

Аналитическая справка
по итогам обобщения судебной практики рассмотрения дел,
связанных с применением положений налогового законодательства,
регулирующих расчётный метод определения сумм налогов,
подлежащих внесению в бюджет.

В соответствии с планом работы (пункт 3.2) Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда на второе полугодие 2011 года проведено обобщение судебной практики рассмотрения дел, связанных с применением положений налогового законодательства, регулирующих расчётный метод определения сумм налогов, подлежащих внесению в бюджет.

При подготовке настоящей справки проанализировано 13 дел, прошедших стадию апелляционного обжалования, за период с 01.01.2009 по 28.11.2011, из них отменено (изменено) 8 актов, в том числе по одному делу - в связи с отказом от иска.

В Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа (далее - ФАС СЗО) обжаловано 11 постановлений Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда (далее - 14 ААС), из которых оставлены в силе - 7, отменены - 4, при этом по 3 из них порядок применения налоговыми органами расчётного метода не оценивался (дела № А05-13288/2010, А52-5419/2009, А66-9765/2008).

Из всех дел, в которых оспаривалось применение налоговым органом расчётного метода, только в одном случае суд признал произведённое доначисление налогов правильным.

Незначительное количество дел, связанных с применением подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, объясняется устойчивым законодательством, ограничивающим применение указанной нормы исчерпывающим перечнем случаев, наличием разъяснений Конституционного Суда Российской Федерации (далее - Конституционный Суд РФ), Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - ВАС РФ), которые при толковании норм налогового законодательства выявили ряд дополнительных условий для применения расчётного метода.

Основания применения расчётного метода закреплены в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, согласно которому метод используется в случаях:

- отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;

- непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчёта налогов документов;
- отсутствия учёта доходов и расходов, учёта объектов налогообложения,
- ведения учёта с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

При использовании расчётного метода учитывается имеющаяся о налогоплательщике информация, а также данные об иных аналогичных налогоплательщиках.

При толковании указанной нормы Конституционный Суд РФ в определении от 05.07.2005 № 301-О высказал позицию о том, что допустимость применения расчётного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Сам по себе факт непредставления налогоплательщиком документов в связи с их изъятием следственными органами не может служить безусловным основанием для применения расчётного пути исчисления налогов. В то же время при обоснованном применении расчётный путь исчисления налогов не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков.

Между тем, как показал анализ, неясности в применении подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ имеются как у налоговых органов, так и у судов, и они нашли отражение в настоящей справке.

I. При применении расчётного метода исчисления налогов налоговый орган обязан доказать как наличие оснований применения указанного метода, так неправомерность при этом действий (бездействия) налогоплательщика.

1. Инспекция на основании данных главного бухгалтера о задолженности общества по заработной плате, полученных в ходе допроса, определила, что за февраль 2009 года общество своим работникам не выплатило 47% денежных средств, за март 2009 года - 63,4%.

Применив такое же процентное соотношение, инспекция со ссылкой на использование расчётного метода исчислила размер налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ), подлежащий перечислению обществом в бюджет за февраль и март 2009 года.

Между тем доказательств наличия обстоятельств, указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, при наступлении каждого из которых налоговый орган вправе определить суммы налогов расчётным путём, представлено не было.

Помимо этого проверка деятельности налогоплательщика проведена выборочным методом (на основании карточки счёта 68.1 за период с 10.02.2006 по 01.05.2009, оборотов по счёту 70, бухгалтерской справки о выплате заработной платы за период с февраля 2006 года по апрель 2009 года, анализа счёта 70), то есть объём налоговых обязанностей общества по НДФЛ установлен по неполным данным

При таких обстоятельствах суды трех инстанций пришли к выводу о необоснованности применения инспекцией расчётного метода определения суммы НДФЛ¹.

2. Суды также указали на неправомерность применения расчётного метода, поскольку налоговым органом не доказано отсутствие у налогоплательщика учёта объектов налогообложения или ведения его с нарушением установленного порядка.

По мнению инспекции, в проверяемые периоды имел место неполный учёт обществом объектов обложения НДФЛ, единым социальным налогом (далее - ЕСН), страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, что подтверждается снижением начисления данных налогов и взносов, несоответствием среднемесячной заработной платы работников общества среднеотраслевой заработной плате, выплатой заработной платы ниже, чем по предыдущему месту работы и т.д.

Однако неполный учёт объектов налогообложения отсутствует в качестве оснований, перечисленных в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, для применения расчётного метода. Неполный учёт объектов налогообложения может свидетельствовать о ведении такого учёта с нарушением установленного порядка лишь при наличии соответствующих доказательств.

