) с вовлечением в них налоговых агентов значительно усложняется и порождает правовые проблемы, обусловленные их взаимодействием с налогоплательщиками и налоговыми органами.

Все это требует глубокого осмысления отношений с участием налоговых агентов и их правовой природы, выявления и критической оценки проблем действующего правового регулирования и правоприменительной практики, а также выработки предложений по их совершенствованию.

Решение этой задачи возможно лишь на основе комплексного анализа законодательного регулирования отношений с участием налоговых агентов, доктринальных подходов в понимании этого правового института и правоприменительной практики, в том числе правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации.

**1. Общая характеристика статуса налоговых агентов**

**1.1. Правовая природа статуса налоговых агентов**

На протяжении длительного периода времени в доктрине и практике вопрос правовой природы статуса налоговых агентов является дискуссионным: отсутствует как единое понимание самого статуса налоговых агентов – участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (статья 9 Налогового кодекса Российской Федерации), так и понимание отдельных характерных особенностей данного института налогового права.

Вместе с тем институт налоговых агентов не является новым ни для российского законодательства, ни для зарубежных правопорядков. Следует отметить, что сам по себе термин «налоговые агенты» в иностранной литературе не употребляется, вместо него фактически используется выражение «налог, удерживаемый у источника выплаты» («withholding tax»), реже (в основном в США) – «удерживающий агент» («withholding agent»)[[2]](#footnote-2). Впервые данный институт возник в Англии в 1803 году для целей уплаты подоходного налога, и до Второй мировой войны правила взимания налога у источника выплаты, применяемые в разных странах, являлись скорее исключением, чем правилом, поскольку подоходный налог уплачивался не всеми слоями населения[[3]](#footnote-3).

В настоящее время механизм взимания налога у источника выплаты дохода применяется в большинстве зарубежных стран (например, в США, Канаде, Китае, Германии, Великобритании) и считается основой эффективной системы подоходного налогообложения, поскольку взимание налога у источника выплаты значительно снижает риск сокрытия доходов или их уменьшения налогоплательщиками, является более эффективным способом уплаты налогов с точки зрения затрат как для налогоплательщика, так и для налоговых органов, а также способствует уменьшению недоимок, возникающих в ситуациях, когда налогоплательщик правильно сообщает сведения о своих доходах, однако он не может полностью погасить начисленную сумму налога[[4]](#footnote-4).

Несмотря на широкую распространенность в большинстве зарубежных государств механизма удержания налога у источника выплаты дохода и наличие общих начал в регулировании данного механизма, в то же время существует значительная вариативность в регламентировании конкретных составляющих механизма удержания. Тем не менее зачастую взимание налога у источника выплаты происходит в отношении следующих видов доходов: от трудовой деятельности, в виде процентов, дивидендов, роялти, от использования патентов, продажи долей, недвижимого имущества. При этом, например, существуют различия в методах расчета налога, по-разному решаются вопросы о необходимости декларирования доходов по итогам налогового периода в случае, если налог был удержан налоговым агентом*,* необходимости выплаты стимулирующих вознаграждений налоговому агенту за исполнение своих обязанностей. Подобные стимулирующие выплаты предусмотрены, в частности, в Швейцарии. В российской правовой доктрине также высказывались предложения, связанные с предоставлением компенсационных выплат налоговому агенту в размере, необходимом для оплаты расходов на исполнение его обязанностей[[5]](#footnote-5). Однако данное предложение не получило своего отражения в действующей законодательстве о налогах и сборах.

В российской истории равным образом можно найти различные примеры использования модели взимания налогов у источника выплаты дохода. Считается, что институт круговой поруки является наиболее ранней исторической формой использования налоговых агентов в налогообложении[[6]](#footnote-6). А вот широкое распространение механизм удержания сумм налога у источника выплаты доходов получил уже в СССР, в разные периоды которого таким образом уплачивался подоходный налог с работников и служащих, а также приравненных к ним лицам, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан и т.д. Интересным примером возможности существования различных законодательных подходов в регулировании механизма взимания налога у источника является подход законодателя в 1926 г., при котором было закреплено положение, допускающее взыскание налога за счет собственных средств налогового агента в случае неудержания, неуплаты или несвоевременной уплаты налога[[7]](#footnote-7). Однако, например, уже в 90-х гг. XX в. действующее законодательство СССР содержало запрет на уплату налоговый агентом сумм налога за налогоплательщика[[8]](#footnote-8). Некоторое время спустя институт налоговых агентов, в современном его виде, был введен такими законами, как: Закон Российской Федерации от 07.12.1991 № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц», Закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыл предприятий и организаций», Закон Российской Федерации от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость». Впоследствии указанные положения о налоговых агентах практически полностью были восприняты Налоговым кодексом Российской Федерации.

Согласно действующему правовому регулированию налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (пункт 1 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации). Таким образом, статус налогового агента характеризуется, прежде всего, тремя вышеперечисленными основными обязанностями.

Несмотря на наличие в Налоговом кодексе Российской Федерации легальной дефиниции понятия «налоговый агент», правовое регулирование статуса налоговых агентов носит достаточно бессистемный, фрагментарный характер, при котором отдельные права и обязанности налоговых агентов разрознено закреплены по всему Налоговому кодексу Российской Федерации, конкретный состав которых может существенно отличаться в том числе в зависимости от конкретного вида налога (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций и налог на добавленную стоимость).

При этом пункт 2 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает, что налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации. Наделение налоговых агентов и налогоплательщиков практически аналогичным набором прав и обязанностей приводит к размыванию границ между правовыми статусами указанных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В частности, обязанности по правильному и своевременному исчислению сумм налогов, по ведению учета, по уплате (для налогоплательщиков) и перечислению сумм налогов (для налоговых агентов), являющиеся, по сути, аналогичными, и другие (пункт 2 статьи 23, пункт 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации). В то же время существенным отличие является то, что в отличие от налогоплательщиков налоговые агенты исполняют не собственную обязанность по уплате налогов, а лишь выступают некими посредниками между налогоплательщиками и налоговыми органами.

В связи с этим в доктрине существует множество различных подходов к понимаю правовой природы статуса налоговых агентов, среди которых можно выделить два основных. Так, ряд исследователей[[9]](#footnote-9) полагает, что налоговые агенты являются представителями государства, поскольку по сути выполняют функции государства по взиманию налога от его имени и по его поручению. При этом специалистами выделяется самостоятельный институт «налоговое поручительство», который отличается от поручительства, используемого в гражданском законодательстве, в частности способом передачи полномочий – на основании нормы специального закона. Ряд других исследователей[[10]](#footnote-10) усматривает наличие двойственной природы в статусе налогового агента, при которой, с одной стороны, налоговые агенты выступают как представители фискальных органов по отношению к налогоплательщику, а с другой стороны, по отношению к налоговым органам они выступают как обязанные лица, обладающие статусом, аналогичным статусу налогоплательщиков. Данная позиция представляется наиболее обоснованной, поскольку в большей степени отражает специфику статуса налоговых агентов.

Следует отметить, что подобное возложение на частные субъекты – налоговых агентов отдельных полномочий исполнительных органов власти и фактически установление «квазипубличного» статуса налогового агента признано допустимым с конституционной точки зрения. Как указывает Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 19 мая 1998 г. № 15-П[[11]](#footnote-11), Конституция Российской Федерации не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти.

При этом несмотря на то, что в некоторой степени обязанности налоговых агентов производны от целей и задач налоговых органов, вместе с тем правами налоговых органов налоговые агенты не обладают (в частности, правом проведения мероприятий налогового контроля, обращения в суды общей юрисдикции, Верховный Суд Российской Федерации или арбитражные суды с иском (заявлением) о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения и т.д. (пункт 1, 2 статьи 21, пункт 2 статьи 24, пункт 1, 2 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации)). Кроме того, на налогового агента как на лицо, выступающее на стороне налогоплательщика и выполняющее за него функции, связанные с учетом его доходов, исчислением и уплатой налогов, не возложены какие-либо властные функции, свойственные налоговому органу[[12]](#footnote-12). Налоговые агенты также не имеют права не исполнять возложенные на них обязанности, то есть в сущности статус налогового агента является императивным, что подтверждается и самой формулировкой статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации: «налоговыми агентами признаются лица, на которых… возложены обязанности». Более того, за неисполнение или ненадлежащие их исполнение Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрена ответственность (в частности, пункт 1 статьи 119, статья 119.1, статья 123, пункт 1 и 1.2 статьи 126, статья 126.1 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом необходимо обратить внимание на то, что правоотношения по уплате или взиманию налогов складываются именно между государством в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, соответственно, надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет соответствующий налоговый орган, а не налоговый агент. Помимо риска наступления налоговой ответственности налоговые агенты также претерпевают неблагоприятные экономические последствия исполнения обязанностей, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации, в виде несения дополнительных расходов на ведение бухгалтерской отчетности, обеспечение сохранности документов в течение четырех лет и т.д. В то время как налогоплательщик фактически освобожден от несения каких-либо расходов, связанных с исполнением конституционной обязанности по уплате налогов (статья 57 Конституции Российской Федерации).

Именно в связи со стремлением минимизировать неблагоприятные последствия для налоговых агентов, по причине несения ими обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах, в доктрине неоднократно предлагались самые разнообразные способы решения данной проблемы. Поднимались такие вопросы, как необходимость полной ликвидации данного института[[13]](#footnote-13), предоставление налогоплательщикам возможности права выбора самостоятельного порядка уплаты налогов с одновременным предоставлением лицам, признаваемым налоговыми агентами, возможности отказа от исполнения обязанностей налогового агента, а также установления различного рода компенсационных выплат в отношении налоговых агентов[[14]](#footnote-14) и ряд других вопросов. Однако данные предложения вовсе не учитывают ни мировые тенденции развития правового регулирования налогообложения, в том числе рекомендации международных организаций, ни иные факторы, связанные с реализацией данных предложений на практике.

