

Судебная защита прав налогоплательщика — иностранной организации в налоговых спорах

Аннотация. Увеличение количества налоговых споров, связанных с удержанием налогов с доходов, выплачиваемых российскими организациями своим иностранным контрагентам, поставило в судебной практике вопрос о привлечении в судебный процесс представителей налогоплательщика — иностранной организации в качестве третьих лиц. Неоднозначное разрешение судами вопросов о необходимости привлечения в дело таких представителей приводит к нарушению конституционного права на судебную защиту, поскольку иным образом иностранная организация-налогоплательщик не может защитить свои имущественные права в отношениях с Российской Федерацией.

Ключевые слова: судебная защита, налогоплательщик, налоговый агент, иностранная организация, третьи лица.

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.86.1.054-059

В последнее время в судебной практике все чаще стали подниматься вопросы об участии при рассмотрении законности решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, третьих лиц, не заявляющих собственные требования на предмет спора, но имеющих возможность дать суду объяснения в порядке ст. 81 АПК РФ, имеющие существенное значение для рассмотрения судебного дела¹. В частности, к таким третьим лицам можно отнести контрагентов налогоплательщика (особенно при рассмотрении дел о возмещении НДС), дочерние или головные организации и иных взаимозависимых лиц, кредитные организации, а также самих налогоплательщиков в делах о признании незаконными решений налоговых органов в отношении налоговых агентов.

Наиболее интересным представляется исследование вопроса о привлечении налогоплательщиков в качестве третьих лиц при рассмотрении налогового спора о взыскании сумм недоимки, пеней и штрафов с налогового агента, перечислившего налогоплательщику доход в денежной форме.

Необходимо отметить, что правовая позиция о взыскании с налогового агента суммы налогового долга претерпевала существенные метаморфозы как в правоприменительной деятельности налоговых органов, так и в судебной практике. В частности, в свое время, исходя из того, что конституционная обязанность по осуществлению имущественного налогового изъятия лежит на налогоплательщике, Минфин РФ полагал, что если налоговый агент не удержал налог при выплате доходов иностранной организации, то он

¹ Смолина О. Объяснения третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований // Налоговый вестник. 2012. № 7. С. 112—123.

© Ногина О.А., 2018

* Ногина Оксана Аркадьевна, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры административного и финансового права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета oksana_nogina1@mail.ru
199397, Россия, г. Санкт-Петербург, ул. Капитанская, д. 4, кв. 437

не вправе уплачивать налог за счет собственных средств². На это же обстоятельство указывал и Президиум ВАС РФ, определяя, что решение инспекции в части предложения налоговому агенту уплатить налог с дохода, выплаченного иностранной организацией, является неправомерным, так как в силу пп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ данный налог подлежит перечислению в бюджет за счет средств, выплачиваемых иностранной организацией, а не средств налогового агента³.

Однако в дальнейшем правовое понимание норм Налогового кодекса РФ об обязанностях налогового агента значительно изменилось и в соответствии с п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 было установлено, что, если из норм части второй Налогового кодекса РФ не вытекают специальные правила (например, из п. 2 ст. 231 НК РФ), принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него неперечисленных сумм налога, а также соответствующих сумм пеней возможно в случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет. Однако, по мнению ВАС РФ, указанные рекомендации о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик, неприменимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. Следовательно, 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 налога⁴.

Таким образом, фактически судебная практика в ситуации выплаты дохода иностранной организации признала налогового агента — российскую организацию «квазиналогоплательщиком», исполняющим практически все обязанности налогоплательщика по учету, исчислению и уплате налога в бюджетную систему РФ. При этом необходимо помнить, что участником материального правоотношения по изъятию налога остается все же налогоплательщик — иностранная организация и его конституционная обязанность по уплате налога в бюджет РФ законодателем для рассматриваемой ситуации не отменяется, поскольку принудительное взыскание недоимки с налогового агента допускается только в случае ненадлежащей уплаты налога в установленный законом срок.

