*Лукасевич М. С.*

**Ответственность налогового агента:**

**научно-практический комментарий ст. 123 Налогового Кодекса Российской Федерации**

**Ключевые слова:**

*Налоговый агент, неисполнение обязанности налогового агента, неисчисление (неполное исчисление), неудержание (неполное удержание), неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, фактическая возможность удержания налога, момент совершения налогового правонарушения, налоговая санкция.*

**Аннотация:**

*В статье раскрывается статус налогового агента как одного из участников налоговых правоотношений. Рассмотрены случаи, когда юридическое или физическое лицо признается налоговым агентом, порядок исполнения обязанности по исчислению, удержанию, перечислению налога в бюджет, момент совершения правонарушения, соотношение с другими налоговыми составами,*

*Проанализирована судебная практика, складывающаяся в связи с применением ст. 123 Налогового кодекса Российской Федерации и привлечением лиц, признаваемых в качестве налоговых агентов, к ответственности за неисполнение и ненадлежащее исполнение налоговой обязанности.*

1. **Объект**

Объектом налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), являются отношения, связанные с исполнением налоговым агентом своих обязанностей по исчислению, удержанию с налогоплательщиков сумм налогов и их перечислению в бюджет государства.

Общественная опасность данного деяния состоит в нарушении процесса финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципального образования, и как следствие, в неполучении бюджетами публично правовых образований причитающихся им сумм налогов.

1. **Субъект ответственности**

Субъектом налогового правонарушения являются только налоговые агенты. Особенность рассматриваемого правонарушения обусловлена статусом налогового агента как субъекта налоговых правоотношений.

* 1. *. О статусе налогового агента*

В соответствии с пп. 2 ст. 9 НК РФ участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами.

Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Отметим, что соответствии со ст. 10 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) бюджетная система включает федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, а также бюджеты государственных и территориальных государственных внебюджетных фондов. Указанное изменение призвано, прежде всего, унифицировать использование бюджетной терминологии.

Согласно п. 2 ст. 24 НК РФ налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ. Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в порядке, предусмотренном для обеспечения и защиты прав налогоплательщиков.

Содержание обязанностей налоговых агентов представляется несколько иным, нежели у налогоплательщиков. Применительно к рассматриваемому налоговому правонарушению нас интересует *обязанность*  *правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства* (пп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Из буквального толкования данной нормы следует, что предметом анализируемого правонарушения являются именно денежные средства. Удержать налог можно при наличии соответствующего источника в виде находящихся в распоряжении налогового агента денежных средств, подлежащих выплате налогоплательщику. Поэтому при оплате труда налогоплательщика в натуральной форме удержать подлежащий уплате налог невозможно. В таком случае, налоговый агент должен письменно сообщить налогоплательщику и в налоговый орган по месту своего учета о том, что налог не может быть удержан (пп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Согласно п. 5 ст. 226 НК РФ при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму НДФЛ налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог на доходы физических лиц и о сумме налога. В этом случае исчисление, декларирование и уплату НДФЛ налогоплательщик осуществляет самостоятельно.

Налоговым агентам рекомендовано сообщать в налоговые органы по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика по форме № 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 20\_\_ год».[[1]](#footnote-1)

За несообщение указанной информации инспекция вправе привлечь налогового агента к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 17.11.2010 № 03-04-08/8-258, невозможность удержать налог возникает, например, в случае выплаты дохода *в натуральной форме* или возникновении дохода в виде *материальной выгоды*. На практике бывают также иные ситуации, когда налог удержать невозможно. Например, если организация на основании решения суда производит физическим лицам выплату сумм задолженности по заработной плате в размерах, определенных в судебном решении без учёта сумм НДФЛ.

Таким образом, при привлечении налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ, юридическое значение имеет возможность удержания налога. При этом причины невозможности удержания налога значения не имеют.

