

за счет чего сэкономили Избежали излишних вопросов налоговиков по контрагентам и потенциальных претензий по налогу на прибыль
сколько Потенциально несколько миллионов рублей
чего это стоило Пришлось доказывать, что исчисление налога на прибыль производится исключительно в соответствии с налоговыми регистрами

Мы доказали, что компания имеет право не показывать бухгалтерские регистры



Марат Бикбов,
ведущий юрист
направления
судебной практики
АКГ «Уральский союз»

Инспекторы во время проведения камеральной налоговой проверки потребовали у нашего клиента — компании, входящей в состав крупного холдинга — представить регистры бухгалтерского учета. Налоговики хотели сопоставить их данные с показателями налоговых деклараций по налогу на прибыль.

Однако руководство компании было по ряду причин против того, чтобы показывать бухгалтерские регистры налоговикам. И мы решили доказать, что делать это компания и не обязана вовсе. Ведь в соответствии с утвержденной ею учетной политикой налоговый учет осуществ-

лялся в специально разработанных для этого регистрах.

У компании были основания не передавать на проверку регистры бухгалтерского учета

Причины отказать налоговикам в представлении регистров бухгалтерского учета были достаточно веские. Большинство операций компании связаны с приобретением товаров у формально независимых, но фактически дружественных лиц. Для организации управленческого учета субконто счетов по расчетам с такими контрагентами имели специальное обозначение. Естественно, это было видно в карточках счетов и не осталось бы незамеченным налоговиками — перед инспекцией открылась бы полная структура группы ком-

паний. Фактически налогоплательщик передал бы налоговикам информацию, которую они смогли бы использовать для выявления взаимозависимых лиц и трансфертного контроля.

Кроме того, опять же в целях организации управленческого учета, система имела некоторые особенности отражения товарооборота. У налогового органа могли возникнуть необоснованные подозрения о связи компании с фирмами-однодневками или основания для проверки ценообразования компании по взаимоотношениям с взаимозависимыми лицами. Объяснения и разбирательства по этому вопросу могли бы отнять у компании много времени, сил и средств. Кроме того, это могло повлечь проверку других компаний холдинга.

У руководства существовали и иные опасения. Ведь налоговый орган при проведении камеральной проверки направил требование о представлении большинства «основных» регистров счетов бухгалтерского учета, как необходимых для проверки, так и мало относящихся к ней. В результате налоговый орган при анализе регистров мог обнаружить ошибки, прямо не относящиеся к текущему предмету проверки. И это, в свою очередь, послужило бы основанием инициации камеральной или даже выездной налоговой проверки по другим налогам.

Взвесив все, компания решила, что представлять проверяющим избыточные данные неосмотрительно. Поэтому было принято решение представить налоговому органу только специализированные регистры налогового учета.

Исполнение требований НК РФ может быть очень выгодным для налогоплательщика

Отметим, что большинство организаций не применяет положений статьи 313 НК РФ при формировании налоговой учетной политики. И напрасно, потому что ее нормы предоставляют налогоплательщику право исчислять налог на прибыль при помощи специальных регистров налогового учета.

Напомним, что налог на прибыль исчисляется исключительно по данным налогового учета. А под налоговым учетом может пониматься любая система обобщения информации для определения налоговой базы. Если регистры бухгалтерского учета позволяют исчислить налоговую базу, налоговый учет можно вести на их основе. Они могут быть дополнены в этих целях необходимыми данными. Но если этих данных недостаточно, то компания вправе разработать самостоятельные регистры налогового учета. При этом степень достаточности или недостаточности данных бухгалтерского учета определяет сам налогоплательщик.

Статья 313 НК РФ также корреспондирует с нормами первой части Кодекса. Так, согласно пункту 1 статьи 54 НК РФ, налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу на основе данных регистров бухгалтерского учета или на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. При этом в статье 11

НК РФ закреплено, что способ учета необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика определяется его учетной политикой.

Компания при составлении учетной политики учла возможность ведения налогового учета и составления налоговой отчетности на основании собственной системы регистров. Отметим, что требования к налоговому учету определены только в двух статьях — 313 и 314 НК РФ. И они содержат лишь самые общие принципы его организации, правила ведения аналитических регистров налогового учета и требования к их содержанию. Самым ценным из этих положений является прямое указание на необязательность привязки налоговых регистров к бухгалтерским.

