АСКОН НАВИГАТОР

Электронный журнал для специалистов в области бухгалтерии, кадров и права

Файл сформирован 30.04.2024

Пояснения по требованию налоговых органов - мнение эксперта

По общему правилу представление пояснений налоговым органам является правом, а не обязанностью налогоплательщика (подпункт 7 пункта 1 статьи 21 НК РФ).

Обязанность по представлению пояснений возникает у налогоплательщика лишь при проведении камеральной налоговой проверки.

Так, налоговые органы вправе потребовать представить пояснения при проведении камеральной налоговой проверки в следующих случаях (пункт 3 статьи 88 НК РФ):

- выявлены ошибки в налоговой декларации и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах;
- подана уточненная налоговая декларация, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией;
- подана налоговая декларация, в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка.

Пояснения необходимо представить в течение пяти рабочих дней со дня, следующего за днем получения сообщения (пункты 2, 6 статьи 6.1, пункт 3 статьи 88 НК РФ). Ответственность за непредставление или несвоевременное представление пояснений по требованию налоговиков статьей 88 НК РФ не предусмотрена. Однако пояснения, по нашему мнению, в данном случае все же лучше представить, т. к. в противном случае могут быть такие негативные последствия как доначисление налога, пени и штрафа по результатам камеральной проверки.

Обращаем внимание, что с 01.01.2015 налогоплательщикам вменена обязанность по передаче налоговому органу квитанции о приеме документов в течение шести дней со дня их отправки налоговым органом (пункт 5.1 статьи 23 НК РФ). Поэтому при получении извещения с требованием о предоставлении пояснений или уведомления о вызове в налоговый орган для дачи пояснений необходимо отправить указанную квитанцию по телекоммуникационным каналам связи. В случае неисполнения организацией данных обязанностей налоговый орган в течение десяти дней со дня истечения срока, определенного для передачи квитанции о приеме документов, направленных налоговым органом, вправе приостановить операции по расчетным счетам организации (подпункт 2 пункта 3 статьи 76 НК РФ).

Рассмотрим более подробно каждый из случаев необходимости представления пояснений по требованию налогового органа.

Представление пояснений при выявлении ошибок и противоречий

Если вы получили извещение о выявленной ошибке (противоречии, несоответствии) в представленной вами отчетности, в ответ организация может представить уточненную налоговую декларацию, в которой выявленные несоответствия и противоречия будут устранены, или представить пояснения. Форма представления пояснений налоговым законодательством не определена, поэтому организация вправе воспользоваться рекомендованными ФНС формами (например, см. приложение № 3 к письму ФНС России от 07.04.2015 N ЕД-4-15/5752) или составить пояснения в произвольной форме. Для подтверждения своих аргументов можно приложить к пояснениям выписки из регистров бухгалтерского и налогового учета и иные подтверждающие документы.

На практике организациям часто приходится получать требования налоговых органов о предоставлении пояснений по ситуациям, когда несоответствия и противоречия отсутствуют, например, по расхождениям между строками бухгалтерской отчетности и декларации по налогу на прибыль. В таком случае требования налоговых органов неправомерны, т. к. бухгалтерская отчетность содержит информацию бухгалтерского учета, сформированную по правилам, предусмотренным соответствующим законодательством. Налоговая декларация содержит сведения налогового учета, который отличен от бухгалтерского, и это не является противоречием.

Налогоплательщики вправе не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов (подпункт 11 пункта 1 статьи 21 НК РФ). Поэтому при получении подобных требований в первую очередь необходимо убедиться, что они соответствуют действующему законодательству. Что делать, если налоговый орган, требуя пояснений, явно превышает свои полномочия, и организация считает выполнение таких требований неуместным, будет рассмотрено в ситуации ниже.

Представление пояснений при подаче уточненной декларации с уменьшением суммы налога к уплате или декларации с убытком

В представляемых по данным основаниям пояснениях необходимо соответственно обосновать изменение соответствующих показателей налоговой декларации или обосновать размер убытка. Если уточненная декларация представлена вами по истечении двух лет со дня, установленного для подачи первичной налоговой декларации, налоговый орган вправе истребовать первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации, и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменения (пункт 8.3 статьи 88 НК РФ).

Однако налоговые органы при проведении камеральной налоговой проверки декларации, по которой отражен убыток, кроме предусмотренных обоснований часто запрашивают целый перечень информации о текущей деятельности организации. Рассмотрим это на примере следующей ситуации.

Ситуация.

Организацией представлена декларация по налогу на прибыль, по которой заявлен убыток. В связи с этим налоговая инспекция направляет уведомление для дачи пояснений, связанных с заявленной суммой убытка. Согласно уведомлению о вызове налогоплательщика для дачи пояснений налоговый орган просит в пятидневный срок со дня получения указанного сообщения предоставить следующую информацию:

1) пояснительную записку о причинах образования убытка;

2) перечень дебиторской и кредиторской задолженности с указанием сумм и наименований организаций, включая ИНН;

3) расшифровка доходов, в том числе внереализационных, отраженных в налоговой декларации по налогу на прибыль, с указанием реализованных товаров, а также сумм по каждому виду дохода;

4) подробная расшифровка всех расходов, включая косвенные и внереализационные, которая должна содержать все реквизиты документов, подтверждающих данные расходы;

5) копия учетной политики организации.

В указанном уведомлении организация предупреждена об ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 19.4 Кодекса об административных правонарушениях, за неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей.