В письме Минфина России от 12.03.2013 № 03-04-06/7337рассмотрена ситуация, когда налоговый агент в конце одного налогового периода выплачивает физическим лицам доходы в натуральной форме, а в начале следующего налогового периода - денежные средства. В таком случае налоговый агент обязан удержать ранее не удержанные суммы НДФЛ за счет любых денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику, до отправки сообщения согласно п. 5 ст. 226 НК РФ. После письменного сообщения о невозможности удержать налог обязанность у налогового агента по удержанию соответствующих сумм НДФЛ прекращается. С этого момента обязанность по уплате налога возлагается на физическое лицо.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги на соответствующие счета Федерального казначейства. Данное правило корреспондирует норме п. 3 ст. 45 НК РФ, согласно которой налоги подлежат зачислению непосредственно на соответствующий счёт Федерального казначейства, а также согласуется с положениями ст. 166.1 БК РФ.

Налоговый агент должен исполнять свою обязанность по исчислению, удержанию, перечислению налога в бюджет лично, не возлагая данную обязанность на других лиц. Как следует из Постановления ФАС СКО от 25-27.06.2003 № Ф08-2218/2003-824А, обязанность по уплате соответствующих налогов возникает в силу императивных норм налогового законодательства, носит публично-правовой характер, и гражданско-правовой режим по установлению прав и обязанностей, предусмотренный ГК РФ, не применяется в налоговых правоотношениях, поэтому налоговый агент не может в договоре с физическими лицами предусматривать условие, в соответствии с которым все налоги уплачиваются в бюджет физическим лицом. Позднее Минфин России в своих Письмах от  25.04.2011 № 03-04-05/3-292, от 28.12.2012 № 03-04-05/10-1452 высказывает аналогичную позицию: налоговый агент не вправе отказаться от выполнения своих функций и переложить обязанность по уплате НДФЛ на физическое лицо, которому он выплачивает доход, в том числе и по договорам гражданско-правового характера. Отсюда следует вывод, что даже при наличии в договоре условия о том, что физическое лицо рассчитывает и уплачивает налог самостоятельно, организация или ИП все равно будут признаваться налоговыми агентами, а значит, и отвечать за неудержание или неуплату налога по ст. 123 НК РФ.

Детальную информацию о том, какие именно лица признаются налоговыми агентами, содержится во второй части НК РФ. Важно отметить, что привлечение к налоговой ответственности по ст. 123 НК РФ не зависит от вида налога, которые уплачивает налоговый агент. Вид налога имеет значение при определении порядка исполнения обязанности налогового агента, а значит, определении момента совершения правонарушения.

*2.2. Налоговый агент по уплате НДФЛ*

Согласно п. 1 ст. 226 НК РФ налоговыми агентами в целях исчисления НДФЛ признаются: 1) российские организации; 2) индивидуальные предприниматели; 3) нотариусы, занимающиеся частной практикой; 4) адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты; Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями; 5) обособленные подразделения иностранных организаций в РФ.

Исчисление и уплата НДФЛ производятся налоговыми агентами в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых они являются, за некоторыми исключениями, прямо поименованными в п. 2 ст. 226 НК РФ.

Необходимо помнить, что исчисление суммы НДФЛ налоговым агентом производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Не следует путать налоговых агентов с организациями или физическими лицами, от которых налогоплательщик получает доход - с «источниками выплаты доходов налогоплательщикам». Само по себе наличие статуса источника выплаты доходов не предполагает обязанности удержать и перечислить в бюджет налог с этих доходов. Только в случаях, прямо предусмотренных во второй части НК РФ, источник выплаты доходов признается налоговым агентом.

*2.3. Налоговый агент по уплате НДС*

Налоговыми агентами по НДС признаются следующие лица:

1) при приобретении товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ, Письма Минфина России от 19.10.2011 № 03-07-08/291, от 01.03.2013 № 03-07-09/6141).

2) при аренде, покупке федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и (или) муниципального имущества у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления либо аренде указанного имущества у казенных учреждений (п. 3 ст. 161 НК РФ).

3) при продаже конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, бесхозяйных ценностей, клада и скупленных ценностей, а также ценностей, которые перешли по праву наследования государству. Исключение составляет реализация имущества (имущественных прав) должников, признанных банкротами: в этом случае налоговыми агентами являются покупатели такого имущества (имущественных прав) (п. 4 ст. 161 НК РФ).