Как упоминалось ранее, Организация экономического сотрудничества и развития, в ряде международных договоров которой участвует Российская Федерация, неоднократно подчеркивала, что институт налоговых агентов является краеугольным камнем эффективной системы подоходного налогообложения[[15]](#footnote-15). Появление в законодательстве о налогах и сборах возможности отказа от исполнения обязанностей налогового агента значительно усложнит налоговое администрирование правильности исчисления и уплаты налогов, а также предоставит широкие возможности для злоупотребления и сокрытия доходов. Вместе с тем стремление наделить налогоплательщиков возможностью инициативного выбора самостоятельного порядка уплаты налогов возникло не просто так, а в связи с существующими запросами практики. Так, Конституционным Судом Российской Федерации рассматривалась жалоба, в которой заявитель указывал, что лишение налогоплательщика права самому уплатить налог с доходов, полученных им по трудовому договору (контракту), не дает ему возможности лично исполнить конституционную обязанность платить законно установленные налоги. В ответ на данную жалобу, Конституционный Суд Российской Федерации указал[[16]](#footnote-16), что право налогоплательщика во всех случаях только лично вносить в казну налоговый платеж из статьи 57 Конституции Российской Федерации не вытекает, в виду чего возложение на налогового агента обязанности исчислить, удержать с налогоплательщика и уплатить сумму налога освобождает гражданина от необходимости делать это самому, и, таким образом, не может рассматриваться как нарушение его конституционных прав и свобод.

Введение компенсационных выплат в отношении налоговых агентов в размере, соответствующем сумме расходов на исполнение их обязанностей, или в фиксированной сумме, установленной законодателем исходя из приблизительных затрат среднестатистического налогового агента, связано со сложностью определения размера соответствующих расходов и, следовательно, размером компенсационных выплат. К тому же механизм взимания налога у источника дохода в сущности перестал бы выполнять те цели, ради которых данный механизм создавался.

Введение механизма взимания налога у источника выплаты дохода обусловлено целым рядом причин. Во-первых, не все налогоплательщики – физические лица могут разобраться в столь обширном законодательстве о налогах и сборах и осуществить правильный расчет суммы налога, подлежащего уплате, в виду чего участие налогового агента в механизме уплаты налога способствует упрощению процесса исчисления и уплаты налогов для указанной категории налогоплательщиков, в то время как налоговые агенты зачастую являются лицами, занимающиеся на профессиональной основе предпринимательской деятельностью. Во-вторых, сравнительно ограниченное число налоговых агентов по сравнению с количеством налогоплательщиков – физических лиц позволяет более эффективно осуществлять налоговый контроль. В-третьих, таким образом обеспечивается равномерное поступление сумм налога в течение налогового периода. В-четвертых, взимание налога у источника дохода снижает риски сокрытия полученных доходов и, следовательно, в большей степени гарантирует поступление в бюджет соответствующих сумм налога. Кроме того, нельзя не согласиться с тем, что введение механизма уплаты налога на доходы физических лиц у источника дохода преследует цель сохранения социальной стабильности, поскольку большая часть населения таким образом не ощущает налогового бремени, так как заработную плату физические лица получают уже за вычетом налога на доходы физических лиц[[17]](#footnote-17). Введение института налоговых агентов при выплатах доходов иностранным лицам связано, прежде всего, со сложностью администрирования иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации. В целом можно отметить, что все предпосылки введения института налоговых агентов в законодательство о налогах и сборах связаны со стремлением упростить процесс налогового администрирования и снизить издержи на его проведение, повысить собираемость налоговых платежей, и в то же время упростить процесс уплаты налогов для граждан, ввиду чего соблюдается баланс публичных и частных интересов.

Таким образом, несмотря на то, что налоговые агенты в определенной мере и выступают по отношению к налогоплательщику в роли представителей фискальных органов, при определении правовой природы статуса налоговых агентов, которая имеет смешанную природу, следует рассматривать налоговых агентов, прежде всего, как обязанных лиц, которые не вправе отказаться от исполнения возложенных на них обязанностей, в отношении которых осуществляются самостоятельные мероприятия налогового контроля (одновременно при наличии возможности проведения в определенных случаях аналогичных мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика по соответствующим суммам налога), а за неисполнение или ненадлежащее исполнение агентских обязанностей наступает налоговая ответственность.

При этом необходимо отметить, что действующие законодательство о налогах и сборах применительно к конкретным ситуациям, возникающим на практике, не всегда очевидно позволяет отграничить правовой статус налоговых агентов от правового статуса налогоплательщиков и налоговых органов. Таким образом, специфика правового статуса налоговых агентов как субъектов отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в совокупности с отсутствием системного регулирования в Налоговом кодексе Российской Федерации и правовой определенности действующего законодательства порождают многочисленные споры в теории налогового права и правоприменительной практике.

**1.2. Права и обязанности налоговых агентов**

Понимание статуса налоговых агентов невозможно без проведения анализа их прав и обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах. Как отмечалось ранее, Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит отдельного перечня прав налоговых агентов, а имеет лишь отсылочную норму (пункт 2 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации), в которой указывается на то, что налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации. Таким образом, права налоговых агентов не обладают какой-либо спецификой, позволяющей выделить характерные особенности налоговых агентов, в то время как данная норма наоборот в большей степени подчеркивает некоторое сближение статуса налоговых агентов и налогоплательщиков. В отношении обязанностей налоговых агентов все складывается несколько иначе: если обязанности налоговых агентов и имеют некоторую отдаленную схожесть с обязанностями налогоплательщиков, то куда менее значительную, чем права налоговых агентов и права налогоплательщиков. При этом обязанности налоговых агентов имеют свои отличительные черты, анализ которых позволит более детально раскрыть статус налоговых агентов.

Обязанности налоговых агентов содержатся как в пункте 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации, так и в отдельных главах Налогового кодекса Российской Федерации, посвященных конкретным видам налогов, а именно: в главе 21 «Налог на добавленную стоимость», в главе 23 «Налог на доходы физических лиц», в главе 25 «Налог на прибыль организаций». При этом если в пункте 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации представлены обязанности налоговых агентов, которые распространяются на всех налоговых агентов без исключения, то обязанности, содержащиеся в отдельных главах второй части Налогового кодекса Российской Федерации, распространяются на налоговых агентов в зависимости от того, какой конкретно налог необходимо исчислить, удержать у налогоплательщика и перечислить в бюджетную систему Российской Федерации. В связи с этим обязанности налоговых агентов можно условно разделить на общие, которые установлены общей частью Налогового кодекса Российской Федерации, и специальные, которые закреплены в отдельных главах Налогового кодекса Российской Федерации.

К общим обязанностям налоговых агентов можно отнести, прежде всего, обязанность правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (подпункт 1 пункта 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации). Указанная норма практически повторяет легальную дефиницию налоговых агентов, которая указана в пункте 1 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации. Данная триада неразрывно связанных обязанностей налоговых агентов подразумевает их последовательное исполнение: удержание из денежных средств налогоплательщика невозможно произвести надлежащим образом без правильного и своевременного исчисления суммы налога, в свою очередь обязанность по перечислению сумм налога, подлежащих уплате, практически неотделима от обязанности по ее удержанию. При этом наиболее обсуждаемыми и в доктрине, и в практике на протяжении всего времени существования института налоговых агентов являются последние две указанные обязанности, а также связанный с ними вопрос допустимости уплаты налога налоговым агентом за счет собственных средств.

В настоящее время лишь в главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации («Налог на доходы физических лиц») содержится норма, устанавливающая запрет на уплату налога за счет средств налоговых агентов (пункт 9 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации), вместе с тем общий запрет напрямую в Налоговом кодексе Российской Федерации не закреплен. Тем не менее представляется, что общий запрет на уплату сумм налога налоговым агентом за счет собственных средств вытекает, прежде всего, из характеристики налога как индивидуального платежа, который закреплен в пункте 1 статьи 8 Налогового кодекса Российской Федерации, конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги (статья 57 Конституции Российской Федерации) и статуса налогового агента как лица, содействующие уплате налога.

Однако в пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации были внесены изменения[[18]](#footnote-18), вступившие в силу с 1 января 2017 года, которые предусматривают возможность уплаты налога за налогоплательщика иным лицом, и которое не может требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного. Соответственно, несмотря на запрет, установленный пунктом 9 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговый агент все же может уплатить налог за налогоплательщика, однако, как представляется, не в статусе налогового агента, поскольку для налоговых агентов предусмотрен специальный порядок исполнения их обязанностей, связанных с исчислением, удержанием и перечислением сумм налога налогоплательщика в бюджетную систему Российской Федерации, который не должен подменяться какими-либо иными, более простыми механизмами уплаты.

Вместе с тем и с нормативной, и доктринальной точек зрения, в зависимости от того, исполнил ли налоговый агент свою обязанность по удержанию налога из средств, выплачиваемых налогоплательщику, решается вопрос о том, кто именно несет обязанность по перечислению / уплате данного налога в бюджет: неудержанный налоговым агентом налог обязан уплатить сам налогоплательщик. До недавнего время судебная практика[[19]](#footnote-19) занимала аналогичную указанной позицию, заключающуюся в том, что принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него не перечисленных сумм налога возможно только в случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет, иное бы означало применение мер ответственности к налоговому агенту, не предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Однако в последнее время судебная практика пошла по кардинально противоположному пути, который был воплощен в пункте 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года № 57. В данном пункте Высший Арбитражный Суд Российской Федерации указал, что рекомендации о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога и об ограничении периода взыскания пеней, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (подпункт 5 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации), к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога, при выплате денежных средств иностранному лицу не применимы в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. Таким образом, в случае неудержания 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. Следует отметить, что указанная позиция фактически превращает налогового агента в «субсидиарного налогоплательщика», тем самым в определенной степени смешивая статус налогоплательщика и налогового агента, поскольку налоговому агенту не просто разрешается уплатить неудержанные суммы налога за иностранное лицо, а именно предписывается их уплатить, что означает возможность принудительного взыскания указанных сумм с налогового агента. Кроме того, для налогового агента в качестве дополнительного стимула для уплаты соответствующих сумм неудержанного налога будут выступать суммы пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.

Вместе с тем, такой дифференцированный подход по отношению к одним налоговым агентам напрямую не следует из положений Налогового кодекса Российской Федерации и не в полной мере соответствует правовой природе статуса налоговых агентов. При этом указанная позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации не подкрепляется какой-либо правовой аргументацией, а обосновывается лишь некими утилитарными целями, в частности, необходимости защиты фискальных интересов в связи с невозможностью осуществления налогового контроля за иностранными лицами, не состоящими на налоговом учете в Российской Федерации.