Посчитав требования налоговой инспекции необоснованными и незаконными, организация обратилась в вышестоящий налоговый орган с жалобой. При этом налогоплательщик изложил следующие основания. Нормами подпункта 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ (право вызова налогоплательщика для дачи пояснений) не предусмотрена обязанность налогоплательщика давать налоговому органу пояснений исключительно в письменной форме, в связи с чем налоговый орган не вправе определять форму пояснений по собственному усмотрению. До тех пор, пока законодателем не будет определена конкретная форма пояснений, налогоплательщик вправе давать их в письменном и устном виде по собственному усмотрению. Требования, содержащиеся в перечне запрашиваемой информации, направлены на понуждение налогоплательщика к предоставлению налоговому органу детальной аналитической информации. Между тем, как отмечено в пункте 4 письма ФНС России от 13.09.2012 г. № АС-4-2/15309@, право истребовать у налогоплательщика аналитическую информацию (разного рода расчеты и расшифровки) налоговым органам не предоставлено. Право истребования пояснительной записки о причинах возникновения убытка налоговым органам не предоставлено. На основании изложенного организация в своей жалобе просила отменить уведомление налоговой инспекции.

Вышестоящий налоговый орган, посчитав доводы налогоплательщика обоснованными, принял решение отменить уведомление. При этом в своем решении указал, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы (пункт 7 статьи 88 НК РФ). Кроме того, обратил внимание на то, что указанная административная ответственность применяется за неявку в налоговый орган, а не за отказ от дачи пояснений.

Представление пояснений при проведении выездной налоговой проверки

Несмотря на то, что обязанность представить пояснения при проведении выездной налоговой проверки налоговым законодательством не предусмотрена, тем не менее, в Письме от 13.08.2014 N ЕД-4-2/16015 ФНС рекомендовала территориальным налоговикам и в рамках выездных налоговых проверок не пренебрегать правом на истребование пояснений. В частности, авторы данного Письма указали на необходимость получения пояснений от налогоплательщика относительно каждого выявленного в ходе процедуры проведения выездной налоговой проверки (до ее окончания) факта, позволяющего предполагать совершение налогового правонарушения, имеющего значительный характер. По мнению ФНС, получение подобных пояснений поможет заранее выявить позицию налогоплательщика по спорным эпизодам проверки. Тем самым еще до составления акта налоговой проверки могут быть урегулированы отдельные спорные ситуации (разногласия), возникшие в ходе проверки между налоговым органом и проверяемым лицом, что, в свою очередь, позволит уменьшить количество необоснованных претензий контролеров и судебных разбирательств в дальнейшем. В данном письме также указывается на правомерность требования пояснений от налогоплательщика в письменной форме.

Вызов для дачи пояснений

Налоговые органы вправе вызывать для дачи пояснений в связи:

- с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов;
- с налоговой проверкой;
- в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

Это право закреплено в подпункте 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ. Кроме того в Письме ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» приведены некоторые случаи, когда может осуществляться вызов налогоплательщиков:

- если требуется получить непосредственно от налогоплательщика пояснения по вопросам, связанным с исполнением им законодательства о налогах и сборах, в том числе в рамках заседания комиссии налогового органа по легализации налоговой базы;
- если для дачи пояснений требуется непосредственная явка налогоплательщика при выявлении в ходе проведения камеральной налоговой проверки ошибок и противоречий. Необходимость явки может усматриваться из объема ошибок, противоречий и несоответствий, масштаба и сложности

сложившейся ситуации, когда необходимы ответы на вопросы, которые могут быть поставлены только после получения ответов на промежуточные вопросы и т.д. и т.п.

В случае вызова для дачи пояснений на основании подпункта 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ, на наш взгляд, лучше явиться в налоговый орган, так как неявка может рассматриваться как административное правонарушение, за которое на должностных лиц организации может быть наложен штраф в размере от 2000 до 4000 руб. (часть 1 статьи 19.4 КоАП). ФНС России в указанном выше письме подчеркивает, что данная административная ответственность применяется только за неявку в налоговый орган, а не за отказ от дачи пояснений. Ответственность за непредставление пояснений НК РФ не установлена. Таким образом, налогоплательщик, придя по вызову налогового органа, не может быть оштрафован за отказ представить пояснения.

В то же время непредставление пояснений является одним из критериев на включение организации в план выездных налоговых проверок (пункт 9 статьи 4 Приказа ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»).

Кроме упомянутых выше ситуаций, налоговые органы, руководствуясь положениями указанной Концепции, часто требуют от налогоплательщика провести анализ налоговой и бухгалтерской отчетности по установленным критериям риска совершения налоговых правонарушений и представить пояснения по результатам такого анализа. В случае выявления нарушений налогоплательщику предлагается представить уточненные налоговые декларации, принять меры по повышению заработной платы до уровня не ниже среднеотраслевой по виду деятельности (легализовать заработную плату). В данной ситуации превышение полномочий контролирующих органов очевидно, ведь такие обязанности налогоплательщика действующим налоговым законодательством не предусмотрены.

Таким образом, можно сделать вывод, что требования налоговых органов о предоставлении разного рода пояснений далеко не всегда обусловлены нормами законодательства о налогах и сборах. Представлять или нет пояснения в каждом конкретном случае ˇ ˇˇ это выбор налогоплательщика. Принимая такое решение, организации следует учесть и оценить все последствия, а также трудоемкость подготовки таких пояснений.

ООО ИПЦ «Консультант+Аскон».
Тел.: (812) 703-38-34
e-mail: navigator@ascon.spb.ru
сайт: www.ascon-spb.ru

При подготовке обзора «Аскон Навигатор» используется справочно-правовая система КонсультантПлюс.
Перепечатка материалов разрешается только с письменного согласия ООО ИПЦ «Консультант+Аскон».