4) при приобретении имущества (имущественных прав) должника, признанного банкротом в соответствии с законодательством (п. 4.1 ст. 161 НК РФ).

5) при реализации в качестве посредника с участием в расчетах товаров (работ, услуг, имущественных прав) иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ (п. 5 ст. 161 НК РФ);

6) при наличии статуса собственника судна на 46-й календарный день после перехода к вам права собственности (как к заказчику строительства судна), если до этой даты судно не было зарегистрировано в Российском международном реестре судов (п. 6 ст. 161 НК РФ).

*2.4. Налоговый агент по уплате налога на прибыль*

Налоговым агентом по налогу на прибыль в силу специфики налога на доходы организаций, являются только организации. Исполнить обязанности налогового агента по налогу на прибыль организация обязана, если она:

1) выплачивает иностранной организации доходы от источников в РФ, не связанные с ее постоянным представительством в РФ (п. 4 ст. 286 НК РФ).

2) является российской организацией и выплачивает дивиденды налогоплательщикам - российским организациям (п. 2 ст. 275, п. 5 ст. 286 НК РФ). Это один из тех случаев, когда во второй части НК РФ, прямо предусмотрено, что при выплате дивидендов источник их выплаты признается налоговым агентом.

Сумма налога определяется отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов.

Следует обратить внимание на тот факт, что во всех случаях под организациями понимаются юридические лица, наделенные таковым статусом в соответствии с законом. Возможны случаи, когда российские организации, не наделены статусом юридических лиц. Например, в соответствии со ст. 8 Федерального закона от 12.01.1996 № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности», профсоюзные организации могут осуществлять деятельность без образования юридического лица. Вместе с тем, у них могут работать по трудовому договору физические лица. В такой ситуации профсоюзы не могут считаться субъектами данного налогового правонарушения.

Налоговыми агентами также признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют специальные режимы в виде УСН, ЕНВД, ЕСХН, патентной системы налогообложения или освобождены от уплаты НДС согласно ст. ст. 145, 145.1 НК РФ.Такой вывод следует из норм ст. 161 НК РФ, Письма Минфина России от 30.12.2011 № 03-07-14/133, от 05.10.2011 № 03-07-14/96.

Также отметим, что на период с 1 октября 2013 г. до 1 января 2017 г. в НК РФ установлено исключение из вышеприведенных правил о перечне лиц, признаваемых налоговыми агентами. Оно действует при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав для организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи. В том случае, если их приобретает лицо, указанное в п. 7 ст. 161 НК РФ, то обязанностей налогового агента у него не возникает.

*2.4. Об особенности статуса налогового агента*

Налогоплательщиком является лицо, получившее доход. Однако, в случаях, установленных законом, налог платит не налогоплательщик, а так называемый, посредник между налогоплательщиком и налоговым органом. Особенность данного налогового правонарушения состоит в том, что обязанность по уплате налога лежит на налогоплательщике, в то время как обязанность по его исчислению, удержанию и перечислению возлагается на налогового агента.

По смыслу пп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ, абз. 2 п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57[[2]](#footnote-2) обязанность налогоплательщика (иностранной организации, физического лица) по уплате налога не считается исполненной до удержания налога. Следовательно, при неудержании налога налоговым агентом обязанность по его уплате несет налогоплательщик.

Действующее законодательство о налогах и сборах не предусматривает, что налоговый агент должен отчуждать свое имущество в пользу бюджета во исполнение налоговых обязательств налогоплательщика (иностранных организаций или физических лиц).

 Такой вывод следует также из абз. 6 п. 2 Определения Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О[[3]](#footnote-3): исполнение налоговым агентом обязанности перечисления налога заключается в совершении действий по перечислению налогов в бюджет от своего имени и за счет тех денежных средств, которые им были удержаны из сумм произведенных выплат налогоплательщику. Как указал суд, «само представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика - представляемого лица. Следовательно, по правовому смыслу отношений по представительству уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т.е. за счет его собственных средств.