В данном случае выводы инспекции построены на предположениях: отсутствуют сведения о фактически выплаченных физическим лицам суммах, большинство допрошенных свидетелей опровергли факт получения неучтённых денежных средств, в показаниях других содержатся противоречивые сведения о размере заработной платы, имеются неточные, некорректные высказывания в отношении выплаченных сумм. Расчётные листки и платёжные ведомости оформлены в виде компьютерных распечаток, не содержат каких-либо подписей, поэтому не являются надлежащими доказательствами выплаченных доходов².

¹ Постановление ФАС СЗО от 30.05.2011 по делу № А13-16124/2009.

² Постановление 14ААС от 29.05.2009 по делу № А13-1934/2008.

II. При правомерности применения расчётного метода на налоговом органе лежит обязанность доказать обоснованность расчётов.

Как следует из материалов дела, предприниматель наряду с деятельностью, облагаемой ЕНВД (розничная торговля) осуществлял деятельность, подпадающую под уплату УСН (сдача имущества в аренду, оптовая торговля, строительно-монтажные работы). Однако в нарушение пункта 7 статьи 346.26 НК РФ отдельный учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД и УСН, не вел.

Учитывая отсутствие отдельного учёта доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам, налоговая инспекция правомерно применила расчётный метод определения задолженности предпринимателя по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Вместе с тем решение инспекции признано незаконным и отменено в связи с неверным расчётом подлежащего взысканию в бюджет УСН.

В частности, при определении расходов в части заработной платы налоговый орган учёл только оплату работы менеджеров с продаж, начальника склада, управляющего и водителя, которые, по мнению налогового органа, задействованы в оптовой торговле. Однако доказательств того, что только работники, занимающие названные должности, задействованы в деятельности по УСН, налоговым органом не представлено. Допросы работников не проводились, функциональные обязанности не исследовались. Расходы по заработной плате главного бухгалтера, плотников, слесаря, кладовщика не включены в расходы по заработной плате за 2007 год. Расходы по заработной плате за 2008 год налоговый орган не включил в полном объёме.

Также в 2008 году предприниматель нес расходы по оплате взносов на обязательное пенсионное страхование и на обязательное социальное страхование. Такие расходы, равно как и суммы налога на добавленную стоимость (далее - НДС) по оплаченным товарам налоговый орган в расходы отчётных периодов 2008 года не включил.

Не учтены инспекцией и расходы по оплате используемого в предпринимательской деятельности объекта недвижимости.

Окружной суд подтвердил правильность указанных выводов".

³ Постановление ФАС СЗО от 04.04.2011 по делу № А05-2144/2010.

III. Частичное представление налогоплательщиками в рамках проведения выездной налоговой проверки первичных документов бухгалтерского и налогового учёта не освобождает налоговые органы от применения расчётного метода.

Большинство споров, рассмотренных в суде, возникли по вопросу применения расчётного метода определения задолженности при сдаче налогоплательщиком налоговой декларации и непредставлении полного объёма первичных документов, подтверждающих указанные в такой декларации сведения.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 25.02.2004 № 668/04 разъяснил, что при невозможности установить одну из составляющих, необходимых для исчисления налога, следует руководствоваться правилом, предусмотренным подпунктом 1 пункта 1 статьи 31 НК РФ. По обстоятельствам рассмотренного ВАС РФ дела предприниматель не представил на проверку первичные документы, подтверждающие доходы и расходы, по причине их уничтожения пожаром, в связи с чем налоговый орган исчислил подоходный налог исходя из данных о доходах, заявленных в декларации, без учёта отражённых в них расходов.

Дальнейшее разъяснение указанной ситуации получило в постановлении от 19.07.2011 № 1621/11, в котором ВАС РФ указал, что частичное представление налогоплательщиками в рамках проведения выездной налоговой проверки первичных документов бухгалтерского и налогового учёта не является обстоятельством, освобождающим налоговые органы от применения расчётного метода.

Приведённые выводы нашли развитие в практике ФАС СЗО и апелляционного суда в следующих ситуациях.

1. Предприниматель обжаловал в арбитражный суд решение инспекции о привлечении его к налоговой ответственности, которым ему были доначислены НДФЛ и ЕСН по данным о сумме дохода, заявленной в налоговых декларациях, и документально подтверждённым расходам.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленные требования частично, признав незаконным оспариваемое решение в части доначисления и предложения уплатить НДФЛ, ЕСН и НДС, а также соответствующие суммы пеней и штрафов.

Указанный суд посчитал, что в связи с утратой предпринимателем части первичных документов в результате пожара, инспекция при исчислении НДФЛ и ЕСН должна была применить расчётный метод в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ исходя из применения средней наценки, сложившейся у налогоплательщика за проверяемый период. При этом суд

самостоятельно определил сумму подлежащих обложению НДФЛ и ЕСН доходов предпринимателя на основании представленных им первичных налоговых деклараций.

