**Основания и порядок применения налоговым органом расчетного пути при определении сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджет**

С чего начинается выездная налоговая проверка? С вручения налогоплательщику решения о проведении проверки и требования о предоставлении документов, необходимых налоговому органу для проведения проверки.

В некоторых случаях данное требование налогового органа налогоплательщик не может выполнить при всем желании, так как документы уничтожены пожаром (наводнением, землетрясением), похищены, утеряны и т. п.

Отдельные налогоплательщики просто игнорируют требование налогового органа о предоставлении документов. Чем же они рискуют в таком случае?

Последствия непредставления необходимых для проверки документов (помимо штрафа) могут быть следующими:

- В ходе проведения проверки налоговики могут провести осмотр помещения, используемого проверяемым лицом в целях извлечения дохода (офис, склад и т. п.). При этом осмотр при наличии определенных условий (присутствие проверяемого лица или его представителя) может перерасти в выемку документов. - В результате проверки суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджет, могут быть определены налоговым органом расчетным путем в соответствии с положениями подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Помимо этого, расчетный метод может быть использован налоговиками в случае воспрепятствования доступу сотрудников налогового органа в помещение, используемое проверяемым лицом в целях извлечения дохода (в офис, на склад и т. п.).

В этом случае в соответствии со ст. 91 НК РФ руководителем проверяющей группы составляется акт, на основании которого налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

В определении Конституционного Суда РФ от 05.07.2005г. № 301-О отмечено: «...применение расчетного метода обеспечивает, с одной стороны, безусловное исполнение всеми лицами обязанности по уплате законно установленных налогов, независимо от каких-либо обстоятельств (отсутствие первичных документов, регистров бухгалтерского учета), с другой стороны, налог не должен быть взыскан в размере большем, чем с аналогичных налогоплательщиков».

Что может послужить поводом к применению налоговым органом расчетного метода, понятно, а вот как применять данный метод на практике, не совсем. По крайней мере даже среди налоговиков нет единого мнения по данному вопросу. А все из-за того, что данная процедура никак не регламентирована, нет никаких методических рекомендаций или разъяснений. Кроме указания в ст. 31 НК РФ на наличие у налогового органа такого права, Кодекс содержит положение, согласно которому в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам (п. 7 ст. 166 НК РФ).

В результате на практике мы имеем множество вариантов применения налоговыми органами расчетного пути с целью определения суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет.

В большинстве случаев налоговые органы выбирают очень простой путь – получают сведения о доходах налогоплательщика за проверяемый период (например, запрашивают выписки по расчетным счетам налогоплательщика) и, считая это налоговой базой, начисляют налоги, естественно, без учета расходов.

Аргументация при этом очень простая – расходы, заявленные в налоговых декларациях (если декларации представлялись и они не «нулевые»), документально не подтверждены, соответственно, не подлежат учету при определении налогооблагаемой базы.

Однако арбитражные суды, о чем свидетельствует обширная арбитражная практика по данному вопросу, такой путь обоснованно считают неправомерным, поскольку в данном случае налоговая база определена без учета расходов (см. например, Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2004г. № 668/04; Постановление ФАС Уральского округа от 24.08.2010г. № Ф09-6744/10-С3 по делу № А07-25289/2009).

ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 15.01.2010г. № А70-9235/2008 указал следующее: «При отсутствии первичных документов отсутствует возможность проверить не только правильность заявленных расходов и налоговых вычетов, но и правильность определения обществом налоговой базы по названным налогам. Определение расчетным путем суммы налога, подлежащего внесению в бюджет, производится на основании данных о доходах и расходах. При невозможности установить одну из составляющих, необходимых для исчисления налога, следует руководствоваться соответствующим правилом, предусмотренным подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ».

Зная любовь налоговых органов к использованию формального подхода, некоторые налогоплательщики намеренно не предоставляют документы и ждут вынесения налоговым органом заведомо незаконного решения. Но всегда есть риск получить решение налогового органа, содержащее мотивированный и главное, составленный в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, расчет сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Как же выглядит такой расчет? Обоснованный расчет должен содержать информацию об уровне расходов (о доле вычетов по НДС) аналогичных налогоплательщиков. При этом для сравнения налоговым оргном должно быть выбрано не менее двух аналогичных налогоплательщиков, которые должны быть отобраны с учетом следующих критериев:

- аналогичность деятельности по отраслевому принципу (заявленный основной код ОКВЭД); - соразмерность полученных доходов по году деятельности; - осуществление деятельности с использованием одной и той же системы налогообложения по сравнению с проверяемым лицом.

Полученные сведения об уровне расходов (о доле вычетов по НДС) аналогичных налогоплательщиков приводятся к среднему знаменателю. Например, доля расходов в составе доходов одного аналогичного налогоплательщика составляет 90 %; доля другого - 80 %. Соответственно, средний уровень расходов составит 85 %. Именно данный показатель и будет являться уровнем расходов (вычетов) проверяемого лица.

Если расчет налогового органа не соответствует указанным критериям, можно смело обращаться в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, основанного на подобном расчете.

Центр структурирования бизнеса и налоговой безопасности taxCOACH