В Письме Минфина России от 12.08.2013 № 03-08-05/32574 также содержится разъяснение, что налоговые агенты не вправе за счёт собственных средств вместо средств налогоплательщика уплачивать суммы налога с доходов иностранной организации от источников в Российской Федерации.

Анализируя данную точку зрения, получается, что налоговый агент может быть привлечен к ответственности, даже если он уплатил налог, но за счёт собственных средств. Как справедливо отмечает Медведева Т. М., такой подход фискальных органов и высших судов обусловлен тем, что уплата налоговым агентом налога за счет собственных средств свидетельствует о неисполнении им прямой обязанности - удержания с дохода налогоплательщика суммы налога, а ее неисполнение - это налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 123 НК РФ.[[4]](#footnote-4)

*2.5. Об ответственности*

Помимо прав и обязанностей, налоговый статус предусматривает рассмотрение вопроса об ответственности налоговых агентов.

На основании п. 5 ст. 24 НК РФ за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей налоговый агент несёт ответственность в соответствии с законодательством РФ, в частности, за нарушение законодательства о налогах и сборах, установлена ответственность ст. 123 НК РФ.

По общему правилу, установленному п. 4 ст. 108 НК РФ, привлечение налогового агента-организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее руководителя (иное лицо, выполняющее в организации управленческие функции) при наличии достаточных оснований от административной, уголовной, иной предусмотренной законом ответственности.

Вместе с тем, в Кодексе об административных правонарушениях Российской Федерации (далее - КоАп РФ) аналогичный состав отсутствует.

Однако считаем необходимым отметить, что если предусмотренное ст. 123 НК РФ деяние совершается физическим лицом, то ответственность по ст. 123 НК РФ будет иметь место в случае отсутствия в деянии признаков преступления (п. 3 ст. 108 НК РФ).

Так, при неисполнении той же обязанности по исчислению, удержанию, перечислению сумм налога в личных интересах в крупном и особо крупном размере, налоговый агент подлежит уголовной ответственности в соответствии со ст. 199.1 Уголовного Кодекса Российской Федерации.

В завершение рассматриваемого вопроса о субъекте, следует упомянуть, что привлечение налогового агента к ответственности по ст. 123 НК не освобождает его от обязанности удержать и перечислить в бюджет сумму налога (п. 5 ст. 108 НК).

1. **Субъективная сторона**

Диспозиция статьи 123 НК РФ не даёт прямого ответа на вопрос, при наличии какой формы вины, субъект привлекается к налоговой ответственности.

В теории существует мнение, что неперечисление или неполное перечисление ранее удержанных сумм налога характеризуется виной только в форме умысла.[[5]](#footnote-5)

Нам представляется, что в подобном случае, когда законодателем не сделан акцент на конкретной форме вины, субъективная сторона анализируемого деяния характеризуется наличием как умышленной, так и неосторожной формы вины.

Такой вывод согласуется также с существующей судебной арбитражной практикой. Так, еще в 2002 году ФАС СЗО в Постановлении от 01.04.2002 № А56-9860/01 указал: «форма вины, умысел или неосторожность, не влияет на квалификацию налогового правонарушения, ответственность за совершение которого предусмотрена ст. 123 НК РФ, но может быть учтена при определении меры ответственности». Такой же вывод суды делают и в настоящее время. В частности, был отклонён довод налогового агента о том, что «поскольку вина должностных лиц в установленном законодательством порядке не установлена, то отсутствует и вина налогового агента[[6]](#footnote-6)». Суд признал совершение виновного, противоправного деяние, выразившееся в невыполнении обязанности по перечислению в бюджет в установленный НК РФ срок суммы удержанного НДФЛ.

Также из анализа судебной практики следует, что форма вины не принимается судами во внимание при отсутствии денежных средств у налогового агента[[7]](#footnote-7), при отсутствии в решении налогового органа сведений о вине налогового агента[[8]](#footnote-8).

1. **Объективная сторона**

Необходимо обратить внимание, что название статьи и её диспозиция имеют содержательное несовпадение. Вместе с этим, на наш взгляд, нарушения законодательной техники здесь нет, поскольку в диспозиции конкретизируется, в чем именно состоит невыполнение налоговым агентом своей обязанности.