Апелляционная инстанция пришла к выводу об отсутствии у суда полномочий на применение подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, поскольку указанное право предоставлено только налоговому органу. Кроме того, предоставление предпринимателем части первичных документов исключает применение расчётного метода определения задолженности по данным налогам. Суд посчитал правильным выполненный инспекцией расчёт НДФЛ и ЕСН, составленный на основании данных о доходе, указанных в поданных налогоплательщиком декларациях, а о расходах - подтвержденных восстановленными и представленными предпринимателем в ходе проверки первичными документами.

Окружной суд, отменяя решения нижестоящих судов и признавая полностью незаконным оспариваемое решение налогового органа, подтвердил необходимость применения расчётного метода, однако установил, что предпринимателю не удалось в полном объёме восстановить документы, утраченные в результате пожара. С учётом этого названный суд, ссылаясь на постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2004 № 668/04, посчитал, что расчёт налогов только исходя из данных налоговых деклараций, не подтверждённых книгами учёта доходов и расходов и хозяйственных операций, а также книгами продаж, является необоснованным⁴.

2. В другом случае предприниматель, обжалуя результаты выездной проверки, настаивал на применении расчётного метода определения налогооблагаемой базы с учётом деятельности аналогичного налогоплательщика, ввиду утраты им документов в результате кражи.

Инспекция исчислила суммы единого налога по УСН, определив доходы и расходы предпринимателя на основании имеющихся у неё сведений: деклараций, выписок банка по расчётному счёту налогоплательщика, первичных документов, полученных в ходе встречных проверок контрагентов.

Действия налогового органа суд признал обоснованными, указав, что при краже документов отсутствует противоправное поведение предпринимателя. Он не чинил налоговому органу препятствий в проведении проверки, вёл учёт доходов и расходов, а также объектов налогообложения, о чём свидетельствовала предоставляемая в инспекцию отчётность. Исчисление

⁴ Постановление ФАС СЗО от 27.10.2009 по делу № А66-7842/2007.

налогов произведено на основании первичных документов, полученных при проведении встречных проверок контрагентов⁵.

Аналогичные выводы суды сделали в ситуации, когда предприниматель обосновывал необходимость применения расчётного метода определения налогооблагаемой базы с учётом деятельности аналогичного налогоплательщика по причине утраты большей части документов из-за порчи, вызванной аварией системы отопления в помещении их хранения

Учитывая, что инспекция произвела доначисление НДС и ЕСН, определив доходы и расходы, на основании первичных документов частично представленных предпринимателем, полученных в ходе встречных проверок контрагентов, от банков и имеющихся в налоговом органе, суды трёх инстанций подтвердили правомерность действий налогового органа⁶.

3. По результатам выездной проверки предпринимателю доначислены НДС и ЕСН ввиду непринятия налоговых вычетов, основанных на документах, которые содержат недостоверные сведения (поставщик товаров, стоимость которых включена в состав расходов, не зарегистрирован в ЕГРЮЛ). Размер полученных доходов при этом не оспаривался.

Суд первой инстанции, признав правомерность выводов инспекции по оценке документов, посчитал необходимым при исчислении этих налогов применить профессиональный налоговый вычет в размере 20% общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности, ссылаясь на положения статьи 221 НК РФ.

Апелляционная коллегия подтвердила правильность в этой ситуации расчёта НДС, однако не согласилась с возможностью применения такого вычета по аналогии и к ЕСН, так как глава 24 НК РФ не содержит специальных норм, аналогичных статье 221 НК РФ, и не отсылает к последней.

Расчётный метод определения расходов также не применим, поскольку отсутствуют условия, перечисленные в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

К подобным выводам пришёл суд, рассматривая спор о правомерности доначисления налога на прибыль ввиду непринятия расходов по приобретению товара ввиду отсутствия их документального подтверждения, а также по причине недобросовестности поведения налогоплательщика.

⁵ Постановление 14 ААС от 08.08.2010 по делу № А44-1320/2010.

⁶ Постановления ФАС СЗО от 10.11.2011 по делу № А05-13345/2010, от 03.10.2011 по делу № А05-13288/2010 (дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции при этом порядок применения налоговыми органами расчётного метода не послужил основанием для отмены, оценка выводам суда в указанной части ФАС СЗО не давалась).

⁷ Постановление 14 ААС от 16.05.2011 по делу № А05-13188/2010.

Общество, не оспаривая утрату первичных документов, считало необходимым применение расчётного метода определения расходов.