Ввиду этого возникает вопрос о том, насколько данная позиция соответствует положениям Конституции Российской Федерации, поскольку, во-первых, налоговый агент вынужден исполнять обязанность налогоплательщика по уплате налога за счет собственного имущества (статья 57 Конституции Российской Федерации), а во-вторых, предусматривается уплата лишь теми налоговыми агентами, которые не удержали суммы налога именно с иностранного лица, что также ставит под сомнением соблюдение принципа равенства всех перед законом (часть 1 статьи 19 Конституции Российской Федерации). При этом принцип равенства всех перед законом гарантирует одинаковые права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, а установление различий в правовом регулировании возможно лишь для различных категорий субъектов, не может быть произвольным и должно основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов[[20]](#footnote-20).

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации подтвердил позицию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенную в Постановлении № 57 от 30 июля 2013 года, указав, что особенность взаимодействия налоговых агентов с иностранными организациями обусловлена спецификой статуса последних как особых субъектов налогового права, из чего следует, что возможные меры по налоговому контролю и взысканию с иностранных организаций налоговых платежей ограничены территорией Российской Федерации и компетенцией национальных налоговых органов[[21]](#footnote-21). При этом положения статей 24, 45 Налогового кодекса Российской Федерации по своему содержанию направлены на создание условий для надлежащего исполнения конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и не могут рассматриваться как нарушающие права лица, действующего в качестве налогового агента.

Тем не менее дифференциация правовых подходов в отношении налоговых агентов в зависимости от того, кому налоговый агент выплачивает доход (российские организации или иностранные организации), не следует из положений Налогового кодекса Российской Федерации. Закрепление данного подхода на уровне судебной ветви власти, лишь демонстрирует усиливающуюся роль судов, которые порой превращаются в «квазизаконодателей», фактически занимаясь нормотворчеством, и, соответственно, увеличивается роль их правовых позиций как источников права в Российской Федерации. Вместе с тем введение указанного подхода является дискрецией законодателя, так как в настоящее время действующее законодательство не содержит предпосылок для подобного толкования судом норм Налогового кодекса Российской Федерации. При этом данный подход, при котором при неудержании 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, не противоречит тем целям, ради которых вводился институт налоговых агентов, поскольку направлен на повышение эффективности налогового администрирования. В то же время данный подход должен быть закреплен на законодательном уровне.

Возвращаясь к рассмотрению обязанностей налоговых агентов, следует отметить, что пункт 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации содержит также ряд иных обязанностей, присущих всем налоговым агентам, которые связаны с необходимостью контроля за полнотой и своевременностью их исполнения, в частности, таких как: обеспечение сохранности в течение четырех лет и представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов; ведение соответствующего учета по каждому налогоплательщику; письменное уведомление налоговых органов о невозможности удержания налога и о сумме задолженности налогоплательщика. Так, невозможность удержания налога у налогоплательщика возможна в случае, когда доход, подлежащий обложению у налогового агента, состоит в экономической выгоде либо получен в натуральной форме, и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось. В такой ситуации налоговый агент обязан лишь исчислить подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и сумме задолженности соответствующего налогоплательщика[[22]](#footnote-22).

При этом следует отметить, что пункт 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации содержит не исчерпывающий перечень обязанностей налоговых агентов, которые также несут и иные обязанности, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации.[[23]](#footnote-23) Так, например, лица, являющиеся налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц, обязаны сообщать налогоплательщикам о каждом ставшем известным ему факте излишнего удержания налога и сумме излишне удержанного налога (пункт 1 статьи 231 Налогового кодекса Российской Федерации). А налоговые агенты по налогу на добавленную стоимость обязаны представлять в налоговые органы соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 5 статьи 174 Налогового кодекса Российской Федерации). Представленные положения демонстрируют насколько обязанности налоговых агентов, предусмотренные особенной частью Налогового кодекса Российской Федерации, могут отличаться в зависимости от того, какой налог налоговый агент обязан исчислить, удержать и перечислить в бюджетную систему Российской Федерации.

**2. Проблемы правовой квалификации статуса налоговых агентов**

**2.1. Условия возникновения статуса налоговых агентов**

Как отмечалось ранее, правовой статус налоговых агентов характеризуется тремя основными обязанностями, указанными в пункте 1 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации. В то же время Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит какого-либо перечня условий, обязательное соблюдение которых необходимо для возникновения у лица статуса налогового агента. Тем не менее в правоприменительной практике нередко решение вопроса о наличии у лица статуса налогового агента является ключевым при принятии решения по вопросам начисления и взыскания пени, применения того или иного порядка взыскания суммы задолженности, привлечения к ответственности и т.д., в связи с чем важно определить условий возникновения у лица статуса налогового агента.

В качестве общих условий возникновения у лица статуса налогового агента, которые распространяются на всех налоговых агентов вне зависимости от удерживаемого налога, можно выделить три. Во-первых, необходимо наличие объекта налогообложения, поскольку без объекта налогообложения обязанность по уплате налога не возникает. Во-вторых, необходимо наличие налогоплательщика – лица, на которого возложена конституционная обязанность уплачивать законно установленные налоги (статья 57 Конституции Российской Федерации, статья 19 Налогового кодекса Российской Федерации), так как даже при наличии объекта налогообложения, но при отсутствии налогоплательщика существование статуса налогового агента представляется невозможным. Это связано с тем, что налоговые агенты исполняют не собственную обязанность по уплате налога, а лишь способствуют исполнению конституционной обязанности налогоплательщиков. В-третьих, на лицо должны быть явно и не двусмысленно возложены обязанности налогового агента прямым указанием Налогового кодекса Российской Федерации. Так как по общему правилу налогоплательщик обязан самостоятельно исполнять обязанность по уплате налога, то для перехода к механизму удержания сумм налога налоговым агентом необходимо специальное указание Налогового кодекса Российской Федерации, которое возлагало бы на лицо (организацию, индивидуального предпринимателя) обязанности налогового агента (пункт 1 статьи 24, пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации). Таким образом, соблюдение всех указанных условий является обязательным, поскольку при отсутствии хотя бы одного из них невозможно говорить о возникновении у лица статуса налогового агента, что также неоднократно подтверждалось судебной практикой.

Общие условия возникновения у лица статуса налогового агента применительно к каждому конкретному налогу могут уточняться, что связано со спецификой определения объекта налогообложения, налогоплательщиков и конкретных случаев возложения на лицо обязанностей налогового агента в различных главах особенной части Налогового кодекса Российской Федерации.

Так, для возникновения у лица статуса налогового агента по налогу на прибыль необходимо наличие выплачиваемого дохода и лица, которому выплачивается доход, а также на источник выплаты дохода должны быть возложены соответствующие обязанности налогового агента положениями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Необходимость соблюдения трёх основных условий для возникновения статуса налогового агента подтверждается и судебной практикой, в том числе правовыми позициями Верховного Суда Российской Федерации. В частности, применительно к ситуации возникновения контролируемой задолженности в результате выдачи российской организацией займа другой российской организацией, аффилированной с иностранной компанией, Верховный Суд Российской Федерации в обзорах судебной практики[[24]](#footnote-24) подчеркивал, что поскольку пункт 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации самостоятельно не определяет основания возникновения статуса налогового агента у российских организаций, то наделение соответствующих лиц статусом налогового агента, как это следует из пункта 1 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации, предполагает необходимость явного и недвусмысленного определения в законе круга лиц и случаев, при наступлении которых на указанных субъектов возлагается публично-правовая обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет суммы налога. При этом обязанность налогового агента может состоять в перечислении в бюджет лишь тех сумм налога, обязанность по уплате которых, в свою очередь лежит на налогоплательщике, то есть при наличии соответствующего объекта налогообложения. Соответственно, в данных обстоятельствах возложение на российскую организацию (заемщика) дополнительной обязанности налогового агента при выплате процентов по такому займу другой российской организации является незаконным.

Следует отметить, что несмотря на то, что в настоящее время обозначенная правовая неопределенность устранена, в связи с внесением изменений в статью 269 Налогового кодекса Российской Федерации[[25]](#footnote-25), указанная правовая позиция может применяться в качестве дополнительного ориентира в части определения обязательных условий, при которых источник выплаты доходов будет признаваться налоговым агентом, поскольку в связи с быстроизменяющимся законодательным регулированием и низким уровнем проработанности вносимых изменений подобные ситуации могут возникать и в будущем.

В то же время необходимо определить, в каких конкретно ситуациях глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает возложение на источник выплаты доходов обязанностей налогового агента. Так, налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций признаются российские и иностранные организации, имеющие постоянные представительства в Российской Федерации, при выплате:

- дивидендов российским организациям и иностранным организациям, имеющим в Российской Федерации постоянные представительства (пункт 3 статьи 275, пункт 6 статьи 282.1 Налогового кодекса Российской Федерации);

- процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам российским организациям и иностранным организациям, имеющим в Российской Федерации постоянные представительства (за некоторыми исключениями) (пункт 5 статьи 286 Налогового кодекса Российской Федерации);

- иностранным организациям, имеющим в Российской Федерации постоянные представительства, доходов, не связанных с деятельностью этих представительств (пункт 4 статьи 286, подпункт 1 пункта 4 статьи 282, пункт 6 статьи 282.1 Налогового кодекса Российской Федерации);

- определенных доходов иностранным организациям, не имеющим в Российской Федерации постоянных представительств (пункт 1 статьи 309, пункт 1 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации).

Из указанных положений следует, что воля законодателя прежде всего направлена на обложение с привлечением налоговых агентов на территории Российской Федерации налогом на прибыль пассивных доходов (в частности, дивидендов, процентов по государственным (муниципальным) ценным бумагам), в том числе при получении пассивных доходов иностранной организацией от источников в Российской Федерации. Вместе с тем, отсутствует системность и последовательность правового регулирования статуса налоговых агентов, в частности в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации, в которой возложение обязанностей налогового агента закрепляется применительно к каждому конкретному случаю выплаты доходов в отдельности, при этом отсутствует общая норма, позволяющая определить все случаи возникновения статуса налогового агента по налогу на прибыль организаций. В то же время, как показывает правоприменительная практика, нормы главы 25 и иных глав Налогового кодекса Российской Федерации не всегда позволяют однозначно утверждать о возникновении у лица статуса налогового агента в конкретных ситуациях, например, при выплате дохода, реализации товаров (работ, услуг).

