

Ударим «первичкой» по решению ИФНС



Игорь Гусев,
старший юрист юридической фирмы VEGAS LEX

Если инспекция, проводя выездную проверку, не утруждает себя изучением первичной учетной документации, это может повлиять на законность принятого ею решения. Как лень налоговиков обернуть в свою пользу при рассмотрении дела в суде, рассказывает практикующий юрист.

Истребовать, изучить и доказать

Выездная проверка представляет собой основную форму налогового контроля. Ее задача – выяснить, соблюдает ли налогоплательщик правильность исчисления налоговых платежей. Порядок назначения и проведения ревизии четко регламентирован, что ставит инспекторов в определенные рамки. Отступление от них может стать причиной сомнений в законности ее результатов.

Один из этапов проверки – истребование документов. На их основе контролеры формируют доказательственную базу, а ее правовой анализ позволяет сделать вывод о наличии либо отсутствии в действиях плательщика состава налогового правонарушения. Данный этап является основополагающим, в большинстве случаев налоговикам без него не обойтись. Пренебрежение им чревато отменой решения по проверке (постановление ФАС Поволжского округа от 22.07.2010 № А06-

6335/2009 (определением ВАС РФ от 09.12.2010 № ВАС-15739/10 отказано в передаче в Президиум ВАС РФ)). Ведь выявленные по итогам ревизии нарушения должны быть основаны на изучении конкретных обстоятельств, которые стали известны налоговикам при анализе определенной категории документов.

Попробуем разобраться, может ли стать причиной отмены решения по процессуальным основаниям отсутствие в нем:

- ссылок на первичные документы, подтверждающие обстоятельства совершенного правонарушения;
- описания обстоятельств, подтверждающих выводы о нарушении законодательства о налогах и сборах.

Подобные просчеты инспекторов можно выявить довольно просто: достаточно проанализировать текст решения ИФНС. Ссылки на документы, подвергнутые изучению, как правило, содержатся в заключительной части каждого раздела решения по проверке и включают соответствующее обоснование.

В теории...

При проведении ревизии налоговики обязаны исследовать комплекс документов и сведений, имеющих отношение к обстоятельству, свидетельствующему о допущенном нарушении (п. 8 ст. 101, подп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ). Причем в обоснование факта нарушения контролеры должны ссылаться в акте только на те первичные учетные документы, которые содержат информацию, связанную с нарушением.

Требования к составлению акта проверки установлены в т. ч. приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@. Согласно Приложению 6 к этому приказу акт должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах. Также в нем должны быть отмечены иные имеющие значение обстоятельства, выявленные в ходе проверки, или указание на то, что их не было.

...и на практике

Инспекторы зачастую ограничиваются исследованием регистров бухгалтерского и налогового учета и не утруждают себя проверкой информации, которая в них содержится. При

Нередко инспекторы требуют от налогоплательщика документы, которые на самом деле не являются «первичкой». Например, реестр товарно-транспортных накладных и актов приема-передачи товара.

оспаривании действий компании по исчислению налога за определенный период или по расчету финансовых итогов конкретной сделки контролеры, как правило, принимают

на веру результаты ее хозяйственных операций, отраженные в учете. Они исчисляют суммы налогов с использованием данных, представленных самим плательщиком.

Ревизоры не стесняются указывать, что выводы о нарушении основаны именно на результатах изучения регистров учета. Причем в некоторых случаях они даже не истребуют у организации такие первичные документы, как товарно-транспортные накладные, акты приема-передачи, счета-фактуры.

Пара слов о «первичке»

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Согласно ст. 9 **Закона** о бухучете первичным документом считается тот, который подтверждает каждый факт хозяйственной жизни налогоплательщика. Он должен содержать обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления, наименование организации и т. д. Положения п. 1 ст. 23, ст. 52, п. 1 ст. 54 НК РФ также требуют, чтобы правильность отраженных в отчетности данных подтверждалась первичными документами. Если же операция не оформлена соответствующим образом, то с точки зрения бухгалтерского учета и налогового законодательства она обезличена.

Напомним, что с 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, перестали быть обязательными к применению (за исключением кассовых и иных, форма которых установлена уполномоченными органами). Теперь право разработки и утверждения формы, а также состава первичных учетных документов передано самому экономическому субъекту*.

* О том, насколько эта норма себя оправдала, читайте в интервью с Игорем Робертовичем Сухаревым, начальником отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России (с. 12). – *Примеч. ред.*

Проверяющие вправе сделать вывод о совершении правонарушения только на основе правильно оформленного первичного учетного документа. Если же операция проведена без составления документа, но сведения о ней есть в регистрах учета, инспекторы не вправе принимать ее в расчет при определении облагаемой базы и суммы налога к уплате. Потому что регистры учета, такие как реестры, журналы учета накладных и т. п., не являются первичными документами.