Суд указал на отсутствие оснований для применения указанной нормы, поскольку подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, поскольку учёт доходов и расходов вёлся, налоги исчислялись, что подтверждается представленной налоговой отчётностью⁸.

4. Несколько иной подход применён судами в следующей ситуации.

Предприниматель наряду с деятельностью, облагаемой ЕНВД (перевозка грузов) осуществлял деятельность, облагаемую по общей системе (аренда транспортных средств с экипажем). Однако в нарушение пункта 7 статьи 346.26 НК РФ отдельный учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении разных видов предпринимательской деятельности не вёл.

Инспекцией произведено доначисление сумм НДФЛ и ЕСН исходя из суммы дохода, определённой на основании материалов, представленных налоговым органом по встречной проверке контрагента, а также сведений о движении средств по расчётному счёту налогоплательщика.

При этом Инспекция применила налоговый вычет в размере 20 % общей суммы доходов предпринимателя при исчислении НДФЛ в соответствии с пунктом 1 статьи 221 НК РФ.

Суды признали такой механизм расчёта налогов неправильным, так как налоговым органом не проверены и не учтены расходы на заработную плату, по платежам по гражданско-правовым договорам, налоговым платежам. Кроме того, вид деятельности предпринимателя - предоставление в аренду транспортных средств с экипажем предусматривает, в том числе, расходы на приобретение горюче-смазочных материалов, запасных частей, ремонт автотранспортных средств и прочие. Инспекцией не были проведены контрольные мероприятия, направленные на получение у контрагентов предпринимателя или иных лиц, располагающих информацией, касающейся его деятельности, документов в подтверждение налоговых вычетов, связанных с осуществлением этой деятельности.

Таким образом, Инспекцией не была установлена действительная налоговая обязанность предпринимателя с учётом произведенных им расходов и права на применение налоговых вычетов.

Предусмотренное подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ положение относительно определения сумм налогов расчётным путём с использованием

данных об иных аналогичных налогоплательщиках также было проигнорировано налоговым органом⁹.

IV. Применение расчётного метода при исчислении НДС

Президиум ВАС РФ в постановлениях от 30.10.2007 № 8686/07, от 09.11.2010 № 6961/10 указал на невозможность применения расчётного метода в целях определения суммы налоговых вычетов по НДС. В случае не предоставления налогоплательщиком первичных документов в обоснование заявленных вычетов по НДС инспекция вправе не принять такие вычеты и исчислить налог с полной суммы выручки.

Практика апелляционного суда в данном случае единообразна.

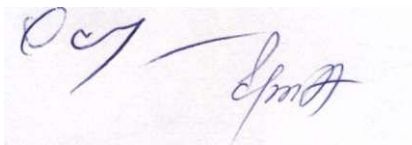
В связи с утратой предпринимателем первичных документов инспекция исчислила НДС, НДФЛ и ЕСН на основании данных книги учёта доходов и расходов, счетов-фактур, товарных накладных, заявлений на предоставление стандартных налоговых вычетов, заявлений на предоставление профессиональных налоговых вычетов.

Суд первой инстанции признала неподтверждённым размер налоговых обязательств налогоплательщика, поскольку инспекция при вынесении решения не применила расчётный метод исчисления налогов.

Апелляционная инстанция решение отменила, указав, что сама по себе утрата документов не является основанием для применения расчётного метода.

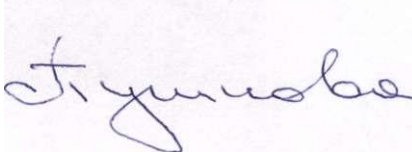
Кроме того, поскольку НДС исчисляется по правилам статьи 166 НК РФ, а применение налоговых вычетов предусмотрено статьями 171, 172 указанного Кодекса и возможно лишь при соблюдении определённых условий и наличии определённых документов, расчётный метод для определения сумм налоговых вычетов применению не подлежит¹⁰.

Судья



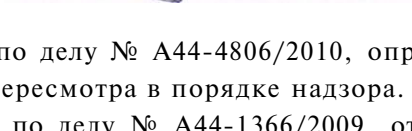
Н.Н. Осокина

Помощник судьи



А.Ю. Ерзнкян

И.о. начальника отдела анализа
и обобщения судебной практики



Л.В. Пушкова

⁹ Постановление ФАС СЗО от 21.07.2011 по делу № А44-4806/2010, определением ВАС РФ от 07.11.2011 принято к производству для пересмотра в порядке надзора.

¹⁰ Постановления ФАС СЗО от 11.12.2009 по делу № А44-1366/2009, от 27.10.2009 по делу № А66-7842/2007, от 13.01.2011 по делу № А52-5419/2009, от 15.04.2011 по делу № А52-5502/2009, от 03.10.2011 по делу № А05-13288/2010.