**Налоговые агенты по Налоговому кодексу Российской Федерации при налогообложении иностранных юридических лиц**

С 1 января 1999 года введена в действие первая часть Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), подготовка проекта которого вызвала в свое время столько противоречивых мнений.

Для налогоплательщиков она принесла много нововведений, по большей части положительных, не известных доселе нашему законодательству и существовавших только в подзаконных актах и теории.

Это относится и к иностранным юридическим лицам, на которых распространяются как общие для всех налогоплательщиков нормы, так и специальные, которые уже применяются с 1 января 1999 года.

Но в данной статье хотелось бы обратить внимание на такой институт НК РФ как "налоговый агент", который имеет одно из основных значений для налогообложения иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность и получающих доходы в Российской Федерации без образования постоянного представительства.

**Налоговые агенты до 1 января 1999 года**

Для сравнения коротко остановимся на положениях налогового законодательства относительно налоговых агентов, действовавших до 1 января 1999 года.

В соответствии со статьей 10 Закона Российской Федерации от 27.12.91 № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" обязанность по удержанию налога с доходов иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации возлагается на предприятие, организацию, любое другое лицо, выплачивающее такие доходы, в валюте выплаты при каждом перечислении платежа.

При этом пунктом 5.4 инструкции Госналогслужбы России от 16.06.95 № 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" устанавливается, что лица, выплачивающие доходы иностранным юридическим лицам, несут ответственность за полноту и своевременность удержания налога с доходов из источников в Российской Федерации. При выплате доходов без удержания налогов суммы в размере налогов с доходов иностранного юридического лица взыскиваются в бесспорном порядке с российского или иностранного юридического лица, выплачивающего такой доход.

Таким образом, до 1 января 1999 года в налоговом законодательстве отсутствовало легальное определение понятия "налоговый агент", а вместо него употреблялся аналогичный по смыслу термин "лицо, выплачивающее доход".

Кроме того, вопрос об ответственности лица, выплачивающего доход иностранному юридическому лицу, решался в этот период совершенно иным образом, нежели после вступления в силу Налогового кодекса.

Так, как уже отмечалось выше, статьей 10 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" на предприятия, организации, любые другие лица, выплачивающие иностранным юридическим лицам доходы из источников в Российской Федерации, была возложена обязанность удерживать налог на доходы с суммы выплаты и перечислять его в федеральный бюджет.

Однако, или из-за несовершенства законотворческой практики, или по недосмотру, законодатели забыли важный теоретический постулат "норма права состоит не только из гипотезы и диспозиции, но и санкции". Иными словами, для того, чтобы норма права "работала" в системе законодательства, необходимо установить ответственность субъектов за ее неисполнение. Как раз этого на уровне законодательных актов сделано и не было.

Только в упомянутой инструкции Госналогслужбы России от 16.06.95 № 34 такая ответственность была установлена.

Но поскольку инструкция имеет подзаконный характер, а суды при рассмотрении дел обязаны руководствоваться законом, арбитражные суды при рассмотрении дел не учитывали данную норму, а в теоретическом аспекте считали взыскание суммы неудержанного налога с лица, выплачивающего доход, мерой ответственности.

В частности, в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.10.97 № 6403/95 указывалось, что "Закон РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР", Закон Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и другие законодательные акты не устанавливают ответственности источника выплаты за неудержание налога с плательщика, в том числе в виде взыскания санкций в размере неудержанной суммы за счет средств самого источника выплаты… При таких обстоятельствах нельзя считать доказанным факт нарушения истцом налогового законодательства и обоснованным размер ответственности".

**Налоговые агенты после 1 января 1999 года**

С принятием НК РФ в статусе налогового агента и его ответственности многое изменилось.

Действующее законодательство предусматривает уплату налога не только самостоятельно налогоплательщиком, но и путем удержания налога у источника выплаты. Источник выплаты - это лицо, от которого налогоплательщик получает доход (п.2 ст. 11 НК РФ).

Статьей 9 "Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах" предусматривается, что участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, впервые являются, в частности, организации, признаваемые в соответствии с настоящими Кодексом налоговыми агентами.

Таким образом, статья 9 НК РФ определяет налоговых агентов (не раскрывая их определения) в качестве участников (субъектов) налоговых отношений. Данные лица обладают правосубъктностью, то есть являются носителями субъективных прав и обязанностей, благодаря которым эти лица потенциально способны выступать реальными участниками отношений, урегулированных законодательством о налогах и сборах, т.е. налоговых правоотношений.