Объективная сторона налогового правонарушения по ст. 123 НК РФ состоит в бездействии, то есть в невыполнении налоговым агентом возложенных на него НК РФ обязанностей, и выражается в неправомерном неудержании и (или) неперечислении (неполном удержании и (или) перечислении) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.

Буквальное толкование диспозиции ст. 123 НК РФ предполагает следующие возможные варианты противоправного поведения налогового агента:

1. налоговый агент не исчислил сумму налога налогоплательщика, которую он должен был исчислить, в результате чего налог не был удержан и не перечислен в бюджет;
2. налоговый агент исчислил сумму налога налогоплательщика, но не удержал ее, в результате чего налог не был перечислен в бюджет;
3. налоговый агент исчислил неполную сумму налога, удержал неполную сумму налога, поэтому перечислил неполную сумму налога;
4. налог исчислен, удержан, но в бюджет не перечислен.
5. налоговый агент исчислил неполную сумму налога, удержал неполную сумму налога, но не перечислил её в бюджет.

 Исходя из взаимосвязи положений ст. 24 НК РФ и ст. 123 НК РФ, следует вывод о том, что неперечисление сумм налога в бюджет влечет ответственность налогового агента вне зависимости от того, какие действия (удержание или неудержание) этому предшествовали.

Поэтому привлечение к ответственности по ст. 123 НК РФ правомерно не только за совокупность (неправомерное неисчисление, неудержание и неперечисление, неполное исчисление, удержание и неперечисление), но и за отдельно взятое деяние, предусмотренное ст. 123 НК РФ: либо неисчисление, либо неудержание, либо неперечисление, либо неполное исчисление, неполное удержание, неполное неперечисление.

В теории бездействие налогового агента в виде «неперечисления» является в данных деликтных отношениях основным понятием. А действие по удержанию налога имеет факультативное значение, так как предполагается, что налог должен быть вообще удержан налоговым агентом.[[9]](#footnote-9) Так, по словам В.А. Николаева, «законодатель предусмотрел ответственность налогового агента лишь за одну его обязанность - обязанность по перечислению соответствующих налогов, тем самым подчеркивая ее значимость. Две другие обязанности, по всей видимости, выполняют второстепенное правовое значение»[[10]](#footnote-10).

Говоря об объективной стороне налогового правонарушения, важно обратить внимание на тот факт, что ответственность применяется непосредственно за неперечисление налогов. Если налог был перечислен в полном объеме, но с нарушением указания кода бюджетной классификации, то оснований для применения ответственности по ст. 123 НК РФ не имеется.

Как указывается в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 12.03.2009 № Ф04-1367/2009(1886-А45-29) это обусловлено тем, что неправильное указание налоговым агентом КБК при уплате НДФЛ при наличии иных правильных данных, позволяющих идентифицировать платеж, и при реальном поступлении налога в соответствующий бюджет не образует задолженности по налоговым платежам. Неправильное указание КБК не наносит ущерба бюджету, с учетом текстовой информации, имеющейся в платежном документе, не препятствует зачислению платежей по назначению. Аналогичной позиции придерживается ВАС РФ в Определении от 27.11.2009 № ВАС-15334/09 по делу № А08-2333/08-9.

Не образует состава налогового правонарушения по ст. 123 НК РФ допущение ошибок в платёжном поручении о перечислении налога. Так, ИФНС привлекла налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ, так как по лицевому счету у него числилась недоимка по НДС. Недоимка образовалась в связи с тем, что в квитанциях в графе «назначение платежа» было указано «НДС», но не конкретизировано, что денежные средства были перечислены им как налоговым агентом.

Как указал суд, признавая решение ИФНС недействительным, отсутствие в квитанциях указания на то, что НДС уплачивается налоговым агентом, не привело к возникновению у налогоплательщика задолженности перед бюджетом. Кроме того, НК РФ не содержит в качестве основания для признания налога неуплаченным наличие недоимки по лицевому счету налогоплательщика как налогового агента (Постановление ФАС ЦО от 27.07.2006 № А64-4132/05-22).