В качестве иного примера, демонстрирующего значение указанных ранее условий для возникновения у лица статуса налогового агента, уже применительно к налогу на добавленную стоимость можно привести постановление Арбитражного Суда Уральского округа от 30 октября 2015 г. № Ф09-7841/15 по делу № А47-7415/2014[[26]](#footnote-26), в котором рассматривался вопрос о возникновении статуса налогового агента у российского лица, осуществляющего посреднические (агентские) услуги в отношении иностранного лица. Как отметил суд, из буквального толкования пункта 5 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что для признания российской организации, состоящей на учете в налоговых органах, налоговым агентом иностранных лиц недостаточно их участия в расчетах на основании договоров комиссии или агентских договоров, в то время как необходимо установить, что, во-первых, услуги агента (в гражданско-правовом значении) оказаны в сфере реализации товара; во-вторых, реализация товара состоялась на территории Российской Федерации.

Аналогичный выводы содержится и в деле компании «Винтерсхалл Нордкаспише Экплорационс – унд Продукционс ГмбХ»[[27]](#footnote-27) (далее – заявитель, компания «Винтерсхалл»), в котором оспаривалось решение налоговых органов, принятое по итогам проведения выездной налоговой проверки постоянного представительства компании «Винтерсхалл» на территории Российской Федерации. Данным решением заявителю вменялось неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации сумм налога на добавленную стоимость в связи с приобретение в Федеративной Республике Германии услуг ее налогового резидента – иностранной компании. По мнению налоговых органов, немецкая иностранная компания при выставлении заявителю на территории Федеративной Республики Германии счетов на оплату своих услуг должна была включать российский налог на добавленную стоимость, а заявитель при оплате данных счетов должен был исполнять соответствующие обязанности налогового агента. Вместе с тем, судом было установлено, что у заявителя не возникло статуса налогового агента, поскольку в данном случае постоянное представительство компании «Винтерсхалл» не принимало участия в процессе приобретения и оплаты услуг немецкой компании, ввиду чего на основании подпункта 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации местом реализации услуг будет являться не территория Российской Федерации, а территории Федеративной Республики Германии. Исходя из этого для возникновения у постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации статуса налогового агента необходимо, чтобы выполнялось условие о месте реализации услуг, а именно местом реализации услуг должна являлась территория Российской Федерации.

Таким образом, для целей признания лица налоговым агентом по налогу на добавленную стоимость одним из важнейших условий является условие об объекте налогообложения, которое содержит в себе специфические черты, присущие исключительно данному налогу, а именно: необходимо наличие факта реализации товаров (работ, услуг) и необходимо, чтобы местом такой реализации признавалась территория Российской Федерации. Вместе с тем, соблюдение также двух других условий о наличии субъекта налогообложения и специального возложения Налоговым кодекса Российской Федерации, в данном случае Главой 21 (налог на добавленную стоимость), обязанностей налогового агента на индивидуального предпринимателя, организацию являются не менее значимыми для возникновения у организации, индивидуального предпринимателя статуса налогового агента.

Так, для целей налога на добавленную стоимость статус налогового агента возникает у индивидуальных предпринимателей и организаций в следующих случаях:

- при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (пункт 1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации);

- при реализации (аренде, покупке, получении) лицом федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации, муниципального имущества у органов государственной власти и управления и (или) у органов местного самоуправления (пункт 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации);

- при реализации конфискованного имущества или имущества, реализуемого по решению суда, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, которые перешли по праву наследования государству (пункт 4 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации);

- при реализации в качестве посредника товаров (работ, услуг, имущественных прав) с участием в расчетах иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации (пункт 5 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации), если иное не предусмотрено пунктом 10 статьи 174.2 Налогового кодекса Российской Федерации, которая регулирует особенности исчисления и уплаты налога при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме;

- и в ряде других случаев, связанных с переходом права собственности на морское судно, а также реализацией сырых шкур животных, лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов (пункт 6, 8 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации).

Ситуация, при которой на индивидуальных предпринимателей и организации возложены обязанности по удержанию и исчислению налога на добавленную стоимость при аренде, покупке (получении) федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и (или) муниципального имущества у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления, представляет интерес как с практической, так и с доктринальной точки зрения, в связи с чем является предметом многочисленных дискуссий о допустимости возложения соответствующих обязанностей на налоговых агентов.

Публично-правовые образования (Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования) в смысле статьи 48 Гражданского кодекса Российской Федерации не являются юридическими лицами, однако обладают гражданской правоспособностью и являются субъектами гражданского права, на равных началах вступают в гражданские правоотношения с физическими и юридическими лицами (статья 124 Гражданского кодекса Российской Федерации). При этом так как публично-правовые образования отдельно не поименованы в качестве налогоплательщиков в статье 19 Налогового кодекса Российской Федерации и не входят в понятие «организации», установленного пунктом 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации, то по общему правилу публично-правовые образования не признаются налогоплательщиками. Данный вывод неоднократно подтверждался и судебной практикой[[28]](#footnote-28), в том числе применительно к налогу на добавленную стоимость. Так, суды отмечали, что глава 21 Налогового кодекса Российской Федерации не предполагает отнесение публично-правовых образований к плательщикам налога на добавленную стоимость при осуществлении ими полномочий, возложенных на них в качестве обязанности федеральным законом. Действительно, в силу пункта 1 статьи 143 во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации публично-правовые образования не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем, обращаясь к разъяснению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации[[29]](#footnote-29), государственные (муниципальные) органы, имеющие статус юридического лица (государственные или муниципальные учреждения), в силу пункта 1 статьи 143 Налогового кодекса Российской Федерации могут являться плательщиками налога по совершаемым ими финансово-хозяйственным операциям, если они действуют в собственных интересах в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов, а не реализуют публично-правовые функции соответствующего публично-правового образования и не выступают от его имени в гражданских правоотношениях в порядке, предусмотренном статьей 125 Гражданского кодекса Российской Федерации. Таким образом, в определенном смысле некоторые публично-правовые образования все же могут быть признаны налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, однако важно отметить, что в таком случае они будут выступать как юридические лица, а не как публично-правовые образования, то есть публично-правовые образования, в узком смысле слова, не будут признаваться налогоплательщиками.

В продолжении данной правовой позиции Конституционным Судом Российской Федерации в Определении от 19 июля 2016 г. № 1719-О[[30]](#footnote-30) было отмечено, что правовой статус публично-правовых образований, зарегистрированных в качестве юридических лиц, позволяет признавать их налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в отношении операций по реализации имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, и, соответственно, возлагать на них обязанность по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость в случае, если указанное имущество реализуется физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.

При этом пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации на организации и индивидуальных предпринимателей возлагаются обязанности налоговых агентов при реализации (передачи) им публично-правовыми образованиями федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации, муниципального имущества, не закрепленного за ними на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Таким образом, складывается ситуация, при которой законодатель возлагает на организации и индивидуальных предпринимателей обязанности налогового агента при наличии соответствующего объекта налогообложения (реализация товаров, услуг), но при отсутствии такого лица, как налогоплательщик, поскольку статья 143 Налогового кодекса Российской Федерации содержит исчерпывающий перечень налогоплательщиков, в котором публично-правовые образования не поименованы.

Однако с точки зрения правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, которые неоднократно выражались в различных определениях[[31]](#footnote-31), взимание налога при реализации публичного имущества обусловлено тем, что при этом появляется объект налогообложения. Освобождение таких операций от налогообложения означало бы изъятие из общего правового режима, несовместимое с конституционными принципами экономической нейтральности налогов и защиты частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности. При этом возложение на налоговых агентов обязанности удержать и перечислить в бюджет налог на добавленную стоимость не приводит к увеличению стоимости приобретаемого ими имущества на сумму этого налога. В сложившихся обстоятельствах Конституционный Суд Российской Федерации косвенно допустил признание налогоплательщиками публично-правовые образования для целей исполнения обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению сумм налога на добавленную налоговым агентом, поскольку у лица не может возникнуть статуса налогового агента без налогоплательщика.

Тем не менее, в судебной практике до сих пор не сложилось системного понимания статуса налоговых агентов и их соотношения со статусом налогоплательщика, применительно к одним ситуациям суды занимают позицию, при которой возникновение статуса налогового агента невозможно без налогоплательщика, а применительно к другим случаям суды занимают диаметрально противоположную позицию.

Так, в отношении ситуации, связанной с контролируемой задолженностью между двумя российскими организациями[[32]](#footnote-32), Верховный Суд Российской Федерации в одном из своих определений от 18 марта 2016 года[[33]](#footnote-33) акцентировал внимание на том, что обязанность налогового агента может состоять лишь в перечислении тех сумм налога, обязанность по уплате которых лежит на налогоплательщике, то есть при наличии соответствующего объекта налогообложения.

В то же время уже в определении от 23 мая 2017 года[[34]](#footnote-34) применительно к налогу на добавленную стоимость Верховный Суд Российской Федерации в целом придерживается иной логики рассуждений, допуская взыскание сумм налога на добавленную стоимость с налогового агента, при этом говоря о том, что налоговое законодательство не предусматривает механизм взыскания сумм налога на добавленную стоимость с публично-правового образования, которое не является плательщиком налога на добавленную стоимость.

Таким образом, в отношении налога на добавленную стоимость конструкция, при которой появляется фигура налогового агента в отсутствии налогоплательщика, значительно деформирует как сущность самого налога, превращая налог на добавленную стоимость в некий налог с покупки, так и сущность института налоговых агентов, все больше превращая налоговых агентов фактически в налогоплательщиков. Прежде всего, это следует из того, что в указанном ранее определении Верховного Суда Российской Федерации от 23 мая 2017 года содержится правовая позиция, согласно которой с налогового агента, не удержавшего налог на добавленную стоимость при приобретении и оплате государственного (муниципального) имущества, налог на добавленную стоимость может быть взыскан. Данная позиция не является новой с точки зрения возможности взыскания сумм налога с налогового агента. Так, хотя пунктом 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 57[[35]](#footnote-35) и предусматриваются некие случаи-исключения, при которых требование об уплате налога может быть предъявлено налоговому агенту, однако вывод, который содержится в указанном определении, не подпадает ни под одну из описанных в постановлении ситуаций. При этом данный подход встречался и ранее в решениях нижестоящих судов[[36]](#footnote-36). Тем не менее, в отсутствии каких-либо законодательных предпосылок перечень случаев, когда с налогового агента могут быть взысканы суммы налога, постоянно расширяется судебной практикой, что приводит к размыванию главного критерия для разграничения правового статуса налогоплательщика и налогового агента, в связи с чем неизбежно возникает вопрос о соотношении их прав и обязанностей, а также взаимоотношений в гражданско-правовой сфере, в частности, вопрос компенсации налоговому агенту денежных средств, взысканных налоговым органом.