Впервые статьей 24 "Налоговые агенты" дается легальное определение налогового агента, которым признается лицо, на которого в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Налоговым законодательством источник выплаты также признается налоговым агентом, обязанным исчислять налог, удерживать его из перечисляемых денежных сумм и перечислять удержанную сумму налога в бюджет, причем уплата налога должна происходить за счет средств налогоплательщика.

Под определение "налоговый агент" подпадают как лица, выплачивающие иностранной организации доход и удерживающие налог на доходы у источника выплаты в соответствии с Законом о налоге на прибыль предприятий и организаций, так и российские предприятия, обязанные уплатить налог на добавленную стоимость из средств, перечисляемых иностранной организации, не состоящей на учете в налоговом органе на территории России, за выполненные работы и оказанные услуги как это определено в Законе о налоге на добавленную стоимость.

Налоговыми агентами по налогу на доходы иностранных юридических лиц в соответствии с Законом о налоге на прибыль предприятий и организаций являются предприятия, организации и любые другие лица, выплачивающие доходы иностранным юридическим лицам.

Необходимо отметить, что одно и то же лицо, например конкретная организация, может являться одновременно и налогоплательщиком (по имеющимся у него объектам налогообложения), и налоговым агентом (по выплачиваемым другим лицам суммам).

**Обязанности налогового агента**

В соответствии со статьей 24 НК РФ налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено Кодексом.

Вместе с тем, обязанности налогового агента иностранного юридического лица носят несколько иной характер, чем у налогоплательщика и главная из них - правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги.

Ранее данная статья содержала упоминание только о денежных средствах, и буквальное толкование статьи позволяло сделать вывод о том, что данная обязанность возникает у налогового агента только при наличии у него реальной возможности удержать налог с доходов иностранного юридического лица и перечислить его в бюджет.

После изменений, внесенных в НК РФ Федеральным законом от 09.07.99 № 154-ФЗ, указание именно на денежность средств исчезла. Тем не менее, фактически удержать налоги можно только при наличии соответствующего источника в виде находящихся в распоряжении налогового агента денежных средств, подлежащих выплате налогоплательщику - иностранному юридическому лицу.

Если удержание налога невозможно по объективным причинам, например, при выплате доходов в натуральной форме, акциями, продукцией, товарами, услугами, а также при совершении бартерных сделок и зачета взаимных требований, то у налогового агента обязанностей по удержанию и перечислению налогов не возникает, поскольку отсутствуют необходимые денежные средства, указанные данной статье.

Вместе с тем, у него существует обязанность сообщить в месячный срок в налоговый орган о невозможности удержать суммы налогов и о суммах задолженности иностранного налогоплательщика.

Действовавшим ранее законодательством не была предусмотрена такая обязанность, что являлось явным недостатком существовавшей системы.

Вместе с тем, пунктом 5.3 инструкции Госналогслужбы России от 16.06.95 № 34 предусмотрено, что налоговые агенты, ежеквартально, в сроки, установленные для предоставления квартальной бухгалтерской отчетности российскими предприятиями, предоставляют информацию о суммах выплаченных доходов и удержанных налогов по установленной форме в тот налоговый орган, в котором это российское лицо состоит на налоговом учете.

К выполнению обязанности по информированию налоговых органах о неудержании налогов с доходов иностранных юридических лиц налоговым агентам необходимо отнестись с должным вниманием, поскольку статьей 126 НК РФ установлена специальная ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Форма сообщений о невозможности удержания налога пока не установлена, поэтому до ее утверждения она может быть произвольной.

**К вопросу об ответственности налогового агента**

И, наконец, самое важное нововведение - это установление законодательной ответственности налогового агента за неисполнение своей обязанности по удержанию и (или) перечислению налога.

Статьей 46 НК РФ установлено, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогового агента на счетах в банках, а также путем взыскания пени за несвоевременную уплату налога.

При применении данной статьи необходимо учитывать то, что в данной статье закреплен порядок взыскания налога и пени за счет денежных средств налогового агента, находящихся на счетах в банках. Порядок обращения взыскания на денежные средства, находящиеся в кассе, и иное имущество налогового агента регулируется статьей 47 НК РФ.

Статья 75 целиком посвящена такому способу обеспечения исполнения налоговых обязательств как пеня, в том числе в отношении налоговых агентов.

Пеней признается установленная денежная сумма, которую, в частности, налоговый агент должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налога в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Обязанность по уплате пени возникает у налогового агента в случае удержания, перечисления и (или) уплаты им сумм в размере налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня определяется в процентах от неудержанной, неперечисленной суммы налога и равна одной трехсотой действующей в это время (в момент просрочки) ставки Банка России за каждый день просрочки.

И, наконец, статья 123 устанавливает для налогового агента ответственность в виде штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и перечислению.

