

Фирсов Виталий Викторович**Firsov Vilaly Viktorovich**

кандидат юридических наук, доцент, доцент
кафедры государственно-правовых дисциплин
Санкт-Петербургского юридического института
(филиала) Университета Прокуратуры РФ

PhD in Law, Associate Professor,
State Legal Subjects Department,
Saint Petersburg Law Institute (branch) of University
of Prosecutor's Office of the Russian Federation

ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ В РОССИИ

PROBLEMS AND AREAS OF OPTIMIZATION OF TAX AGENT ACTIVITIES IN RUSSIA

Аннотация:

В статье освещаются некоторые аспекты функционирования института налоговых агентов в Российской Федерации. Актуальность проблемы объясняется тем, что налоги, собираемые налоговыми агентами, составляют значимую часть государственного бюджета, а оптимизация наполняемости бюджетной сферы налогами является важным направлением внутренней политики. Основными проблемами, влияющими на эффективность института налоговых агентов в России, названы отсутствие в Налоговом кодексе РФ четких критериев разграничения статусов налогового агента и налогоплательщика; недостаточный уровень отчетности налоговых агентов – работодателей при перечислении НДФЛ в государственный бюджет; отсутствие административной ответственности за неисполнение обязанностей налоговым агентом. Автор считает целесообразным введение более строгого контроля государства за исполнением налоговыми агентами своих обязанностей, что позволит минимизировать несогласованность действий между налогоплательщиками и Федеральной налоговой службой РФ в целях уменьшения фактов злоупотребления налоговыми агентами своими правами.

Ключевые слова:

налоговый агент, налогоплательщик, оптимизация деятельности налоговых агентов, проблемы налогового права, отчетность налоговых агентов по НДФЛ, ответственность налогового агента.

Summary:

The research highlights several aspects of the tax agent functioning in the Russian Federation. The relevance of the study is explained by the fact that taxes collected by tax agents represent a significant part of the state budget while the optimization of the public sector by means of taxation is an important direction in domestic policy. The major impacts on the effectiveness of the institution of tax agents in Russia include the lack of clear distinctions between tax agents and taxpayers in the Tax Code of the Russian Federation; the failure of employers (tax agents) to submit a report when remitting personal income tax to the state budget; the lack of administrative responsibility for non-fulfillment of duties by tax agents. In the author's opinion, it is reasonable to impose stricter state controls on the performance of tax agents' duties. It will minimize the inconsistency between taxpayers and the Federal Tax Service of the Russian Federation to reduce the abuse of the rights by tax agents.

Keywords:

tax agent, taxpayer, optimization of tax agent activities, problems of tax law, reports of tax agents on personal income tax, responsibility of a tax agent.

Институт налоговых агентов, главная задача которого – осуществлять посредничество между налоговыми органами Российской Федерации и налогоплательщиками в целях обеспечения эффективности, удобства и быстроты налоговых сборов – был введен в российское законодательство в 1998 г. За двадцать лет функционирования института выявился ряд проблем, влияющих на его эффективность. Представляется актуальным их определение и анализ с целью своевременного реагирования и последующего устранения.

В качестве первой проблемы следует выделить отсутствие в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) четких критериев разграничения статусов налогового агента и налогоплательщика.

Несмотря на прямое указание законодателем в ст. 24 НК РФ на равенство прав налоговых агентов и налогоплательщиков, отождествлять их правовое положение неверно. Т.А. Озерова считает, что это связано с производным характером статуса налогового агента, суть которого состоит в возложении государством на организацию-налогоплательщика дополнительных обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению налогов других налогоплательщиков. В результате первоначальный субъект приобретает новый для него статус – налогового агента, основной задачей которого становится выполнение контрольных, аккумулирующих и посреднических функций [1, с. 339].

Несмотря на это норм, четко разграничивающих правовое положение данных субъектов, не предусмотрено, в результате чего происходит смешение статусов и возникают сложности в правовой квалификации системы обязанностей.

Вторая проблема – недостаточный уровень отчетности налоговых агентов – работодателей при перечислении налога на доход физических лиц (далее – НДФЛ) в бюджет государства. Согласно Справке по исполнению консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации на 1 января 2019 г., подготовленной Министерством финансов России, НДФЛ является самым значимым по суммам поступлений в государственный бюджет, составляя 39 % от всех налоговых доходов [2]. Сказанное подтверждается также отчетом от 1 января 2019 г., размещенным на официальном сайте Министерства финансов РФ.