В 2010 году диспозиция ст. 123 НК РФ была дополнена словами: «в установленный настоящим Кодексом срок…».

Именно из этой фразы, налоговые органы[[11]](#footnote-11), а вслед за ними и суды[[12]](#footnote-12), делают вывод о том, что ст. 123 НК РФ установлена ответственность за несвоевременное перечисление в бюджет удержанного налога. По нашему мнению, суды неверно толкуют данную норму в связи со следующим:

1. Приведенный вывод прямо не следует из диспозиции ст. 123 НК РФ. В статье сказано: «Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом», а не подлежавшего.
2. Ответственность за несвоевременную уплату налогов не установлена, поэтому необоснованным представляется установление ответственности налогового агента за несвоевременное неперечисление удержанных сумм налога.
3. По сути речь идет о дополнении НК РФ новым составом правонарушения: несвоевременное перечисление удержанного налога. Однако вызывает сомнение, что дополнение диспозиции тремя словами («в установленный срок») можно толковать как дополнение НК РФ новым составом налогового правонарушения.
4. В связи с таким толкованием возникла ситуация, когда два различных состава правонарушения (неперечисление и несвоевременное перечисление) приравнены и за их нарушение установлена одна мера ответственности. Однако не учтено, что причинённый этими нарушениями вред совершенно различен: в случае неперечисления - деньги не поступили в бюджет, а в случае несвоевременного перечисления – поступили, но в более поздние сроки.
5. В случае, когда налоговый агент несвоевременно перечислил НДФЛ в бюджет, отсутствует факт «невыполнения» обязанности, поскольку обязанность по выполнению перечисления выполнена.

Указанное толкование повлекло массовое привлечение налоговых агентов к ответственности за задержку в перечислении НДФЛ в несколько дней, а штрафы достигают миллионов рублей и исчисляются от перечисленных сумм налогов.

По мнению судей ВАС РФ, важен именно тот факт, что налог не поступил, а причины, по которым произошло несвоевременное перечисление не имеют значения. Однако, по нашему мнению, это является не справедливым убеждением.

Поэтому привлечение налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ возможно и в случае перечисления налога на один день позже установленного НК РФ срока.

*4.1. Момент совершения налогового правонарушения*

Правонарушение, предусмотренное ст. 123 НК РФ, считается совершённым в момент окончания срока уплаты налога, то есть, на следующий день после окончания срока, установленного для выполнения налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налога.

Соответственно, срок давности исчисляется со дня совершения налогового правонарушения, а не со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода (Определение ВАС РФ от 25.03.2013 № ВАС-2675/13 по делу № А07-23366/2011).

*4.2.* *Соотношение ответственности налогового агента по ст. 123 НК РФ, 122 НК РФ, 120 НК РФ*

В практике нередко возникают вопросы, можно ли привлечь к ответственности налогового агента за неуплату налога.

Состав «неуплата налога» является отдельным видом налогового правонарушения, предусмотренным ст. 122 НК РФ.

По нашему мнению, если из Налогового Кодекса РФ прямо не следует, какая норма подлежит применению, то необходимо руководствоваться общеправовыми принципами. Поскольку существует специальный состав налогового правонарушения, предусматривающий ответственность налогового агента, то нужно руководствоваться именно принципом приоритета специальной нормы над общей.

Есть судебные решения, косвенно поддерживающие данный подход. Так, суд[[13]](#footnote-13) указал, что к ответственности за неуплату (неполную уплату) налога по ст. 122 НК РФ могут быть привлечены только налогоплательщики, но не налоговые агенты (в случае неисполнения агентами своих обязанностей).

Также есть решение Президиума ВАС РФ и иных судов, в которых сделан вывод, что неправильная квалификация налогового правонарушения является основанием для признания решения налогового органа в части привлечения к ответственности недействительным.[[14]](#footnote-14)

Статьей 120 НК РФ предусмотрена ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. В силу п. 3 ст. 120 НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается, кроме отсутствия документов, систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций.