Как было отмечено в Обзоре судебной практики, утвержденном Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г., согласно п. 1 ст. 24 НК РФ обязанность налогового агента может состоять в перечислении в бюджет лишь тех сумм налога, обязанность по уплате которых лежит на налогоплательщике⁵. В то же время, как указал Президиум ВАС РФ⁶, вне зависимости от условий заключенного с иностранным лицом договора (например, выделен НДС или нет в цене договора), неисполнение российской организацией, состоящей на учете в налоговых органах, обязанности по удержанию НДС из выплачиваемых контрагенту средств не освобождает ее от обязанности исчислить этот налог и уплатить его в бюджет. То есть обязанность налогового агента по удержанию суммы налога остается на налоговом агенте, даже если он не исполнил ее в добровольном порядке и не удержал из средств, перечисляемых им налогоплательщику⁷, по смыслу судебных решений налоговый

² Письмо Минфина РФ от 12.08.2013 № 03-08-05/32574.

³ Постановление Президиума ВАС РФ от 20.09.2011 № 5317/11.

⁴ См.: письмо Минфина РФ от 08.08.2016 № 03-08-05/46330 ; письмо ФНС России от 22.08.2014 № СА-4-7/16692.

⁵ См.: Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и ст. 269 НК РФ (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017).

⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 № 15483/11 по делу № А72-5929/2010.

⁷ В соответствии, например, с п. 1 ст. 310 НК РФ налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, должен быть удержан при каждой выплате доходов в пользу иностранной организации.

агент должен исполнить обязанность по уплате налога за счет собственных средств.

Однако принудительное взыскание с налогового агента суммы неуплаченного налога, в частности налога на прибыль организаций или НДС, напрямую влияет на размер денежных средств, подлежащих перечислению налогоплательщику — иностранной организации по условиям заключенного между ними гражданско-правового договора.

В силу ст. 309, 310 Гражданского кодекса РФ обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а односторонний отказ от исполнения обязательства и одностороннее изменение его условий не допускаются, за исключением случаев, предусмотренных законом. В соответствии со ст. 422 и 424 ГК РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон, а договор (в том числе его условие о цене) должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами, действующими в момент его заключения.

Как было отмечено судами⁸, по смыслу ст. 422, 424, 432 ГК РФ и ст. 154, 168 НК РФ цена сделки должна включать сумму налога, если в соответствии с налоговым законом он в такой сделке возникает. По мнению судов, получив от компании налог на добавленную стоимость сверх суммы, которую общество обязано было предъявить заказчику с учетом требований Налогового кодекса, продавец получил неосновательное исполнение, которое подлежит возврату, а удержание указанной суммы налога свидетельствует не только о незаконном, но и о недобросовестном поведении участников гражданского оборота (п. 4 ст. 1 Гражданского кодекса РФ). Аналогичная правовая позиция выражена в постановлении Президиума ВАС РФ от 08.11.2011 № 6889/2011, согласно которой сумма налога, уплаченная покупателем сверх уста-

новленного размера, является исполнением, произведенным при отсутствии к тому законных оснований, и подлежит возврату покупателю.

Приведенные примеры судебных актов позволяют утверждать, что для государства в принципе не важно, за счет какого именно источника происходит уплата косвенного налога — за счет средств фактического налогоплательщика при использовании возможности переложения либо за счет средств юридического налогоплательщика. При этом институт косвенного налогообложения в определенной степени имеет сходство с институтом уплаты налога через налогового агента. В первом случае юридический налогоплательщик в составе цены получает косвенный налог с покупателя и перечисляет его в бюджет; во втором случае налоговый агент выделяет сумму налога из выплат налогоплательщику и также перечисляет ее в бюджет. Иными словами, отличаются направления денежных потоков, но в обоих случаях есть лицо, обязанное извлечь из денежного потока некоторую сумму и перечислить ее в бюджет⁹.