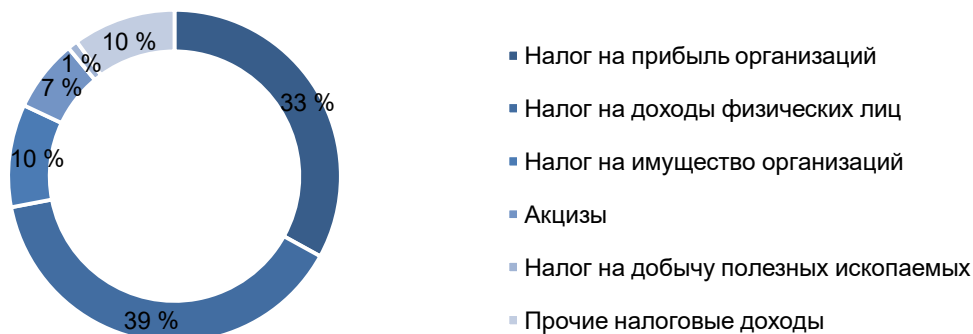


Рисунок 1 – Структура налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации на 1 января 2019 г.

В рамках института налоговых агентов контроль над исчислением и уплатой НДФЛ возлагается на частные организации и индивидуальных предпринимателей, являющихся субъектами прежде всего рыночных отношений, направленных на достижение максимально возможной прибыли. Полагаем, что возложение части государственных полномочий по сбору налогов на частных лиц может создать условия для злоупотреблений со стороны налоговых агентов в целях улучшения своего благосостояния. Так, в силу разнонаправленности конечных целей деятельности государства и частных лиц разрешить данную проблему окончательно невозможно. Целесообразно ввести более строгий контроль государства за исполнением налоговым агентом своих обязанностей, что позволит минимизировать случаи злоупотребления последним своими правами.

Возвращаясь к проблеме отчетности, обратимся к п. 2 ст. 230 НК РФ, согласно которой налоговые агенты обязаны предоставлять только два вида отчетов: расчет по форме 6-НДФЛ по итогам квартала, полугодия, 9 месяцев и года, в котором отражается обобщенная информация по всем физическим лицам об исчисленном и удержанном НДФЛ, и справку по форме 2-НДФЛ по итогам года, в которой содержатся сведения о доходах каждого физического лица и об исчисленном и удержанном с таких доходов НДФЛ. Важно отметить, что отчет по форме 6-НДФЛ был введен относительно недавно, в январе 2016 г. При этом все отчетные документы налоговый агент составляет сам, что по объективным причинам нередко приводит к сознательным искажениям фактических обстоятельств дела. Вместе с тем на современном этапе развития российского налогового законодательства единственной формой контроля за соблюдением налоговым агентом законодательства о налогах и сборах и способом выявления различного рода нарушений, в том числе предоставления недостоверных сведений и составления некорректных документов, является проведение камеральных и выездных проверок, что достаточно затруднительно для налоговых органов.

Третьей проблемой можно назвать отсутствие административной ответственности за неисполнение обязанностей налоговыми агентами. Этим вопросом занимались Т.С. Сабанин и И.А. Ефимов, проводившие сравнение ответственности за налоговые нарушения в зарубежных странах и России [3, с. 122].

Ответственность налоговых агентов, предусмотренная ст. 126 и 126.1 НК РФ, главным образом направлена на денежное возмещение не полученных государством налоговых сборов. Особенность административной ответственности заключается в возможности воздействовать как на личность руководителя организации, являющейся налоговым агентом, так и на само юридическое лицо. Тем самым административная ответственность в отличие от налоговой выполняет не только компенсационную, но и карательную и воспитательную функции.

Механизм административной ответственности также предполагает привлечение должностных лиц за невыполнение своих обязанностей. Данная мера может быть применена в отношении не только индивидуального предпринимателя, но и лица, на которое возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов, например руководителя или главного бухгалтера организации, в том случае, когда нарушения налогового законодательства имеют неоднократный характер. Предполагаем, что наличие специального состава административного правонарушения позволило бы решить проблему безнаказанности руководителей организаций –

налоговых агентов за неисполнение в личных интересах своих обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в размере меньшем, чем крупный. На данный момент диспозиция ст. 199.1 УК РФ предусматривает уголовную ответственность за деяние лишь в случае крупного размера средств, не перечисленных в налоговые органы.

С введением административной ответственности появляется возможность наложения дополнительных видов наказаний на юридическое лицо. Так, наряду с денежными взысканиями Кодекс об административных правонарушениях РФ предусматривает временное приостановление деятельности юридического лица, что стало бы крайне убыточным для налогового агента и тем самым мотивировало бы его к надлежащему и более ответственному исполнению своих обязанностей.