Таким образом, несмотря на наличие определенных случаев-исключений, при которых возникновения статуса налогового агент возможно в случае отсутствия одного из условий (например, налогоплательщика), в целом в решении вопроса о наличии либо отсутствии у лица обязанности по исчислению, удержанию и перечислению сумм налога в бюджет Российской Федерации предопределяющим фактором является наличие соответствующих условий возникновения статуса налогового агента, а именно: наличие налогоплательщика, наличие объекта налогообложения и специального возложения обязанностей налогового агента на конкретное лицо положениями Налогового кодекса Российской Федерации.

**2.2. Проблемы, связанные с возникновением статуса налогового агента**

В настоящее время возникает большое количество споров, связанных с установлением наличия у лица статуса налогового агента и, соответственно, обязанностей исчислять и удерживать тот или иной налог. Данные споры преимущественно возникают в отношении налоговых агентов по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость в связи либо с выплатой российской организацией доходов иностранной организации (налоговый агент по налогу на прибыль организаций), либо c реализацией налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации (налоговый агент налога на добавленную стоимость). Неотъемлемой частью сложившейся в последние десятилетие обширной судебной практики по делам, связанным с трансграничным налогообложением, является применение соглашений об избежании двойного налогообложения, концепции бенефициарного собственника, постоянного представительства иностранной организации, правила недостаточной капитализации (от англ. «thin capitalization») и т.д.

Применение положений договоров об избежании двойного налогообложения, предусматривающих льготный режим налогообложения, сопряжено зачастую с необходимостью предоставления иностранной организацией подтверждения налоговому агенту о наличии у этой организации фактического права на соответствующий доход, выплачиваемый налоговым агентом (пункт 1 статьи 312 Налогового кодекса Российской Федерации). Соответственно, в случае неподтверждения или ненадлежащего подтверждения наличия фактического права на доход у иностранного лица, получающего доход от источника в Российской Федерации, налоговые органы вправе отказать в применении некоторых положений договора об избежании двойного налогообложения, предусматривающий льготный режим налогообложения и доначислить налоговому агенту соответствующие суммы налога на прибыль организаций, а также пени и штраф. Вместе с тем, доначисляя налоговому агенту суммы налога на прибыль организаций в связи с отсутствием подтверждения о наличии у иностранной организации фактического права на доход, налоговые органы нередко не предпринимают усилий по поиску лица, который такое право на соответствующий доход в действительности имеет, и суды в своих решениях косвенно подтверждают правомерность подхода налоговых органов.

Так, указанный подход можно проследить в деле закрытого акционерного общества «Кредит Европа Банк»[[37]](#footnote-37) (далее – Банк), в котором судом было установлено по одному из эпизодов, что Банком выплачивались проценты по займам (депозитам), полученным от «сестринского» банка – налогового резидента Швейцарской Конфедерации.

При выплате процентов по указанным займам (депозитам) Банк в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 309 и пунктом 1 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации, выступая в качестве налогового агента, исчислял, удерживал и перечислял в бюджет суммы налога на прибыль организаций по ставке 5 %, основываясь на положениях Соглашения между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Москва, 15 ноября 1995 г.).

Однако суд пришел к выводу, что банк – налоговый резидент Швейцарской Конфедерации не имел фактического права на доход в виде процентов по займам (депозитам), поскольку являлся лишь посредником (агентом), который по поручению и за счет третьих лиц, несущих все риски, осуществлял размещение указанных депозитов. При этом Банку как налоговому агенту был доначислен налог на прибыль организаций по ставке 20 % (пункт 2 стати 284 Налогового кодекса Российской Федерации) ввиду отсутствия информации о конкретных фактических получателях дохода и их резидентства.

Определенный интерес в данном случае представляет довод Банка о том, что он не имел возможности идентифицировать конечных бенефициаров из-за режима банковской тайны. Данный довод был отклонен судами, поскольку ссылка на то, что информация о клиентах банка – налогового резидента Швейцарской Конфедерации не может быть получена ввиду режима банковской тайны, свидетельствует, по мнению суда, лишь о том, что банк осознавал посреднический характер деятельности швейцарского банка.

К аналогичным выводам суд пришел и по другому эпизоду данного дела, связанного с выплатой процентных доходов по облигациям иностранному лицу. В частности, суд пришел к выводу, что иностранное лицо, которому выплачивался соответствующий процентный доход по облигациям, не имеет фактического права на данный доход. При этом фактический получатель дохода также не был установлен.

Подобная позиция содержится, в частности, и в деле публичного акционерного общества «МДМ Банк»[[38]](#footnote-38), в котором было установлено, что иностранные организации – налоговые резиденты Республики Кипр, получавшие процентный доход по долговым обязательствам (облигациям) банка, не имели фактического право на указанный доход, поскольку лишь выполняли в пользу третьих лиц брокерские (агентские) функции. В этой связи судом было признано неправомерным неудержание российским банком, выступающим в качестве налогового агента, сумм налога на прибыль организаций по ставке 20 %, установленной пунктом 2 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации. Стоит отметить, что в данном деле доказательственная база и рассуждения суда преимущественно были сконцентрированы на вопросе о том, что иностранные организации – налоговые резиденты Республики Кипр не имеют фактического права на доход, в то время как вопросу установления конкретных лиц, которые указанным правом на данный доход в действительности обладают, внимание не уделялось.

В последнее время Федеральная налоговая служба России также рассматривала вопросы применения положений о фактическом праве на доход, в связи с чем неоднократно подчеркивала, в частности, в письме от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@[[39]](#footnote-39) и в письме от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@[[40]](#footnote-40), что для отказа в применении льгот по соглашению об избежании двойного налогообложения достаточно лишь доказать, что непосредственный получатель дохода не является фактическим получателем дохода, а определение конечного бенефициарного собственника дохода (от англ. «beneficial owner») (также фактический владелец дохода) не является необходимым, поскольку, по мнению Федеральной налоговой службы России, законодательством о налогах и сборах Российской Федерации не предусмотрена обязанность устанавливать конечного бенефициарного собственника доходов в случае, если таковым не является лицо, претендующее на получение льготы.

В данном случае складывается ситуация, при которой суды фактически подтверждают позицию, занимаемую налоговыми органами, о том, что для отказа в применении льгот по соглашению об избежании двойного налогообложения достаточно лишь доказать, что непосредственный получатель дохода не является бенефициарным собственником, а у налоговых органов отсутствует обязанность самостоятельно выявлять фактических получателей дохода. Тем самым получается, что, как и в случае с налогом на добавленную стоимость, обязанности налогового агента возлагаются на лицо – источник выплаты дохода в отсутствие установленного в качестве налогоплательщика лица – фактического получателя дохода.

При этом с учетом правовых позиций Конституционного суда Российской Федерации[[41]](#footnote-41), налоговые органы обязаны в рамках своих контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогового агента, что невозможно осуществить без определения действительного размера налогового обязательства налогоплательщика. Это, в свою очередь, исключало бы возможность вменения налога в большем размере, чем это установлено законодательством о налогах и сборах Российской Федерации и соглашениями об избежании двойного налогообложения.

В ином случае получается, что без установления фактического получателя дохода – налогоплательщика невозможно установить действительный размер налогового обязательства и применить соответствующее соглашение об избежании двойного налогообложения (при наличии такого). Одновременно с этим в условиях отсутствия установленного налогоплательщика в силу правовых позиций Верховного Суда Российской Федерации[[42]](#footnote-42) и Конституционного Суда Российской Федерации[[43]](#footnote-43) с налогового агента может быть взыскана неудержанная сумма налога, ввиду чего правовой статус налогового агента все в большей и большей степени смешивается со статусом налогоплательщика. Так, налоговый агент вынужден исполнять за счет собственного имущества налоговое обязательство некого налогоплательщика, который не установлен налоговыми органами.

Вместе с тем, необходимо отметить, что существуют и положительные примеры применения положений о фактическом праве на доход. Так, если налогоплательщик в рамках налоговой проверки самостоятельно предоставляет необходимую информацию относительно лица, имеющего фактическое право на доход в то время, как непосредственный получатель дохода таким правом не обладает, то данные обстоятельства учитываются налоговыми органами и судами при принятии тех или иных решений и применяются соответствующие положения законодательства о налогах и сборах Российской Федерации и соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного Российской Федерации и государством (налоговой юрисдикцией), налоговым резидентом которой является фактический получатель дохода.

Так, в деле акционерного общества «Банк Интеза»[[44]](#footnote-44) рассматривалась ситуация, при которой банк выплачивал проценты по займам, полученным от взаимозависимой иностранной организации – налогового резидента Великого Герцогства Люксембург и выдаваемым ею из средств целевого финансирования, полученных на выдачу займов от общего с российским банком акционера (иностранной организации) – налогового резидента Итальянской Республики. Судом было установлено, что российский банк не исполнил должным образом обязанности налогового агента, поскольку при выплате процентных доходов по займам иностранная организация – налоговый резидент Великого Герцогства Люксембург не являлся фактическим владельцем указанных доходов, в то время как фактическим правом на доход обладал акционер банка – налоговый резидент Итальянской Республики. В этой связи российский банк должен был удержать налог по ставке 10 % на основании Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения (Рим, 9 апреля 1996 г.), а не по ставке 0 % на основании Соглашения между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (Москва, 28 июня 1993 г.).

Данное дело является одним из наиболее показательных примеров, демонстрирующих, что при применении концепции бенефициарного собственника необходимо в каждом конкретном деле устанавливать лицо, являющееся налогоплательщиком и имеющее фактическое право на доход, для целей применения положений соответствующих соглашений об избежании двойного налогообложения исходя из резидентства установленного налогоплательщика, ввиду чего становится возможным определить действительное налоговое обязательство налогоплательщика и налогового агента, в том числе, произвести доначисления налога, не превращая при этом налогового агента фактически в налогоплательщика.

