

# Местонахождение налогоплательщика: КАК ДОЛЖЕН БЫТЬ ПРОСТАВЛЕН АПОСТИЛЬ?



**Валентин Моисеев**

канд. юрид. наук, адвокат,  
партнер адвокатского бюро  
**«Андрей Городисский  
и партнеры»**

## Необходимость апостиля

Согласно ст. 312 НК РФ для того, чтобы воспользоваться преференциями, предоставляемыми международными договорами РФ (не удерживать налог с доходов, выплачиваемых иностранному контрагенту, или применить его пониженную ставку), к моменту выплаты дохода российский налоговый агент должен располагать подтверждением того, что его получатель (иностраный налогоплательщик) имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым у России заключено соглашение об избежании двойного налогообложения (далее – Подтверждение). При этом ст. 312 НК РФ устанавливает единственное требование к Подтверждению: оно должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

Для того чтобы быть принятыми на территории РФ, официальные документы, исходящие от иностранных государственных органов, должны содержать апостиль (если данное требование не отменено двусторонним соглашением России с со-

РАЗРЕШЕНИЕ НЕКОТОРЫХ СПОРОВ, СВЯЗАННЫХ, НАПРИМЕР, С ПРИМЕНЕНИЕМ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, МОЖЕТ ТРЕБОВАТЬ ТОЛКОВАНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ГААГСКОЙ КОНВЕНЦИИ ОБ АПОСТИЛЕ 1961 Г. КАКИЕ ИМЕННО ТРЕБОВАНИЯ ПРЕДЪЯВЛЯЕТ К АПОСТИЛЮ, ПРОСТАВЛЯЕМОМУ НА ИНОСТРАННЫХ ДОКУМЕНТАХ, РОССИЙСКИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬ? КАК НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКУ СЛЕДУЕТ АРГУМЕНТИРОВАТЬ СВОЮ ПОЗИЦИЮ В СЛУЧАЕ ВОЗНИКНОВЕНИЯ СПОРА, КАСАЮЩЕГОСЯ СОБЛЮДЕНИЯ ПРОЦЕДУРЫ ЕГО ПРОСТАВЛЕНИЯ?

ответствующим государством). Порядок проставления апостиля в самом общем виде установлен Конвенцией, отменяющей требования легализации иностранных официальных документов (Гаага, 5 октября 1961 г.) (далее – Конвенция). Об обязательности наличия апостиля на Подтверждении свидетельствует и судебная практика (Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2005 № 990/05 по делу № А55-2411/2004-43, определения ВАС РФ от 17.06.2011 № ВАС-5317/11 по делу № А40-46934/10-13-255, от 26.09.2012 № ВАС-10408/12 по делу № А40-83149/11-116-236).

Однако претензии налоговых органов к способу его проставления не всегда представляются обоснованными. Так, в письме УФНС России по г. Москве от 24.03.2009 № 16-15/026493 изложена позиция, согласно которой не является надлежащим Подтверждение, в котором апостиль проставлен на подписи нотариуса, заверяющей копию Подтверждения, выданного иностранным налоговым органом. Иными словами, в ведомстве считают, что апостиль в любом случае должен заверять непосредственно подпись налогового инспектора, вы-

давшего Подтверждение, а не подпись нотариуса, который, в свою очередь, заверяет подпись налогового инспектора или копию Подтверждения. Проблема же заключается в том, что во многих юрисдикциях (в т. ч. в России) апостиль просто не может быть проставлен на подписи налогового инспектора, которая всегда «опосредуется» нотариусом. В результате российские налоговые органы отказываются принимать Подтверждения, выданные в соответствующих юрисдикциях, и таким образом лишают налогоплательщиков права воспользоваться положениями соглашения об избежании двойного налогообложения.

## Претензии налогоплательщиков

В одном из споров налоговый орган отказал российской организации – налоговому агенту в праве не удерживать налог с роялти, выплаченных ирландскому лицензиару, мотивировав свое решение отсутствием надлежащего Подтверждения, а также доначислил пени и штраф за неисполнение соответствующей налоговой обязанности. Подтверждение было признано ненадлежащим именно из-за того, что проставленным на нем апостилом была заверена подпись нотариуса, заверившего подпись налогового инспектора. Свою позицию налоговый орган обосновал ссылкой на определение апостиля, содержащееся в абз. 2 ст. 5 Конвенции, отметив, что указание на заверение апостилом подлинности подписи должностного лица, составившего документ, рассматривалось налоговым органом как необходимость проставить апостиль именно на подписи налогового инспектора. Интересно, что налоговый спор подобного рода рассматривался отечественным арбитражным судом впервые.