Современные программы ведения бухгалтерского учета позволяют вести его так, чтобы потом можно было легко сформировать и распечатать необходимый налоговый регистр. Этим и воспользовалась компания, предоставив вместо регистров бухгалтерского учета сводные аналитические таблицы и данные налогового учета.

Доказывая свою правоту, мы опирались на позицию ВАС РФ

Естественно, что проверяющих такой поворот событий не устроил. Компании грозили штрафы за непредставление истребуемых документов. Ей вменяли в вину непредставление сведений,

необходимых для налогового контроля. Ответственность за это нарушение установлена пунктом 1 статьи 126 НК РФ в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.

Защищая позицию налогоплательщика, мы сослались на нормы статей 82, 88 и 89 НК РФ. Из названных статей следует, что предметом налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, а также полнота и достоверность данных налогового учета.

Мы обратили внимание инспекторов на положительную арбитражную практику. А она подтверждает, что требование о представлении необходимых для налоговой проверки документов должно исчерпывающе их конкретизировать, а также обосновывать связь истребуемых документов с предметом налоговой проверки. На это, в частности, указал Президиум ВАС РФ в постановлении от 08.04.08 № 15333/07. Там же отмечено, что налогоплательщик не привлекается к ответственности за непредставление документов, если требование налогового органа не исполнено по той причине, что эти документы не относятся к предмету налоговой проверки, или по причине неопределенности требования.

Поскольку компания отразила в учетной политике, что ведет учет налогов на основании именно регистров налогового учета, то их она и должна предоставить для проведения налогового контроля. Регистры бухгалтерского учета в этом случае не имеют отношения к предмету налоговой проверки.

Мы напомнили, что Президиум ВАС РФ в постановлении от 20.01.09 № 2236/07 со ссылкой на статью 313 НК РФ указал на право налогоплательщика исчислять налоговую базу только на основании данных налогового учета. И отметил, что налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы налогового учета.

В свою очередь полнота и достоверность данных налогового учета проверяется по первичным документам. Однако такими документами нельзя признать регистры бухгалтерского учета в силу их характеристики, приведенной в статье 10 Федерального закона от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Эти регистры представляют собой расчет, предназначенный для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах. А поскольку регистры бухгалтерского учета не являются первичными документами, то в случае их непредставления к компании не может применяться мера ответственности по статье 126 НК РФ (постановление Президиума ВАС РФ от 20.01.09 № 2236/07).

Таким образом, мы смогли обосновать, что если компания в соответствии со своей учетной политикой рассчитывает налоговую базу на основании специальных налоговых регистров, инспекторы не вправе требовать регистры бухгалтерского учета для проверки. Единственным исключением может являться налоговая проверка правильности исчисления налога на имущество, поскольку нало-

говая база по нему определяется по данным бухгалтерского учета в соответствии с нормами Кодекса. Однако в спорном случае речь шла не о нем.

Следовательно, требование налогового органа о предоставлении регистров бухгалтерского учета было правомерно признано компанией необоснованным. И отказ в этой ситуации оправдан, поскольку, согласно подпункту 11 пункта 1 статьи 21 НК РФ, налогоплательщик вправе не выполнять требование налогового органа, не соответствующее Кодексу. Президиум ВАС РФ в постановлении от 18.10.11 № 5355/11 подчеркнул, что эта норма закрепляет принцип правового регулирования в налоговых правоотношениях и подлежит применению ко всем участникам. На основании данной нормы суд освободил налогоплательщика от ответственности за непредставление истребуемых документов.

В итоге в акте налоговой проверки и решении было указано на пороки первичной документации и по некоторым операциям доначислен налог на прибыль расчетным методом. Однако непредставление регистров бухгалтерского учета уберегло компанию от более существенных доначислений, а главное, от раскрытия важной информации о своих контрагентах.

Что касается выявленных нарушений и доначислений, то доводы инспекции были признаны необоснованными уже арбитражным судом. Суд учел полностью предоставления налогоплательщиком документов и регистров, послуживших основанием исчисления налогов.