Таким образом, несмотря на то, что в некоторых случаях налоговые органы и суды не ограничиваются доказыванием того, что непосредственный получатель дохода не имеет фактическое право на него, и устанавливают лицо, которое обладает данным правом на доход, при этом применяя соответствующие соглашения об избежании двойного налогообложения и определяя действительное налоговое обязательство, однако как показывает судебная практика и разъяснения, которые содержатся в письмах Федеральной налоговой службы России, налоговые органы и суды придерживаются позиции о том, что для отказа в применении льготы достаточно лишь доказать, что непосредственный получатель дохода не является его бенефициарным собственником, и у налоговых органов отсутствует обязанность выявить конечного бенефициарного собственника.

Определенный интерес вызывают также правовые позиции Верховного Суда Российской Федерации, касающиеся сторон гражданско-правовых договоров, а именно российских организаций, выступающих в качестве налоговых агентов, и иностранных организаций, которые впоследствии становятся на налоговый учет в Российской Федерации в связи с осуществлением деятельности на территории Российской Федерации через постоянные представительства.

Так, Верховным Судом Российской Федерации было рассмотрено дело открытого акционерного общества «Мобильные ТелеСистемы»[[45]](#footnote-45), из обстоятельств которого следует, что иностранная организация заключила с российской организацией договор об оказании управленческих услуг, при перечислении авансовых платежей по которому российская организация, выступая в качестве налогового агента, исчислила, удержала и перечислила в бюджетную систему Российской Федерации сумму налога на добавленную стоимость.

Спустя непродолжительное время иностранная компания встала на налоговый учет в Российской Федерации, при этом заключив с российской организацией дополнительное соглашение о доплате суммы вознаграждения за услуги в размере удержанного при выплате авансов налога на добавленную стоимость. Иностранной организацией был произведен окончательный расчет стоимости оказанных российской организации услуг, составлен акт об оказании услуг и выставлена счет-фактура на всю стоимость оказанных услуг. В связи с указанными обстоятельствами российская организация подала уточненные декларации и заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога на добавленную стоимость.

Рассмотрев материалы дела, суд пришел к выводу, что основания для возврата сумм налога на добавленную стоимость отсутствуют, поскольку российская организация исполняла обязанности налогового агента в соответствии с положениями главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации в момент возникновения объекта налогообложения в то время, когда иностранная организация еще не являлась плательщиком налога на добавленную стоимость. И то обстоятельство, что российская организация перечислила в рамках гражданско-правовой сделки размер уплаченного налога на добавленную стоимость, не может изменять положения законодательства о налогах и сборах и влиять на обязанности участников отношений, регулируемых Налоговым кодексом Российской Федерации.

В свою очередь в связи с принятым решением суда, подтверждающим правомерность отказа налоговых органов в возврате суммы налога на добавленную стоимость открытому акционерному обществу «Мобильные ТелеСистемы», постоянное представительство иностранной организации «Пейтагон Файненс Лтд» обратилось в суд[[46]](#footnote-46) в связи с отказом налоговых органов в применении вычетов и, соответственно, в возврате излишне уплаченной суммы налога на добавленную стоимость, образовавшейся в результате применения заявленных иностранной организацией налоговых вычетов. Рассмотрев материалы дела, суд пришел к выводу о том, что право на вычет сумм налога на добавленную стоимость с авансовых платежей, которые были исчислены, удержаны и перечислены налоговым агентом в бюджетную систему Российской Федерации, могут иметь лишь те лица, которыми суммы налога на добавленную стоимость были непосредственно исчислены и уплачены (исчислены, удержаны и перечислены), то есть в данном случае таким правом обладает налоговый агент.

Вместе с тем, примечательно, что данный вывод был также дополнительно подтвержден ссылкой на преюдициальное значение выводов суда, изложенных в деле открытого акционерного общества «Мобильные ТелеСистемы», в котором в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельные требования, было привлечено постоянное представительство иностранной организации «Пейтагон Файненс Лтд».

С учетом изложенного, суд пришел к заключению о том, что отказ в удовлетворении требований открытого акционерного общества «Мобильные ТелеСистемы» не влечет удовлетворения требований представительства иностранной компании по данному делу, так как невозможность реализовать право на вычет налоговым агентом ввиду заблуждения и неправильного учета операций, подлежащих налогообложению, не влечет возникновения такого права у его контрагента – иностранной компании.

Действительно, следует согласиться с выводами суда, поскольку нормы, регулирующие порядок обложения налогом на добавленную стоимость так же, как и порядок предоставления вычетов по данному налогу, не предусматривают свободу усмотрения налогоплательщика и налогового агента и являются императивными. Иное толкование данных норм приводило бы к правовой неопределенности для целей определения наличия у лица обязанностей налогового агента, а также при определении лица, имеющего право на налоговые вычеты в ситуации, когда суммы налога исчислены, удержаны и перечислены в бюджетную систему Российской Федерации налоговым агентом. Тем не менее, сложилась ситуация, при которой фактически суммы налога на добавленную стоимость по одной и той же операции были дважды уплачены в бюджетную систему Российской Федерации в связи с заблуждением сторон относительно надлежащего порядка уплаты налога на добавленную стоимость в сложившейся ситуации. Так, существовала неопределенность относительно наличия у российской организации обязанностей налогового агента в отношении авансовых платежей по договору при последующей постановке иностранной организации на налоговый учет в связи с осуществление деятельности на территории Российской Федерации через постоянное представительство, а также неопределенности в вопросе определения лица, имеющего права на вычет. При этом иностранная организация, доказывая правомерность применения налоговых вычетов и, как следствие, необходимость возмещения сумм налога на добавленную стоимость, фактически лишилась права на возврат суммы излишне уплаченного налога в соответствии со статьей 78 Налогового кодекса Российской Федерации ввиду истечения трехлетнего срока со дня уплаты соответствующих сумм налога.

Несколько схожая ситуация рассматривалась Верховным Судом Российской Федерации в деле компании с ограниченной ответственностью «Сайпем Лимитед»[[47]](#footnote-47) (далее – заявитель, иностранная организация). Так, между иностранной и российской организацией был заключен договор на выполнение работ, в рамках которого при перечислении аванса российской организацией была исчислена, удержана и перечислена в бюджетную систему Российской Федерации сумма налога на добавленную стоимость. В том же отчетном периоде иностранная компания встала на налоговый учет в Российской Федерации и заявила налоговый вычет по указанной операции, подав уточненную декларацию. Суд пришел к выводу, что в данном случае право на вычет у иностранной компании не может считаться возникшим, поскольку налоговый агент возместил из бюджета сумму налога, удержанную им с авансовых платежей, а повторное возмещение по этим же операциям и в тех же налоговых периодах указанной суммы налога заявителем как иностранной организацией не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Таким образом, для правильного разрешения вопроса о возникновении у лица обязанностей налогового агента по налогу на добавленную стоимость, а также прав и обязанностей сторон отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, прежде всего необходимо установить момент определения налоговой базы (статья 167 Налогового кодекса Российской Федерации) и затем определить порядок уплаты налога на указанный момент, в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, обоснованность данной правовой позиции была подтверждена Конституционным Судом Российской Федерации в Определении № 1034-О от 21 мая 2015 г.[[48]](#footnote-48), в котором суд указал, что правовое регулирование обусловлено особенностью определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, которая формируется налогоплательщиком не только по мере выполнения (реализации) им соответствующих работ, но и в момент получения им предварительной оплаты по договору. Возможность вычета сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного ранее к уплате в бюджет с полученной предоплаты, исключает двойное налогообложение одних и тех же сумм. Данный правовой механизм обложения налогом на добавленную стоимость реализуется с учетом того, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика законом возложена на налогового агента (подпункт 5 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, в правоприменительной практике нередко возникают различного рода сложности, связанные с возникновением у лица статуса налогового агента, причина которых прежде всего заложена в отсутствии комплексного понимания института налоговых агентов, в несколько разрозненном, отрывочном правовом регулировании, недостаточно хорошей законодательной технике, отсутствии норм, которые бы комплексно регулировали порядок взаимодействия одновременно налогового агента – налогоплательщика – налоговых органов, а также по ряду других причин.

Все это приводит к отсутствию единообразной устоявшейся позиции как среди судов, так и в налоговых органах, что влечет за собой постоянное изменение правовых позиций, в том числе, при отсутствии каких-либо законодательных изменений, дающих основания для таких изменений, и, в том числе, изменение правовых позиций в диаметрального противоположном направлении, как, например, это было с правовой позицией о невозможности взыскания неудрежанных сумм налога с налогового агента. Подобные обстоятельства непременно сказываются на налоговых агентах, налогоплательщиках как участниках гражданско-правового оборота ввиду невозможности осуществления долгосрочного налогового планирования.

**3. Особенности правоотношений с участием налоговых агентов при осуществлении налогового контроля**

Налоговые правоотношения по исполнению конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов во многом усложняются вовлечением в них налоговых агентов, что связанно с взаимодействием в рамках данных отношений налоговых агентов, налогоплательщиков и налоговых органов. Так, возникают, прежде всего, проблемы, связанные с возможностью своевременной защиты интересов налогоплательщиков – иностранных организаций при трансграничном налогообложении и, соответственно, защиты интересов налоговых агентов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов. Проведение двух и более выездных налоговых проверок в отношении одного налогоплательщика (плательщика сборов, плательщика страховых взносов, налогового агента) по одним и тем же налогам за один и тот же период не допускается (пункт 5 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации). Однако данное правило не распространяется на ситуации, когда лицо выступает, с одной стороны, в качестве налогоплательщика, а с другой стороны, в качестве налогового агента. Так, налоговые органы вправе инициировать проведение отдельной выездной проверки лица в качестве налогоплательщика по определенным налогам за конкретный период, а затем инициировать проведение отдельной выездной налоговой проверки этого лица уже в качестве налогового агента по тем же налогам и за тот же период. Кроме того, Налоговый кодекс Российской Федерации допускает также проведение мероприятий налогового контроля, в том числе одновременно, как в отношении налогоплательщиков, так и в отношении налоговых агентов по налогам, суммы которых ранее были исчислены, удержаны и перечислены в бюджетную систему Российской Федерации налоговым агентом. Таким образом, в связи с тем, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит каких-либо специальных положений относительно проведения налоговых проверок в отношении налоговых агентов, то может сложиться ситуация, при которой налоговыми органами будет фактически дважды проводиться выездная налоговая проверка в отношении одного лица, однако, в разных качествах – в качестве налогового агента и в качестве налогоплательщика за те же налоговые периоды и по тем же налогам. При этом подобное осуществление мероприятия налогового контроля будет являться несколько чрезмерным и обременительным для лица, в то же время, не отвечая качествам эффективности, с точки зрения целей налогового администрирования, в связи с чем на практике налоговые органы проводят зачастую налоговые проверки в отношении одного лица одновременно в качестве налогоплательщика и налогового агента.