Для более четкого представления, что же из вышеперечисленного является налоговой ответственностью, а что – нет, прежде всего, необходимо определиться в терминологии.

Под налоговой ответственностью как частным случаем юридической ответственности, следует понимать государственное принуждение к исполнению требований налогового права, правоотношение лица и государства, каждая из сторон которого обязана отвечать за свои противоправные действия друг перед другом.

Исходя из этого определения, меры, применяемые государством к налоговому агенту (взыскание суммы неудержанного налога и штрафа) теоретически можно отнести к налоговой ответственности.

На практике НК РФ отнес к налоговой ответственности только взыскание штрафа. Что касается взыскания суммы налога, то НК РФ квалифицировал его как средство, применяемое государством для исполнения обязанности по уплате налога.

В отношении пени хотелось бы отметить следующее.

В соответствии с НК РФ уплата пеней является одним из способов обеспечения исполнения налоговых обязательств и не относится к числу мер ответственности за их нарушение, а ее исчисление и уплата (взыскание) призваны компенсировать потери государства от недополучения сумм налогов, подлежавших удержанию у источника выплаты. Вместе с тем, способ ее взыскания, аналогичный с суммой неудержанного налога, а также общий принцип исчисления независимо от реальных потерь государства, заставляет придти к выводу о пени как санкции и наказании за неисполнение норм налогового права.

Итак, в соответствии с новым порядком налоговые органы будут иметь право взыскивать с налогового агента сумму неудержанного и неперечисленного налога, пеню за задержку перечисления удержанных налогов в бюджет и штраф в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и перечислению в бюджет.

Однако, по нашему мнению, такая ответственность может применяться только при наличии таких условий как осуществление налоговым агентом фактических выплат доходов иностранным юридическим лицам, а также при наличии у налогового агента реальной возможности удержания налога, о чем говорилось выше.

В заключение положений, касающихся ответственности налогового агента, необходимо заметить, что недоимка и пеня, в соответствии со статьей 46, взыскиваются с налогового агента в бесспорном порядке, а штраф - в судебном в порядке, предусмотренном статьей 104 НК РФ.

Налоговый агент при применении соглашений об избежании двойного налогообложения

В соответствии со статьей 10 Закона Российской Федерации от 27.12.91 № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" налог с доходов иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации удерживается предприятием, организацией, любым другим лицом, выплачивающим такие доходы.

Таким образом, на налоговом агенте лежит обязанность по удержанию налога по установленной ставке и перечислению его в бюджет.

Вместе с тем, если действующими международными соглашениями СССР (Российской Федерации) с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения предусмотрено применение к отдельным доходам иностранных юридических лиц пониженных ставок налога по сравнению с установленными в Российской Федерации или полное освобождение доходов от налогообложения в Российской Федерации, то к таким доходам лиц, имеющих постоянное местопребывание в этих государствах, применяются нормы международного соглашения.

Конкретная процедура применения норм таких международных соглашений установлена российским налоговым законодательством и, в частности, инструкцией Госналогслужбы России от 16.06.95 № 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц".

Возможны два варианта применения норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения: предварительное освобождение от налогообложения пассивных доходов из источников в Российской Федерации и возврат налога на доходы иностранного юридического лица из источников в Российской Федерации.

Рассмотрим каждый из этих вариантов по-подробнее.

Предварительное освобождение

Если получаемые иностранным юридическим лицом доходы от источников в Российской Федерации имеют регулярный и однотипный характер, являются "пассивными" и эти доходы в соответствии с международным соглашением об избежании двойного налогообложения не подлежат обложению налогом в Российской Федерации, то иностранное юридическое лицо, имеющее фактическое право на получение таких доходов, может подать заявление в местный налоговый орган о предварительном освобождении по установленной форме.

Предварительное освобождение "активных" доходов возможно в исключительных случаях, если это предусмотрено в международных соглашениях (например, международные перевозки).

К пассивным доходам относятся доходы, не связанные с осуществлением какой-либо деятельности в России, а представляющие собой выгоду от т.н. "вложения капитала". К ним относятся проценты, дивиденды, роялти, доходы от сдачи имущества в аренду.

В настоящее время для предварительного освобождения от налогообложения необходимо использовать форму 1013DT(1997), утвержденную Госналогслужбой России и применяемую с 01.01.98 для "пассивных" доходов и форму 1013DT(1996) для вышеуказанных "активных" доходов. К данному заявлению должны быть приложены договоры (контракты) и другие документы, подтверждающие фактическое право заявителя на получение дохода и их регулярность и однотипность.

Наличие у налогового агента надлежаще оформленного заявления является для него основанием не удерживать налог у источника выплаты.

