

Анализ проблемы возврата излишне уплаченных сумм налога налоговым агентом на примере НДС.

Я.Ю. Зубарев,
налоговый юрист, МВА
“Zubarev Consulting”
E-mail: zc@zubarev.ru

Автор статьи анализирует проблему возврата излишне уплаченного налога на примере НДС, уплаченного налоговым агентом и предлагает подход, который, по мнению автора, способен защитить интересы налогового агента.

В принципе, предлагаемый ниже автором подход может быть использован в отношении любого налога, для которого предусмотрена ситуация когда обязанность по уплате налога исполняется не самим налогоплательщиком, а налоговым агентом. Просто для меня эта проблема стала актуальной именно в связи с уплатой НДС.

Типичные случаи, в которых возникает феномен излишней (или ошибочной) уплаты НДС налоговым агентом в бюджет связаны:

- с неправильным указанием наименования контрагента-налогоплательщика;
- с уплатой НДС в отношении операций, не облагаемых НДС;
- с уплатой НДС в ситуациях, когда выяснялось, что контрагент-налогоплательщик зарегистрирован в налоговых целях в России и обязан самостоятельно исполнять обязанности по уплате НДС в бюджет.

Впрочем, основания появления сумм излишне уплаченного налога могут быть разными, это не имеет значения с точки зрения предлагаемого автором анализа ситуации.

На сегодняшний день, основным подходом к проблеме возврата излишне (ошибочно) перечисленного налога является позиция, изложенная в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 (далее по тексту - Постановление), «О некоторых вопросах применения части первой Налогового Кодекса Российской Федерации», в п. 24 которого указывается, что *«излишне перечисленные налоговым агентом в бюджет суммы не превышают сумм, удержанных с налогоплательщика, решение о зачете или возврате этих сумм в пользу налогового агента может быть принято судом только в том случае, когда возврат налогоплательщику излишне удержанных с него налоговым агентом сумм возлагается законом на последнего»*.

Ну и поскольку законом такой возврат не предусмотрен, то и судебная практика достаточно очевидна:

Постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.10.2009 по делу N А58-609/09 устанавливается, что суд правомерно отказал в удовлетворении требований о признании недействительным решения налогового органа об отказе в возврате излишне уплаченного НДС, поскольку законодательством не установлена обязанность налогового агента возратить налогоплательщику излишне удержанный им НДС.

Интересно, что в проект новой редакции этого Постановления, достаточно долго обсуждаемого, но до сих пор не принятого официально, пункт 37, посвященный этой проблеме дополнен новеллой о том, что излишне уплаченный налог может быть возвращен и в случае, если налоговый агент по собственной инициативе уплатил налогоплательщику необоснованно удержанную у него сумму налога.

Анализируя текст Постановления, в интересующей нас части, нельзя не обратить внимание на стиль изложения – констатация, без малейшей попытки обосновать предлагаемый подход ссылками на нормы законодательства. Собственно и обосновать-то такой подход нечем, кроме как некими соображениями о «системном подходе». Особенно хорошо это видно при сравнении действующей редакции Постановления и проекта новой его редакции. Очевидно, причиной появления новеллы не послужило изменение законодательства, то есть она появилась как адаптация судебной практики к обстоятельствам коммерческого оборота.

Следует задаться вопросом: «Почему Пленум ВАС не может выработать непротиворечивую, обоснованную нормами права и справедливую, с точки зрения коммерческого оборота, позицию по вопросу возврата излишне уплаченного налога налоговому агенту?».

В приведенном выше решении суда № А58-609/09, истец тщетно пытался обосновать требование о возврате НДС, ошибочно уплаченным им в качестве налогового агента, аргументируя тем, что Постановление Пленума не применимо в его случае. Существуют ли иные аргументы, позволяющие налоговому агенту вернуть «излишне уплаченный налог»? Замечу, что фраза «излишне уплаченный налог» не случайно взята в этом вопросе в кавычки.

Налоговый Кодекс РФ содержит в себе немало понятий, которые следует охарактеризовать как юридическая фикция. В качестве примера, можно привести понятие «реализация работ», природа которого исследовалась автором (в соавторстве) в журнале «НАЛОГОВЕД» (№ 4, 2013). Именно наличие такого рода понятий приводит к появлению большого количества проблем у налогоплательщиков, и создает трудности для правоприменителей при попытке выработать непротиворечивую, основанную на нормах законодательства правовую позицию.

Такой же юридической фикцией, по мнению автора, является и понятие «излишне уплаченный налог».

В реальности, в фактических налоговых правоотношениях, «излишне уплаченного налога» просто не существует.