Вместе с тем, главой 14 Налогового кодекса Российской Федерации не устанавливаются какие-то особенности проведения мероприятий налогового контроля в отношении налоговых агентов так же, как и не предусматриваются какие-либо формы возможного участия налогоплательщиков при их проведении, рассмотрении материалов налоговой проверки. В частности, пунктом 2 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливается, что именно лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки, вправе ознакомиться с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля. В то же время поскольку налоговые агенты исполняют не собственную обязанность по уплате сумм налога, а исчисляют, удерживают суммы налога у налогоплательщика и перечисляют их в бюджетную систему Российской Федерации, то зачастую в рамках проведения налоговых проверок в отношении налоговых агентов при разрешении вопроса об исполнении ими своих обязанностей фактически решается вопрос о размере налоговой обязанности по уплате налога налогоплательщика, что напрямую затрагивает имущественные права налогоплательщика, поскольку именно с его доходов должны уплачиваться суммы налога. При этом налогоплательщик не во всех случаях может быть согласен с действиями налогового агента, который в частности может не оспаривать действия налогового органа при проведении налоговой проверки, а также решение налогового органа как во внесудебном порядке, так и в судебном порядке. Таким образом, поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит положений, предоставляющих какие-либо процессуальные права налогоплательщику при проведении мероприятий налогового контроля и принятии решений, принятых в отношении налогового агента, как лицу, чьи имущественные права могут затрагиваться указанным решением, то представляется необходимым урегулирование данного вопроса на законодательном уровне, так как иное может привести к возникновению ситуации, при которой налогоплательщик будет лишен возможности своевременной и адекватной защиты своих конституционных прав.

Что касается возможности судебной защиты своих имущественных прав налогоплательщиком, то, как показывает практика, наибольшее количество проблем возникает при трансграничном налогообложении, например, в случае удержания у иностранной организации – налогоплательщика сумм налога на прибыль организаций налоговым агентом, являющимся источником выплаты дохода, или же в случае реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, местом реализации которых является территория Российской Федерации. Так, в условиях, когда иностранная организация не состоит на учете в налоговых органах Российской Федерации и не имеет постоянного представительства на территории Российской Федерации, осуществление налогового контроля и принятие по их итогам решений в отношении иностранной организации – налогоплательщика является невозможным, что в свою очередь приводит к невозможности обжалования решений налоговых органов, которые напрямую затрагивают ее права и обязанности, поскольку данным решением может определяться размер обязанности налогоплательщика по уплате сумм налога на прибыль организаций.

Единственным способом защиты прав иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в Российской Федерации, является привлечение иностранной организации в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, на стадии судебного обжалования решения налогового органа, вынесенного в отношении налогового агента – российской организации или иностранной организации, имеющей в Российской Федерации постоянное представительство. Вместе с тем, в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований, иностранная организация может быть привлечена к участию в деле лишь по ходатайству одной из сторон или по инициативе суда (статья 51 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Прежде всего, необходимо отметить, что судебная практика по данному вопросу немногочисленна, что связано, во-первых, с необходимостью инициативного привлечения иностранной организации одной из сторон процесса, а, во-вторых, с нежеланием судов усматривать интерес в деле на стороне иностранной организации – налогоплательщика и, соответственно, допускать ее в судебное разбирательство. Так, судебная практика является достаточно противоречивой, поскольку при рассмотрении аналогичных дел в одних случаях суды[[49]](#footnote-49) усматривают наличие интереса на стороне иностранной организации – налогоплательщика и привлекают такую организацию в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований, в других[[50]](#footnote-50) – полагают, что судебное решение, принятое по существу спора, не может повлиять непосредственно на права и обязанности налогоплательщика. Однако в целом можно отметить, что создается негативная тенденция, при которой правоприменительная практика все же преимущественно складывается не в пользу налогоплательщика. Таким образом, в сложившейся ситуации, когда защита прав иностранных организаций – налогоплательщиков, не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации, возможна лишь путем привлечения такой организации в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований, следует признать наличие у налогоплательщика интереса в споре по оспариванию решения налоговых органов, вынесенного в отношении налоговых агентов, поскольку при рассмотрении указанных споров определяется размер его имущественной обязанности по уплате налога, в то время как отказ в ходатайстве о привлечении иностранной организации к участию в деле может привести к нарушению конституционного права лица на судебную защиту.

**Заключение**

Проведенный комплексный правовой анализ законодательства о налогах и сборах Российской Федерации, правоприменительной практики и доктринальных подходов к пониманию института налоговых агентов приводит к выводу о том, что правовое регулирование статуса налоговых агентов является недостаточно определенным и несколько бессистемным. Подобное положение дел приводит к возникновению в правоприменительной практике абсолютно различного толкования одних и тех же положений Налогового кодекса Российской Федерации судами, к кардинальной смене правовых позиций высших судов при отсутствии для этого каких-либо законодательных предпосылок.

В свою очередь для участников гражданского оборота, налоговых агентов и налогоплательщиков, данная ситуация порождает невозможность планирования своих хозяйственных операций на длительные периоды времени и, соответственно, осуществления долгосрочного налогового планирования, что в конечном итоге замедляет гражданский оборот и создает неблагоприятную экономическую конъектуру в Российской Федерации.

Кроме того, как следует из проанализированной судебной практики защита прав налоговых агентов и налогоплательщиков при трансграничных операциях становится все более затруднительной. Статус налоговых агентов в доктринальном понимании и в понимании действующего законодательного регулирования все чаще нивелируется правоприменительной практикой и во многих случаях фактически сводится к статусу налогоплательщика, что, проявляется, в частности, в допущении судами взыскания неудержанных при выплате денежных средств иностранному лицу сумм налога и пени с налоговых агентов, доначисления сумм налога налоговому агенту в отсутствии установленного фактического получателя дохода и т. д.

В то же время зачастую налогоплательщики – иностранные организации, не осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, не допускаются к участию в судебном разбирательстве в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований, что значительно усложняет защиту ими своих прав.

Выявленные проблемы свидетельствуют о необходимости, во-первых, уточнения в законодательстве о налогах и сборах статуса налоговых агентов, в частности, систематизации применительно к отдельным главам особенной части Налогового кодекса Российской Федерации условий и случаев, при которых суммы налога исчисляются, удерживаются и перечисляются в бюджетную систему Российской Федерации налоговыми агентами.

Во-вторых, необходимо внесение законодателем правовой определенности в вопрос о допустимости (недопустимости) взыскания с налогового агента неудержанных сумм налога. В случае если законодатель посчитает, что сложность налогового администрирования иностранных организаций – налогоплательщиков требуют введения исключения в виде возможности взыскивать с налоговых агентов суммы неудержанного с налогоплательщика – иностранной организации налога и пени, то такие положения должны быть введены законодателем в Налоговый кодекс Российской Федерации. В случае если воля законодателя не направлена на вышеуказанное, то необходимо установить запрет на взыскание с налогового агента неудержанных сумм налога.

В-третьих, необходимо определить и правовые параметры процессуального участия налогоплательщиков с целью защиты их имущественных прав при оспаривании налоговыми агентами решений налоговых органов, вынесенных в отношении них.

Таким образом, в рамках исследования правовых проблем осуществления налогового контроля в отношении налоговых агентов были выявлены существующие в правоприменительной практике проблемы, изучены доктринальных подходы к понимаю статуса налоговых агентов, определены условия возникновения указанного статуса, а также выявлены пути дальнейшего развития и совершенствования правового регулирования, которое позволит сделать его более системным, а также позволит устранить имеющуюся правовую неопределенность.

**Список использованной литературы**

1. Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / под общ. ред. И. И. Кучерова. М.: ИД «Юриспруденция», 2006. С. 347.
2. Коломеец Д. С. Правовое положение налогового агента в российском и зарубежном законодательстве: автореф., дис. канд. юрид. наук. М., 2011.
3. Земцов А.А. Институт налоговых агентов в Российской Федерации необходимо ликвидировать // Проблемы учета и финансов. 2011. № 2. С. 32.
4. Кузнеченкова В.Е. Особенности процессуального статуса налоговых агентов // Журнал «Финансовое право». – 2006. – № 4.
5. Якуб С. В. Институт налоговых агентов нуждается в реформировании // Журнал «Финансовое право». – 2010, № 8.
6. Озерова Т. А. Налоговый агент как субъект налогового процесса // Пробелы в российском законодательстве. – 2011. № 6.
7. Тютин Д.В., Налоговое право. Курс лекций [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». - 2017.
8. Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения. СПб.: Европейский дом, 2002.
9. Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США. Терминология // US TAX Regulation and Tax Terminology. – М.: Анкил, 1996.
10. Семенихин В. В. Налоговые проверки (издание четвертое, переработанное и дополненное). – М.: «ИД «Гросс-Медиа»: РОСБУХ», 2018. – 373 с.
11. Ногина О.А., Судебная защита прав налогоплательщика – иностранной организации в налоговых спорах // Журнал «Актуальные проблемы российского права». - 2018. - № 1 (86) январь.
12. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим. – М.: ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ, 2017 – 1088 с.
13. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая. 2-е изд., перераб. и доп. / Под общей ред. В.И. Слома и А.М. Макарова. М.: Статут, 2000.