Заключая договор купли-продажи, стороны определяют размер платежей, который должен получить продавец. Стороны при заключении договора руководствуются правовым характером заключаемых сделок и положениями налогового законодательства, которое исходя из правовой квалификации сделок может не устанавливать или освобождать от налогообложения их последствия на территории России с учетом положений договоров об избежании двойного налогообложения. Однако налоговый орган, изменив правовую квалификацию сделки и предъявив требования к российской организации, а также судебное решение, оставившее в силе решение налогового органа, фактически могут изменить размер задолженности по денежным выплатам покупателя перед продавцом, поскольку российская компания не сможет отказаться от исполнения обязанностей налогового агента¹⁰ и должна будет перечислить

⁸ См.: постановление ФАС Московского округа от 15.08.2013 по делу № А40-85503/11-63-649 (оставлено в силе определением ВС РФ от 23.06.2015 по делу № 305-ЭС14-8805).

⁹ *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс», 2017.

¹⁰ См.: постановление Президиума ВАС от 03.04.2012 № 15483/11 по делу № А72-5929/2010.

сумму средств в адрес иностранной компании, уменьшенную на сумму налога на прибыль, не исполнив тем самым условия гражданско-правовых сделок по ранее установленному размеру цены сделки.

Более того, в результате принятых в отношении российской компании решений о взыскании сумм налога на прибыль ранее перечисленные в адрес иностранной компании платежи «содержат» неударженный налог на прибыль, который иностранная компания должна вернуть российской как неосновательно полученное исполнение, иначе в соответствии с п. 4 ст. 1 Гражданского кодекса РФ и складывающейся судебной практикой¹¹ действия иностранной организации могут рассматриваться как недобросовестное поведение участника гражданского оборота на территории России.

Таким образом, в рассматриваемых ситуациях решения судов о законности взыскания суммы недоимки с налоговых агентов — российских организаций напрямую затрагивают имущественные права и обязанности иностранных организаций, признавая их налогоплательщиками на территории Российской Федерации, что, в свою очередь, должно приводить к возможности судебной защиты своих имущественных прав со стороны иностранной организации в России.

Однако в условиях, когда иностранная организация не состоит на учете в налоговых органах Российской Федерации и не имеет в РФ постоянных представительств, недвижимого имущества или банковских счетов, осуществление российскими налоговыми органами в отношении нее налоговых проверок и принятие по их итогам решений в отношении иностранной организации-налогоплательщика становится невозможным, что означает для нее отсутствие возможности обжалования решений налоговых органов, напрямую затрагивающих ее права и обязанности. В результате единственным способом судебной защиты прав иностранной ор-

ганизации, не состоящей на учете в налоговых органах РФ, является ее привлечение в судебное разбирательство о законности решения налогового органа, принятого в отношении налогового агента — российской организации.

В соответствии со ст. 51 АПК РФ третьи лица, не заявляющие самостоятельных требований относительно предмета спора, могут вступить в дело на стороне истца или ответчика до принятия судебного акта, которым заканчивается рассмотрение дела в первой инстанции арбитражного суда, если этот судебный акт может повлиять на их права или обязанности по отношению к одной из сторон. Они могут быть привлечены к участию в деле также по ходатайству стороны или по инициативе суда.

Как было отмечено выше, решение суда о законности решения налогового органа о взыскании недоимки с налогового агента — российской организации напрямую затрагивает имущественные права и обязанности иностранной организации, признаваемой налогоплательщиком в России, а значит, такую организацию необходимо привлекать в судебное разбирательство между налоговым органом и налоговым агентом, иначе может быть нарушено право иностранной организации на судебную защиту, поскольку иным образом она не сможет защитить свои права в налоговых отношениях.

Заметим, что судебная практика во многих случаях идет по пути отказа от удовлетворения ходатайств о привлечении в налоговые дела третьих лиц на стороне лица, в отношении которого вынесено обжалуемое решение. Мотивировка судов в этом случае обычно сводится к тому, что судебный акт, принятый по существу спора по поводу наличия (отсутствия) у лица соответствующих налоговых обязательств, непосредственно на права и обязанности организации повлиять не может, поскольку спор вытекает из налоговых правоотношений, субъектами которых являются налогоплательщик (или налоговый агент) и налоговый орган¹². Однако такое

¹¹ Постановление ФАС Московского округа от 15.08.2013 по делу № А40-85503/11-63-649.