Арбитражный суд города Москвы признал действительным решение налогового органа, согласившись с налогоплательщиком в том, что указание в определении апостиля, данном в Конвенции, на заверение подписи лица, составившего документ, не означает, что он должен быть проставлен именно на ней (Решение Арбитражного суда города Москвы от 17.06.2013 по делу № А40-34310/2013). В данном определении лишь сформулирована

цель проставления апостиля, необходимого для установления факта происхождения документа от конкретного уполномоченного лица. Заверение подписи налогового инспектора нотариусом и последующее апостилирование подписи нотариуса полностью решают эту задачу. Конвенция не содержит положений, запрещающих национальным органам, уполномоченным на проставление апостиля, требовать нотариального заверения подписи лица, составившего соответствующий официальный документ, и проставлять апостиль на подписи нотариуса. Суд апелляционной инстанции оставил решение в силе (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.09.2013).



Конвенция оставляет вопрос о порядке проставления апостиля на конкретных видах документов на усмотрение национального законодательства государств – участниц Конвенции.

В частности, абз. 2 ст. 3 Конвенции предусматривает возможность упрощения и даже полной отмены процедуры апостилирования документов законами, правилами или обычаями страны, в которой документы составлены, без ущерба для их действительности на территории иного государства. Предварительное заверение подписи должностного лица нотариусом представляет собой упрощение данной процедуры для органа, уполномоченного на проставление апостиля. Вместо самостоятельного установления полномочий налогового инспектора орган, проставляющий апостиль, поручает эту работу нотариусу, а затем заверяет подпись последнего апостилем (в большинстве стран органы, уполномоченные проставлять апостиль, ведут также реестр нотариусов, поэтому способны проверить его полномочия практически моментально).

### Апостилирование по правилам

Для того чтобы установить, соблюдена ли процедура проставления апостиля, необходимо исследовать национальные правила той юрисдикции, из которой исходит Подтверждение. Обязанность такого исследования возложена п. 5 ст. 200 АПК РФ на налоговый орган, однако она, как правило, им не выполняется. В упомянутом выше споре российский налоговый агент самостоятельно полу-

чил письменную консультацию ирландского адвоката, из которой следовало, что процедура апостилирования спорных Подтверждений полностью соответствует национальной процедуре. Аналогичное подтверждение было получено и от органа, уполномоченного на проставление апостиля (Министерства иностранных дел Ирландии).

Еще одним доказательством ошибочности доводов налогового органа может служить описание процедуры проставления апостиля на Подтверждениях, исходящих от российских налоговых органов.

ФНС России не отнесена к числу государственных органов, уполномоченных на проставление апостиля на собственных документах, в связи с чем последние апостилируются территориальными органами Минюста России.

При этом апостилем заверяется непосредственно подпись или печать лица (органа), составившего документ (абз. 2 п. 20 Административного регламента предоставления Министерством юстиции Российской Федерации государственной услуги по проставлению апостиля на официальных документах, подлежащих вывозу за границу, утв. Приказом Минюста России от 03.07.2012 № 130) (далее – Регламент), и только при наличии у территориальных органов Минюста России реестра образцов подписей (печатей) должностных лиц (органов). В противном случае апостиль проставлен быть не может (абз. 6 п. 35 Регламента). Если же такие образцы подписей (печатей) у территориальных органов Минюста России отсутствуют, то апостиль проставляется на нотариально заверенной копии такого документа (абз. 4 п. 20 Регламента) и свидетельствует подлинность печати и подписи именно нотариуса.



### Мотивация к действию

*Позиция налоговых органов о недопустимости проставления апостиля на подписи нотариуса противоречит российским правилам его проставления. В случае возникновения налогового спора наиболее наглядно это сможет продемонстрировать Подтверждение, выданное налогоплательщику российским налоговым органом: единственно возможный способ проставить на нем апостиль – это получить нотариальное заверение копии Подтверждения.*

*Таким образом, налогоплательшу при возникновении спора по поводу соблюдения порядка проставления апостиля целесообразно заранее подготовить доказательства того, что имеющееся у него Подтверждение апостилировано по правилам, принятым в той юрисдикции, из которой оно исходит.*