При этом надлежаще оформленным заявление может считаться когда: во-первых, оно заверено подписью должностного лица и штампом налогового органа того государства, в котором заявитель - иностранное юридическое лицо имеет постоянное местопребывание, и, во-вторых, в целом оно заверено госналогинспекцией по месту постановки на налоговый учет российского контрагента.

Только при исполнении данных условий налоговый агент имеет полное право не удерживать налог с выплачиваемого дохода.

В связи с вышеизложенным, и исходя из указанных условий, можно сделать вывод о следующем.

Налоговые агенты, выплачивающие иностранным юридическим лицам доходы от источников в Российской Федерации, могут производить неудержание налога (полное или частичное) в случаях:

а) постоянного местопребывания получателя доходов в государстве, с которым у Российской Федерации имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, предусматривающее необложение таких доходов в России или обложение их по пониженным ставкам, если у налогового агента имеется 4-ый экземпляр Заявления на предварительное освобождение от налогообложения пассивных доходов от источников в Российской Федерации по форме 1013DT с соответствующими отметками налоговых органов иностранного государства и Российской Федерации;

б) выплаты доходов российскими банками иностранным банкам по краткосрочным операциям при наличии информации о таких иностранных банках в международных банковских справочниках. При этом, по сложившейся международной деловой практике, под краткосрочными операциями с иностранными банками понимаются операции, срок исполнения обязательств по которым не превышает одного года.

в) выплаты доходов в пользу постоянного представительства иностранного юридического лица, если у налогового агента имеются сведения (ИНН в счете-фактуре или справка о постановке на налоговый учет) о постановке данного представительства на налоговый учет в Российской Федерации.

При отсутствии у налогового агента на дату выплаты дохода вышеуказанных оснований должно производиться удержание налога по ставкам, установленным российским законодательством.

**Осуществление возврата**

Второй вариант соблюдения норм международных налоговых договоров заключается в осуществлении процедуры возврата налога, удержанного при выплате дохода. Возврат удержанных налогов возможен в тех случаях, когда-либо из-за отсутствия необходимых документов налог был удержан налоговым агентом, либо когда доходы являлись "активными", и применение предварительного освобождения к ним было невозможно.

Процедура осуществления возврата налога по существу аналогична той, которая применяется для предварительного освобождения с тем отличием, что в данном случае применяется форма 1011DT(1997).

Методическими рекомендациями по применению отдельных положений инструкции Госналогслужбы России от 16.06.95 №34, доведенными до госналогинспекций письмом Госналогслужбы России от 20.12.95 № НП-6-06/652, определено, что доходы, связанные с осуществлением какой-либо деятельности в России, например, оказанием любого рода (в том числе консультационных) услуг, относятся к так называемым "активным" доходам. Такая деятельность может привести к образованию постоянного представительства в Российской Федерации для иностранного юридического лица, оказывающего такие услуги.

Решение о наличии или отсутствии постоянного представительства в деятельности иностранного юридического лица принимается налоговым органом при рассмотрении итогов деятельности этого лица за отчетный год. В связи с этим, предварительное освобождение от налогообложения по такого рода доходам не предоставляется, а исполнение международных соглашений об избежании двойного налогообложения возможно в форме возврата уплаченного налога.

В случае, если налоговый агент перечислил доход без удержания налога, и налоговая инспекция взыскала с него сумму этого налога, налоговый агент имеет в своем арсенале следующий инструмент.

В соответствии с письмом Госналогслужбы России от 03.11.96 № НП-4-06/1н "О порядке расчетов с бюджетом по своевременно не удержанным налогам на доходы иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации" может производиться возврат (зачет) сумм, взысканных с лиц - налоговых агентов, в случае, если эти лица представили документы, подтверждающие постоянное местопребывание получателей доходов в соответствующих государствах в течение периода, к которому относятся эти доходы, и их фактическое право на эти доходы.

В качестве таких документов помимо форм, установленных Инструкцией Госналогслужбы России от 16.06.95 № 34, могут также представляться справки (формы), установленные внутренним законодательством иностранного государства, подтверждающие постоянное местопребывание (резидентство) получателей дохода в соответствующем периоде в этом государстве и имеющие отметки финансовых или налоговых органов.

К названным документам должны прилагаться контракты (договоры), счета-фактуры, расчетно-платежные и другие банковские документы.

Вышеуказанные документы направляются в Госналогслужбу России, которая после их рассмотрения осуществляет возврат сумм лицам, с которых они были взысканы, либо дает указание о проведении возврата этим лицам или зачета в счет их платежей в бюджеты различных уровней соответствующему налоговому органу.

Петрыкин А.А., адвокат Межтерриториальной коллегии адвокатов "Клишин и Партнеры"