¹² См., например: определение Верховного Суда РФ от 14.01.2016 № 310-КГ15-17908 по делу № А08-651/2015 ; постановление ФАС Дальневосточного округа от 31.05.2016 № Ф03-2220/2016 ; постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.10.2016 по делу А40-113217/16.

достаточно «узко-нормативное» понимание влияния решения суда по налоговому спору на имущественные права и обязанности иных лиц приводит к принятию необоснованных судебных решений, поскольку ограничивается только формальным соблюдением законодательных норм и не учитывает существенные обстоятельства, пояснения по которым могут представить третье лица.

В некоторых случаях суды все же констатируют, что третье лицо без самостоятельных требований — это предполагаемый участник материально-правового отношения, связанного по объекту и составу с тем, которое является предметом разбирательства в арбитражном суде, и основанием для вступления (привлечения) в дело третьего лица является возможность предъявления иска к третьему лицу или возникновения права на иск у третьего лица, обусловленная взаимосвязанностью основного спорного правоотношения между стороной и третьим лицом. Целью участия в деле третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, является предотвращение неблагоприятных для него последствий. Тем не менее суд отказывает в привлечении к участию в деле представителей налогоплательщика, убеждаясь в «техническом» характере деятельности иностранных компаний¹³.

Заметим, что в ряде рассмотренных дел суды все же привлекали третьих лиц в налоговые споры, когда им необходимо было получить те или иные объяснения и дополнительные письменные доказательства от контрагентов налогоплательщика при исследовании вопросов о необходимости полученной налогоплательщиком налоговой выгоды¹⁴.

По мнению Конституционного Суда РФ, разрешение споров о налоговых последствиях квалификации сделок, заключенных налогоплательщиками с третьими лицами, относится к компетенции судов, которые не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах, суд обязан установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств¹⁵. Игнорирование судом объяснений третьего лица — иностранной организации или отказ в ее ходатайстве об участии в деле в рассматриваемой нами ситуации, по нашему мнению, может привести к существенному нарушению конституционного права лица на судебную защиту, которое не может иным образом защитить свои имущественные права в налоговых отношениях с Российской Федерацией в лице налоговых органов.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс», 2017.
2. Смолина О. Объяснения третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований // Налоговый вестник. — 2012. — № 7. — С. 112—123.

Материал поступил в редакцию 7 ноября 2017 г.

¹³ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.10.2016 по делу А40-113217/16.

¹⁴ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 14.09.2011 № Ф03-4227/2011 по делу № А51-16752/2010 ; постановление ФАС Уральского округа от 21.11.2011 № Ф09-7669/11 по делу № А07-18281/2010 ; постановление ФАС Поволжского округа от 08.11.2011 по делу № А12-23989/2010.

¹⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2012 № 1282-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Рашитовой Гузели Дамировны на нарушение ее конституционных прав положениями главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации».

JUDICIAL PROTECTION OF RIGHTS OF A TAXPAYER-FOREIGN ORGANIZATION IN TAX DISPUTES

NOGINA Oksana Arkadyevna – Doctor of Law, Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the Faculty of Law at the St. Petersburg State University
oksana_nogina1@mail.ru
199397, Russia, St. Petersburg, ul. Kapitanskaya, d. 4, kv. 437

Abstract. *An increase in the number of tax disputes related to withholding taxes from earnings paid by Russian organizations to their foreign counterparties has posed a question to the courts concerning engaging representatives of a foreign taxpayer organization in court proceedings as a third party. An ambiguous jurisprudence concerning necessity to attract such representatives results in violating a constitutional right to judicial protection, as otherwise the foreign taxpayer organization cannot protect its property rights in its relations with the Russian Federation.*

Keywords: *judicial protection, taxpayer, tax agent, foreign organization, third parties.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Tyutin D. V. Nalogovoe pravo : kurs lekciy // SPS «Konsul'tantPlyus», 2017.
2. Smolina O. Ob"yasneniya tret'ix lic, ne zayavlyayushhix samostoyatel'nyx trebovanij // Nalogovyj vestnik. — 2012. — № 7. — S. 112—123.