Дело в том, что сумма, уплаченная в бюджет, может называться налогом только в случае, если этой сумме корреспондирует соответствующая обязанность налогоплательщика по уплате налога.

В соответствии с п. 1, статьи 44 НК РФ, обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается **при наличии оснований**, установленных Налоговым Кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах.

В тех случаях, когда основания для возникновения налога отсутствуют, даже если налогоплательщик или налоговый агент ошибочно полагал, что такие основания наличествуют, сумма, уплаченная в бюджет, не имеет налоговой природы. Таким образом,

сумма, уплаченная «излишне», то есть вне оснований для уплаты налога, налогом вообще, и «излишне уплаченным НАЛОГОМ», в частности, не является. Как следствие, перечисление такой суммы не порождает последствий, присущих уплате налога.

Возвращаясь к типичным случаям возникновения «излишне уплаченных сумм НДС», перечисленных в начале статьи, следует признать, что в ситуации, когда налоговый агент заплатил НДС в отношении неправильно указанного, то есть несуществующего налогоплательщика, то эту сумму НДС невозможно считать средствами, принадлежащими несуществующему лицу. Эти средства не являются уплатой налога, принадлежат и должны быть возвращены именно организации перечислившей их в качестве налогового агента. Вернее сказать, организации, ошибочно полагавшей, что существуют основания выступить в роли налогового агента в отношении несуществующей организации.

Точно так же, и в случае с уплатой НДС в отношении операций, не облагаемых НДС, и в случае уплаты «агентского» НДС в отношении контрагента-налогоплательщика, самостоятельно исполняющего обязанности по уплате НДС в бюджет: суммы, перечисленные налоговым агентом, при очевидном отсутствии оснований для такого порядка уплаты НДС, уплачены из средств, принадлежащих налоговому агенту и подлежат возврату именно ему.

В свете предлагаемого автором подхода, следует определиться с правовой природой платежей, совершаемых в треугольнике: налоговый агент, налогоплательщик, бюджет. Для того, чтобы продолжить рассуждения, необходимо обозначить отправную точку. И такой отправной точкой для автора является концепция «НДС всегда в цене». Не вдаваясь в подробности, эту концепцию можно условно сформулировать как понимание, что рыночная цена на товары, услуги облагаемые НДС, то есть цена, формируемая на рынке спроса и предложения, всегда включает в себя НДС, даже если продавец и покупатель об этом специально не договаривались. Именно так, и особенно наглядно, это происходит при розничной купле-продаже или оказании услуг физическим лицам. Эта концепция в полной мере применима и к сделкам, совершаемым с иностранными организациями. Кстати, если российская организация приобретает, например, гостиничные услуги для командированного сотрудника в иностранном государстве, то эта российская организация приобретает услугу именно по рыночной цене. И даже если в счете гостиницы выделен НДС, российская организация иностранный НАЛОГ не платит, а платит цену как таковую. Здесь же следует упомянуть и о том, что достаточно распространена практика, когда стороны договариваются о цене, специально оговаривая, что сумма, о которой стороны пришли к соглашению не включает НДС (а иной раз и другие налоги). Такую ситуацию, по мнению автора, следует трактовать как соглашение не о цене, а соглашение о способе расчета окончательной рыночной цены, когда оговоренная сумма должна быть использована как база для расчета.

Что же происходит в ситуации, когда налоговый агент ошибочно уплачивает за налогоплательщика в бюджет НДС?

- сумма, уплаченная налоговым агентом в бюджет не является налогом, ее следует расценивать как ошибочно перечисленные в бюджет средства, принадлежащие налоговому агенту и подлежащие возврату налоговому агенту;
- сумма, удержанная налоговым агентом и не перечисленная контрагенту-налогоплательщику не является «необоснованно удержанной суммой налога», как это указывается в проекте Постановления Пленума ВАС, а является суммой необоснованно удержанной части цены, и должна быть перечислена контрагенту в рамках гражданско-правовых отношений.

- Контрагенту-налогоплательщику следует учитывать то обстоятельство, что ошибочное перечисление налоговым агентом средств в бюджет, не является основанием для неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате НДС по сделке.

В заключение хотелось бы отметить, что применение изложенного автором подхода для защиты прав налогового агента возможно и в условиях действующей редакции Налогового Кодекса. Подход согласуется с базовыми принципами Налогового Кодекса и лишь выводит ситуацию из-под пресса подхода, основанного на оценке принадлежности средств, уплаченных в бюджет в качестве НДС.

Ну и конечно, было бы большим подспорьем для налогоплательщиков, да и для налоговых органов, если бы Пленум ВАС сформулировал свою позицию с учетом несовершенства положений Налогового Кодекса, регулирующих возврат излишне уплаченных сумм.