Подобная ситуация разрешается аналогично вышеизложенной позиции. Кроме того, есть судебное решение, в котором объясняется, что непривлечение налогового агента к ответственности обусловлено тем, что хозяйственная операция по удержанию налога не совершалась, а значит, она не может быть отражена в учете.[[15]](#footnote-15)

*4.3. Документы, которыми подтверждается неперечисление, неудержание налога*

Неперечисление налога может быть подтверждено главной книгой, налоговыми карточками, лицевым счетом налогового агента по НДФЛ открытом в налоговом органе, расчетными ведомостями по зарплате и т.п.

Следует отметить, что согласно пп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ у налогового агента отсутствует обязанность удерживать налог с доходов иностранной организации, если такие доходы в соответствии с международными договорами (соглашениями) в РФ не подлежат налогообложению. При этом НК РФ предусмотрено, что данная норма применяется при условии предъявления налоговому агенту подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации.

Существует разъяснение официальных органов, что если на момент выплаты дохода иностранной организации российская организация - источник выплаты дохода не располагает подтверждением, предусмотренным п. 1 ст. 312 НК РФ, то на основании ст. 310 НК РФ она обязана произвести удержание налога у источника выплаты дохода.

При этом Управление ФНС по г. Москве[[16]](#footnote-16) исходит из п. 5.3 разд. II Методических рекомендаций по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных Приказом МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150, где разъяснено о форме, содержании и порядке оформления и представления таких документов. В частности, при отсутствии каких-либо реквизитов в документах, подтверждающих постоянное местопребывание в иностранном государстве и предусмотренных для обязательного отражения в таких документах, указанные документы не могут являться основанием для применения положений Соглашения об избежании двойного налогообложения.

В соответствии со статьями 24, 289 и 310 НК РФ налоговые агенты обязаны в установленные сроки представлять в налоговый орган по месту своего учета информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период.

Форма налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов утверждена Приказом МНС России от 14.04.2004 № САЭ-3-23/286@. Инструкция по заполнению формы налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов утверждена Приказом МНС России от 03.06.2002 № БГ-3-23/275 (далее - Инструкция).

Согласно Инструкции налоговый расчет составляется в отношении любых выплат доходов от источников в РФ в пользу иностранной организации. Поэтому в случае применения положений международных договоров РФ налоговый агент не освобождается от обязанности представления в налоговые органы по окончании отчетного (налогового) периода налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов.

В 2013 году Президиум ВАС РФ[[17]](#footnote-17) исходил из такого же понимания данного вопроса. Он признал правомерным привлечение налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ за неудержание налога на доходы иностранной организацией, поскольку документы, подтверждающие местонахождение иностранной организации, не соответствовали требованиям Конвенции и п. 1 ст. 312 НК РФ.

Вместе с тем, существует также решение, согласно которому, если подтверждение местонахождения иностранной организации на момент выплаты дохода отсутствовало, но было представлено позже, то налогового агента привлечь к ответственности по ст. 123 НК РФ за неудержание налога нельзя.[[18]](#footnote-18)

1. **Налоговая санкция**

Характеризуя налоговую санкцию за совершение данного налогового правонарушения, следует отметить, что виновный субъект привлекается к уплате штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

Сумма штрафа подлежит увеличению или уменьшению с учётом правил, установленных ст. 112 НК и пп. 3, 4 ст. 114 НК РФ.

В случаях неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым агентом налоговой обязанности важной проблемой является взыскание недоимки и пени. В соответствии с п. п. 1 и 7 ст. 75 НК РФ при нарушении сроков уплаты налога агент должен уплатить пени. Как правило, налоговые органы взыскивают и недоимку и пени, однако это зависит от того, удержала организация у физического лица налог или нет.

Если налоговый агент налог удержал, но не перечислил его в бюджет, налоговые органы имеют право взыскать штраф, сумму недоимки, пени.

Если налоговый агент неправомерно не удержал, и соответственно, не перечислил сумму налога в бюджет, налоговые органы имеют право взыскать штраф, пени.

В абз. 6 п. 2 Постановления № 57 отмечается: «вместе с тем, учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, **до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно** по итогам соответствующего налогового периода».