**Список нормативных актов и судебной практики**

1. OECD (2015). Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Электронный ресурс]. OECD Publishing. DOI: https://dx.doi.org/10.1787/tax\_admin-2015-en. P. 299–300. (дата обращения: 30.01.2019).
2. OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] // Режим доступа: https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf.
3. Положения «О государственном подоходном налоге», утв. Постановлением ЦИК СССР и СНК СССР от 24 сентября 1926 г. [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
4. Закон СССР «О Подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
5. Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г. № 1560-1 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
6. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
7. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая и часть вторая [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2018 г.) // СПС «Система Гарант».
8. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая [Электронный ресурс]: федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 03 августа 2018 г.) // СПС «Система Гарант».
9. Федеральный закон от 15 февраля 2016 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
10. Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
11. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
12. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19 мая 1998 г. № 15-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
13. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 апреля 2001 г. № 7‑П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат «Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита-Плюс» и «Невско-Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное российско-южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А. Д. Чулкова» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
14. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2001 г. № 291-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Елисеева Виталия Александровича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 223 и пунктами 1, 6 и 7 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
15. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 2 октября 2003 г. № 384-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Дизайн-группа «Интерьер Флора» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
16. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21 ноября 2013 г. № 1817-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Исупова Вячеслава Геннадьевича на нарушение его конституционных прав абзацем вторым пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
17. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21 мая 2015 г. № 1034-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы компании с ограниченной ответственностью «Сайпем Лимитед» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 8 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
18. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 19 июля 2016 г. № 1719-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Комитета по управлению муниципальным имуществом муниципального образования «Юргинский городской округ» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 3 статьи 161 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
19. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 февраля 2018 г. № 526-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества «Кредит Европа Банк» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
20. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16 февраля 2017 г.) [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
21. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2016) (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 6 июля 2016 г.) [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
22. Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 апреля 2006 г. № 15557/05 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
23. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26 сентября 2006 г. № 4047/0611 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
24. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 6 апреля 2010 г. № 14977/09 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
25. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20 сентября 2011 г. № 5317/11 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
26. Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 апреля 2012 г. № 16055/11 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
27. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
28. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 июня 2013 г. № 18087/1211 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
29. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
30. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 декабря 2014 г. № 305-ЭС14-5077 по делу № А40-24131/13 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
31. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 18 марта 2016 г. № 305-КГ15-14263 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
32. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23 мая 2017 г. № 310-КГ16-17804 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
33. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 28 декабря 2015 г. № Ф03-5178/15 по делу № А59-1952/2013 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
34. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 31 мая 2016 г. № Ф03-2220/16 по делу № А04-6181/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
35. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 9 июля 2015 г. № Ф10-1903/15 по делу № А62-5052/2014 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
36. Постановление Арбитражного Суда Уральского округа от 30 октября 2015 г. № Ф09-7841/15 по делу № А47-7415/2014 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
37. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24 ноября 2015 г. № Ф09-7916/15 по делу № А76-1445/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
38. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 октября 2015 г. № Ф05-13946/2015 по делу № А41-6539/15 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
39. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 января 2017 г. по делу № А40-442/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
40. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 мая 2016 г. № Ф05-6667/16 по делу № А40-116746/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
41. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 4 октября 2016 г. № Ф05-14331/16 по делу № А40-241361/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
42. Решение Арбитражного суда города Москвы от 16 февраля 2016 г. по делу № А40-85440/14 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
43. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 мая 2017 г. № 20АП-1277/17 по делу № А23-6244/2016 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
44. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда № 19АП-6905/14 от 5 июня 2015 г. по делу № А14-13723/2013 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
45. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 7 октября 2014 г. № 09АП-37318/14 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
46. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-35158/15 от 24 сентября 2015 г. по делу № А40-187121/14 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
47. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-44501/16 от 7 октября 2016 г. по делу № А40-113217/16 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
48. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 июня 2008 г. № 09АП-6210/2008 по делу № А40-1685/08-90-6 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
49. Определение Санкт-Петербургского городского суда от 17 января 2013 г. № 33-39/2013 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
50. Письмо Федеральной налоговой службы России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».
51. Письмо Федеральной налоговой службы России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант».

1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] // СПС «Гарант»; OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] // Режим доступа: https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf. [↑](#footnote-ref-1)
2. Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США. Терминология // US TAX Regulation and Tax Terminology. – М. : Анкил, 1996. С. 224–225. [↑](#footnote-ref-2)
3. Коломеец Д. С. Правовое положение налогового агента в российском и зарубежном законодательстве : автореф.. дис. … канд. юрид. наук. М., 2011. С. 20–21. [↑](#footnote-ref-3)
4. OECD (2015). Tax Administration 2015 : Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Электронный ресурс]. OECD Publishing. DOI: https://dx.doi.org/10.1787/tax\_admin-2015-en. P. 299–300. (дата обращения: 30.01.2019). [↑](#footnote-ref-4)
5. Коломеец Д. С. Правовое положение налогового агента в российском и зарубежном законодательстве : автореф.. дис. … канд. юрид. наук. М., 2011. С. 23–24. [↑](#footnote-ref-5)
6. Евтушенко В. Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. М.: Юриспруденция, 2006. С. 44–45. [↑](#footnote-ref-6)
7. См. : П. 50 Положения «О государственном подоходном налоге», утв. Постановлением ЦИК СССР и СНК СССР от 24 сентября 1926 г. [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-7)
8. См. : П. 3 ст. 34 Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня1990 г. № 1560-1; п. 4 ст. 13 Закон СССР «О Подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-8)
9. Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб.: Европейский дом, 2002. С. 321 – 322. [↑](#footnote-ref-9)
10. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая. 2-е изд., перераб. и доп. / Под общей ред. В.И. Слома и А.М. Макарова. М.: Статут, 2000. С. 75. [↑](#footnote-ref-10)
11. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19 мая 1998 г. № 15-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-11)
12. Определение Санкт-Петербургского городского суда от 17 января 2013 г. № 33-39/2013 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-12)
13. Земцов А.А. Институт налоговых агентов в Российской Федерации необходимо ликвидировать // Проблемы учета и финансов. 2011. № 2. С. 32. [↑](#footnote-ref-13)
14. Коломеец Д. С. Правовое положение налогового агента в российском и зарубежном законодательстве : автореф.. дис. … канд. юрид. наук. М., 2011. С. 23–24. [↑](#footnote-ref-14)
15. См.: OECD (2015). Tax Administration 2015 : Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Электронный ресурс]. OECD Publishing. DOI: https://dx.doi.org/10.1787/tax\_admin-2015-en. P. 299–300. (дата обращения: 30.01.2019). [↑](#footnote-ref-15)
16. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2001 г. № 291-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Елисеева Виталия Александровича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 223 и пунктами 1, 6 и 7 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-16)
17. Тютин Д.В. Налоговое право. Курс лекций (издание шестое, дополненное). - 2017. [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-17)
18. Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-18)
19. См., например: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26 сентября 2006 г. № 4047/06; от 6 апреля 2010 г. № 14977/09; от 25 июня 2013 г. № 18087/12; а также Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 мая 2017 г. № 20АП-1277/17; Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 9 июля 2015 г. № Ф10-1903/15; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 7 октября 2014 г. № 09АП-37318/14 и др. [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-19)
20. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 апреля 2001 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат «Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита-Плюс» и «Невско-Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное российско-южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А. Д. Чулкова» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-20)
21. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 февраля 2018 г. № 526-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества «Кредит Европа Банк» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-21)
22. Пункт 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-22)
23. Пункт 3.1 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации: часть первая и часть вторая [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 27 декабря 2018 г.) // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-23)
24. Пункт 12 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2016) (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 6 июля 2016 г.) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации, март 2017 г., № 3.; Пункт 13 Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16 февраля 2017 г.) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации, сентябрь 2017 г., № 9. [↑](#footnote-ref-24)
25. Федеральный закон от 15 февраля 2016 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-25)
26. Постановление Арбитражного Суда Уральского округа от 30 октября 2015 г. № Ф09-7841/15 по делу № А47-7415/2014 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-26)
27. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 июня 2008 г. № 09АП-6210/2008 по делу № А40-1685/08-90-6 (Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 января 2009 г. № 16190/08 отказано в передаче в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации данного постановления для пересмотра в порядке надзора судебных актов) [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-27)
28. Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 апреля 2006 г. № 15557/05, от 17 апреля 2012 г. № 16055/11 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-28)
29. Пункт 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-29)
30. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 19 июля 2016 г. № 1719-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Комитета по управлению муниципальным имуществом муниципального образования «Юргинский городской округ» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 3 статьи 161 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-30)
31. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 2 октября 2003 г. № 384-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Дизайн-группа «Интерьер Флора» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации»; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21 ноября 2013 г. № 1817-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Исупова Вячеслава Геннадьевича на нарушение его конституционных прав абзацем вторым пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-31)
32. Более подробно см.: стр. 24 -25. [↑](#footnote-ref-32)
33. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 18 марта 2016 г. № 305-КГ15-14263 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-33)
34. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23 мая 2017 г. № 310-КГ16-17804 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-34)
35. Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-35)
36. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 октября 2015 г. № Ф05-13946/2015 по делу № А41-6539/15, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24 ноября 2015 г. № Ф09-7916/15 по делу № А76-1445/2015[Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-36)
37. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 января 2017 г. по делу № А40-442/2015 (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 25 июля 2017 г. № 305-КГ17-4926 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления) [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-37)
38. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 мая 2016 г. № Ф05-6667/16 по делу № А40-116746/2015 (Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25 августа 2016 г. № 305-КГ16-12737 25.08.2016 отказано в восстановлении пропущенного срока подачи кассационной жалобы на данное постановление) [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-38)
39. Письмо Федеральной налоговой службы России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-39)
40. Письмо Федеральной налоговой службы России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-40)
41. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 февраля 2018 г. № 526-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества «Кредит Европа Банк» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-41)
42. См. стр. 19, 38. [↑](#footnote-ref-42)
43. См. стр. 18. [↑](#footnote-ref-43)
44. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 4 октября 2016 г. № Ф05-14331/16 по делу № А40-241361/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-44)
45. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 декабря 2014 г. № 305-ЭС14-5077 по делу № А40-24131/13 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-45)
46. Решение Арбитражного суда города Москвы от 16 февраля 2016 г. по делу № А40-85440/14 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-46)
47. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 28 декабря 2015 г. № Ф03-5178/15 по делу № А59-1952/2013 (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 25 апреля 2016 г. № 303-КГ14-4569 отказано в передаче дела для рассмотрения в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.) [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-47)
48. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21 мая 2015 г. № 1034-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы компании с ограниченной ответственностью «Сайпем Лимитед» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 8 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-48)
49. См., например: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-35158/15 от 24 сентября 2015 г. по делу № А40-187121/14; Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда № 19АП-6905/14 от 5 июня 2015 г. по делу № А14-13723/2013 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-49)
50. См., например: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-44501/16 от 7 октября 2016 г. по делу № А40-113217/16; Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа № Ф03-2220/16 от 31 мая 2016 г. по делу N А04-6181/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Система Гарант». [↑](#footnote-ref-50)