Отметим, что налоговики не всегда понимают, какие именно документы являются первичными. Например, в одном из судебных споров представитель ИФНС усердно доказывал, что именно реестр товарно-транспортных накладных и актов приема-передачи товара является первичным документом, достоверно подтверждающим формирование выручки за определенный период.

К чему приводит лень-матушка

Пренебрежение проверкой первичных документов приводит к тому, что инспекторы произвольно определяют суммы налоговых начислений. Незаконность подобных действий нередко констатируют суды, в т. ч. на уровне надзорной инстанции.

Так, Президиум ВАС РФ отмечал, что отсутствие указания на характер и обстоятельства вменяемого правонарушения, ссылок на документы и иные сведения, на которых основаны выводы контролеров, лишает налогоплательщика возможности обеспечить надлежащую защиту своих прав. Это дает основания признать решение по проверке недействительным (п. 10 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71).

Таким образом, инспекторы должны оценить все данные, имеющие отношение к правонарушению. Каждый факт, подтверждающий недоимку, должен быть подкреплён ссылкой на первичный документ. В отсутствие этих обоснований позицию проверяющих – а значит, и сумму недоимки – нельзя считать обоснованной.

Положительной для налогоплательщиков судебной практики по рассматриваемому вопросу довольно много (постановления ФАС Поволжского округа от 11.07.2012 № А12-15949/2011, ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.06.2011 № А19-16140/10, ФАС Западно-Сибирского округа от 11.03.2010 № А70-7702/2009, ФАС Московского округа от 25.08.2009 № А40-76158/08-116-256 и др.).

Судебная практика

На основе постановления ФАС Поволжского округа от 27.08.2013 № А12-13746/2012

В решении инспекции перечислены обстоятельства без ссылок на конкретные данные первичной документации, доказывающие совершение правонарушения и правильность произведенных расчетов. Контролеры просто указали, что действия плательщика не соответствуют налоговому законодательству.

Суд отметил, что эти обоснования нельзя считать достаточным доказательством наличия у плательщика недоимки по налогам в размере, установленном инспекцией. По мнению арбитров, проверяющие должны были оценить все документы, имеющие отношение к правонарушению.

Не создавайте фикций

Тот факт, что суды отменяют решения инспекций, если в них нет ссылок на конкретные первичные документы, может вдохновить компанию на весьма сомнительные подвиги. Например, намеренно создать ситуацию, когда невозможно представить документы, на которые могли бы сослаться проверяющие в подтверждение своих выводов о правонарушении.

Не нужно забывать, что за создание такой фиктивной ситуации организацию могут привлечь к ответственности по ст. 126 НК РФ (п. 4 ст. 93 НК РФ). Более того, ей может грозить выемка документов либо определение суммы налогов к уплате расчетным методом (постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10). И такие действия не будут рассматриваться как ущемление прав налогоплательщика (определения КС РФ

Закон не запрещает представлять «первичку» в суд. Даже если эти документы были затребованы инспекцией при проверке. Суд обязан не только принять, но и оценить их как доказательства.

от 05.07.2005 № 301-О, ВАС РФ от 20.07.2012 № ВАС-8442/12).

В норме подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ закреплено право инспекторов определять суммы налогов

расчетным путем. Это возможно в случае, если компания не представляет первичные документы более двух месяцев либо у нее отсутствует учет доходов и расходов.

Однако расчетный метод не предусматривает возможности определить сумму налога по нескольким операциям, совершенным в отчетном (налоговом) периоде, без учета всех операций в нем.

Суд может признать применение расчетного метода незаконным, если есть основания полагать, что налоговые органы имели возможность получить первичные документы. Президиум ВАС РФ подчеркивает, что использование данного метода не должно быть произвольным (постановление от 10.04.2012 № 16282/11).

Вместе с тем закон не ограничивает право налогоплательщика представить в суд первичные документы, в т. ч. ранее затребованные инспекцией. Это существенно ослабляет позицию проверяющих при определении сумм налогов расчетным путем.

В заключение отметим, что документы суд должен не только принять во внимание, но и оценить как возможные доказательства (определение КС РФ от 12.07.2006 № 267-О, постановление ФАС Центрального округа от 05.12.2012 № А54-1629/2012). **НС**

Дополнительные материалы:

www.n-kodeks.ru
НАЛОГОВЫЙ ПОРТАЛ