В то же время предложенная формулировка, вызывает сомнение, поскольку возможна ситуация, когда налогоплательщик уплатил налог, неправомерно не удержанный налоговым агентом, ранее срока, установленного законом для его уплаты.

Например, если налоговый агент не удержал НДФЛ за февраль 2014 г., то согласно вышеизложенной позиции Пленума ВАС РФ пени взыскиваются с него за период с 1 марта 2014 года по 15 июля 2015 года. Очевидно, с 15 июля 2015 года до фактической уплаты налога пени будут взыскиваться с налогоплательщика.

Если же налогоплательщик уплатит налог, например, 10 января 2015 года, то взыскание пеней с налогового агента до 15 июля 2015 г., вряд ли будет соответствовать их компенсационному характеру (поскольку задолженность перед бюджетом уже будет погашена). Однако, и прекращать начисление пеней 10 января 2015 г., по нашему мнению, не совсем правильно. В противном случае размер пеней, начисляемых налоговому агенту, будет зависеть от момента уплаты налога налогоплательщиком. Видимо, этим подходом и руководствовался Пленум ВАС РФ, допуская рассматриваемую формулировку.

Подводя итог рассмотрению состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ отметим, что в соответствии со ст. 106, 108, 123 НК РФ в предмет доказывания по делам о взыскании санкций по ст. 123 НК РФ входят установление фактов выплаты дохода налогоплательщику, фактического удержания конкретных сумм налога и возможность такого удержания, а также установление обстоятельств неправомерности неперечисления сумм налога при наличии объективной возможностисо стороны налогового агента осуществить перечисление налога.

1. См.: п. 2 Приказа ФНС России от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Письмо Минфина России от 27.10.2011 № 03-04-06/8-290 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-1)
2. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-2)
3. Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Г. М. на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-3)
4. Медведева Т.М. Пленум ВАС о последствиях неисполнения налоговым агентом своих обязанностей // НДС: проблемы и решения. 2013. № 10. С. 12 - 21. [↑](#footnote-ref-4)
5. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. Ю.А. Крохина. М. 2003. С. 329. [↑](#footnote-ref-5)
6. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26.06.2013 № Ф03-2123/2013 по делу № А51-20828/2012 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-6)
7. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29.03.2013 по делу № А27-15023/2012 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-7)
8. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.10.2012 по делу № А03-19107/2011 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-8)
9. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Налоговая ответственность. Применение гл. 16 Налогового кодекса РФ «Виды налоговых правонарушений». Сложные вопросы (из практики налогового консультирования) /под ред. А.В. Брызгалина // Доступ из СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-9)
10. Николаев В.А. Ответственность налоговых агентов. С кого взыскать налог, не перечисленный налоговым агентом в бюджет? // Арбитражная налоговая практика. 2002. № 4. С. 34. [↑](#footnote-ref-10)
11. Письмо ФНС России от 26.02.2007 № 04-1-02/145@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-11)
12. Определение ВАС РФ от 30.04.2013 № ВАС-4904/13 по делу № А45-21317/2011 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Определение ВАС РФ от 30.10.2013 № ВАС-14547/13 по делу № А67-3212/2012 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-12)
13. Постановление ФАС Поволжского округа от 15.07.2009 по делу № А55-1641/08 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-13)
14. Постановление Президиума ВАС РФ от 05.02.2013 № 11890/12 по делу № А80-346/2011 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 18.06.2013 № Ф03-6628/2012 по делу № А80-189/2012 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-14)
15. Постановление ФАС Уральского округа от 18.08.2008 № Ф09-5817/08-С2 по делу № А60-33337/07 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-15)
16. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 23.01.2006 № 20-12/3476 // Доступ из СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-16)
17. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.04.2013 № 15638/12 по делу № А56-48850/2011 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.06.2012 по делу № А32-30502/2010 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-17)
18. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.05.2007 № 1646/07 по делу № А40-5091/06-33-49 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Московского округа от 08.04.2010 № КА-А40/3115-10 по делу № А40-115092/09-126-758 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-18)