Высказанное также подтверждается и тем, что деятельность органов контроля и надзора за исполнением законодательства о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд связана с деятельностью налоговых агентов. Это свидетельствует о необходимости налогового мониторинга многочисленных нарушений в указанной сфере. Совершению нарушений в рассматриваемой сфере способствуют в том числе недостатки существующего правового регулирования. Так, недостатками действующей редакции федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ (далее – ФЗ-44) являются изъяны в регулировании контроля налогового агента и заказчика за субпоставщиком, а также недостаточная информационная открытость и прозрачность правоотношений в рамках субпоставки.

Исходя из системного толкования п. 1 ст. 706 ГК РФ, ч. 1 ст. 2 ФЗ-44, возможность привлечения поставщиком к исполнению своих обязательств по контракту субпоставщиков является факультативным условием контракта, определяемым по соглашению сторон. В связи с этим установление в документации о закупке условия о недопустимости привлечения поставщиком субпоставщиков не является ограничением конкуренции, поскольку относится к способу и порядку исполнения договора и соответствует положениям ГК РФ [4]. При этом ГК РФ не ограничивает объем работ или услуг, которые могут быть переданы на выполнение генеральным поставщиком субпоставщику.

Согласно ч. 23 ст. 34 ФЗ-44, в случае если начальная (максимальная) цена контракта (далее – НМЦК) при осуществлении закупки товара, работы, услуги превышает размер, установленный Правительством РФ, поставщик обязан информировать заказчика о всех субпоставщиках, заключивших договор или договоры с поставщиком, цена которого или общая цена которых составляет более чем 10 % цены контракта. Постановление Правительства РФ от 4 сентября 2013 г. № 775 устанавливает следующие размеры НМЦК, при превышении которых возникает указанная обязанность поставщика: 1 млрд р. при осуществлении закупки для обеспечения федеральных нужд и 100 млн р. для обеспечения нужд субъекта РФ и муниципальных нужд. В то же время, согласно подготовленному ФАС России ежегодному сводному отчету по результатам осуществления мониторинга закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд по итогам 2017 г. [5], средняя цена заключенного контракта составляет на федеральном уровне 2,6 млн р., уровне субъекта РФ – 1,7 млн р., а на муниципальном уровне – 1,1 млн. р. Следовательно, как налоговый агент, так и заказчик в большинстве случаев не информированы о непосредственных исполнителях контракта, их производственных возможностях, опыте работы и деловой репутации. В связи с этим правило о предоставлении поставщиком заказчику информации о субпоставщиках должно действовать вне зависимости от НМЦК и цены договора субпоставки, а неуведомление поставщиком заказчика о заключении договора субпоставки в рамках соответствующей закупки в течение 10 дней должно влечь за собой право поставщика на расторжение контракта в одностороннем порядке. Кроме того, в целях обеспечения информированности заказчика о непосредственных исполнителях контрактов целесообразно предусмотреть следующее.

В настоящее время ФЗ-44 не закрепляет обязанность поставщика согласовывать с налоговым агентом и заказчиком субпоставщиков в случае их привлечения к исполнению контракта, за исключением исполнения контракта на выполнение научно-исследовательских работ. Следовательно, включение указанной обязанности в контракт, за исключением приведенного изъятия, противоречит ч. 6 ст. 31 ФЗ-44. Данное утверждение подтверждается практикой ФАС России [6]. Однако включение в контракт возможности согласования поставщиком с заказчиком потенциальных субпоставщиков представляется целесообразным по следующим основаниям. Предусмотренная в контракте обязанность поставщика согласовывать с заказчиком потенциальных субпоставщиков с правом заказчика на отзыв предложений поставщика обеспечит информированность заказчика о непосредственных исполнителях контракта, их производственных возможностях, опыте работы и деловой репутации, что позволит повысить вероятность качественного выполнения обязательств контрагентом.

Особое внимание следует уделить обеспечению информационной открытости и прозрачности правоотношений в рамках субпоставки. Заключение договоров с соисполнителями является распространенным способом получения необоснованной налоговой выгоды, а также сокрытия денежных средств, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов [7].

Так, в ходе налоговой проверки УФНС России по г. Москве ООО «Инжспецстрой» было установлено, что общество необоснованно получало налоговую выгоду посредством включения в бухгалтерскую и налоговую отчетности расходов по договорам с субподрядчиками, соответствующими признакам «фирм-однодневок», что привело к образованию налоговой задолженности перед бюджетом на сумму 251 288 891 р. [8].

Исходя из изложенного, представляется целесообразным включение в карточку контракта единой информационной системы в сфере закупок раздела «Информация о соисполнителях». В нем следует размещать следующую информацию: возможность привлечения соисполнителей по контракту, основные положения договора субпоставки, а также рассматриваемый договор непосредственно. Указанные инициативы обеспечат информированность налогового агента и заказчика о непосредственных исполнителях контракта, будут содействовать предотвращению привлечения поставщиком соисполнителей в качестве способа получения необоснованной налоговой выгоды и сокрытия денежных средств, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов.

Целесообразно проанализировать приоритет норм международного права в вопросах оптимизации деятельности налоговых агентов. Так, например, медиация, успешно применяемая в налоговой сфере многих зарубежных государств, постепенно распространяется и в Российской Федерации.

Эффективная система деятельности налоговых органов создана в США. Налоговый суд США является примером высокой профессионализации системы судов Америки и непосредственно самого судебного органа. Одновременно его деятельность подтверждает высокую демократичность общества, реальное и четкое функционирование системы, защищающей права налогоплательщиков. Налогоплательщики США обладают ясным представлением о работе налоговой системы страны, о том, на что следует рассчитывать в случае обращения с целью защиты своих прав в налоговый суд. Существование в Америке двух альтернативных апелляционных инстанций – суда апелляций определенного округа (штата) и федерального округа – представляется позитивным явлением с позиции защиты прав налогоплательщиков [9].

За длительный период функционирования института налоговых агентов в России и применения соответствующих норм налогового права в рассматриваемой области накоплен ряд проблем. Их решение особенно важно на современном этапе экономического развития России, так как налоги, собираемые с налогоплательщиков налоговыми агентами, являются основой бюджета государства.

Подводя итог вышесказанному, отметим, что оптимизация деятельности налоговых агентов в Российской Федерации предполагает:

- разработку конкретной учетной политики налоговых агентов для успешной реализации целей бухгалтерского учета и налогообложения;
- исправление выявленных бухгалтерских неточностей в налоговом и бухгалтерском учете финансово-хозяйственной деятельности организации при помощи компьютерных программ 1С;
- защиту интересов предприятия в налоговых органах и фондах.

Ссылки:

1. Озерова Т.А. Налоговый агент как субъект налогового процесса // Пробелы в российском законодательстве. 2011. № 6. С. 337–342.
2. Справка по исполнению консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации на 1 января 2019 г. [Электронный ресурс] // Минфин России : офиц. сайт. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=126827 (дата обращения: 30.04.2019).
3. Сабанин С.Н., Ефимов И.А. Сравнительно-правовой анализ законодательства России и зарубежных стран об ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2012. № 1 (19). С. 118–124.
4. Определение Верховного суда Российской Федерации от 20 июля 2017 г. № 305-КГ17-3423 [Электронный ресурс]. URL: http://www.vsr.f.ru/stor_pdf_ec.php?id=1561578 (дата обращения: 01.03.2019).
5. Сводный аналитический отчет по результатам осуществления мониторинга закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд [Электронный ресурс]. 2017. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2018/06/main/otchet_monitoring_zakupok.pdf (дата обращения: 01.03.2019).
6. О наложении штрафа по делу об административном правонарушении № К-1048/14/АК286-15 [Электронный ресурс] : постановление ФАС России от 9 июня 2015 г. № 17/30279/15. URL: <https://br.fas.gov.ru/ca/upravlenie-kontrolya-razmeshcheniya-gosudarstvennogo-zakaza/17-30279-15/> (дата обращения: 30.04.2019).
7. Об организации работы по взаимодействию с правоохранительными органами в случаях выявления признаков налоговых преступлений [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 2 июня 2016 г. № ГД-4-8/9849. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21 июля 2016 г. № Ф05-10186/2016 по делу № А40-4982/2015 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Individual Income Taxes 2012 / ed. by W.H. Hoffman, J.E. Smith. Mason, OH, 2013. 1120 p.

References:

- Hoffman, WH & Smith, JE (eds) 2013, *Individual Income Taxes 2012*, Mason, OH, 1120 p.
- Ozerova, TA 2011, 'Tax Agent as a Subject of the Tax Process', *Probely v rossiyskom zakonodatel'stve*, no. 6, pp. 337-342, (in Russian).
- Sabanin, SN & Efimov, IA 2012, 'Comparative Legal Analysis of Russian and Foreign Legislation on Liability for Failure to Perform the Duties of a Tax Agent', *Yuridicheskaya nauka i pravookhranitel'naya praktika*, no. 1 (19), pp. 118-124, (in Russian).