



ЗАКОН № 7, 2007

## КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

*В конце июня на официальном сайте ФНС России были опубликованы критерии, на основе которых налоговыми органами осуществляется выбор компаний в целях проведения выездных налоговых проверок. Руководствуясь данными критериями, налогоплательщик может самостоятельно определить, насколько рискованной является политика компании с точки зрения проведения в отношении нее мероприятий налогового контроля. Как следует расценивать факт опубликования указанных критериев? Насколько приведенные в критериях показатели соответствуют реалиям рынка? С этими вопросами мы обратились к ведущим специалистам в данной области.*

**Д.Б. БАБИНЕР, партнер Ernst & Young, отдел налоговых и юридических услуг:**

— Определение критериев риска для отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок является логическим продолжением политики Минфина и ФНС по выделению и обособлению контрольной функции в отношении крупнейших налогоплательщиков, в том числе по отраслевому принципу, что теоретически должно привести к более эффективному налоговому контролю на основе знания налоговыми инспекторами отраслевых особенностей ведения коммерческой деятель-

ности. Положительным является факт гласности, объявленной ФНС в отношении принятых критериев.

По сути, ФНС хочет отслеживать отклонения в деятельности конкретного налогоплательщика от среднестатистических, в частности, по таким показателям, как (а) налоговая нагрузка (соотношение суммы налогов и выручки), (б) размер заработной платы, (в) рентабельность (соотношение прибыли и себестоимости, а также отношение прибыли и активов). Примечательно, что только в отношении последнего критерия указывается, что риск возникает в случае отклонения в меньшую сторону от среднотраслевого показателя на 10% и более. Соответственно при выплате налогов и заработной платы сверх среднестатистической величины налогоплательщик также попадает в зону риска (т. е. проведения выездной налоговой проверки).

В зоне риска по-прежнему остается подавляющее большинство экспортеров (так как вычеты по НДС у них близки или превышают сумму начисленного с налоговой базы НДС).

Предполагая добросовестность самих налоговых инспекторов, а также комплексный и разумный подход в практическом применении критериев в отношении конкретного на-



## СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ

логоплательщика, следующие критерии выглядят вполне обоснованно: осуществление убыточной деятельности в течение более чем 2 лет; превышение темпов роста расходов над темпами роста доходов; «миграция» между налоговыми органами; применение упрощенной системы налогообложения, ЕНВД в случае, если налогоплательщик более чем на 95% приближается к предельным параметрам, установленным для возможности применения данных режимов.

Не обошла стороной ФНС и обстоятельства, указанные Пленумом ВАС РФ, которые могут свидетельствовать о необоснованной налоговой выгоде (невозможность реального осуществления операций с учетом времени, местонахождения имущества, наличия персонала, наличия материальных ресурсов).

Важно, чтобы налоговые инспекторы воспринимали критерии не как возможность давления на налогоплательщика (предполагая его недобросовестность), а лишь то, что данный налогоплательщик подлежит проверке, но в строгом соответствии с процедурой, установленной Налоговым кодексом. В этой связи настоятельно рекомендуется п. 6 приказа, где управлениям ФНС предлагается предоставить информацию о суммах налоговых обязательств, самостоятельно (!) уточненных налогоплательщиками в результате применения критериев оценки риска. Это похоже на текущую практику: заплатите по уточненной декларации еще налогов — и тогда выездной проверки не будет. Хотелось бы верить, что не в этом смысл разработки критериев, а в создании действительно единой и гласной системы планирования выездных налоговых проверок.

### **С.И. ДЕНИСЕНКО, руководитель юридической группы филиала KPMG в г. Санкт-Петербурге:**

— Принятая ФНС Концепция системы планирования проверок для налогоплательщиков приносит скорее положительные изменения, хотя и не лишена некоторых недостатков.

Принятие и опубликование данной Концепции свидетельствует о повышении информационной открытости ФНС, ранее одного из самых закрытых ведомств. Не секрет, что многие из указанных в Концепции критериев, используемых налоговыми органами при планировании включения тех или иных налогоплательщиков в график проведения выездных налоговых проверок,

присутствовали в виде внутренних конфиденциальных указаний, доступных только для работников налоговых органов. К таким критериям можно отнести, например, предельное соотношение между вычетами по НДС и суммой исчисленной налоговой базы.

Хотя вся Концепция является весьма интересным документом, пронизанным новыми идеями и подходами (например, провозглашенный ФНС принцип двусторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов), наибольший интерес для бизнеса представляют содержащиеся в Концепции критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков. Эти критерии будут использоваться также и налоговыми органами. Критерии установлены для того, чтобы налогоплательщики могли самостоятельно оценить, попадают ли они в зону риска, т. е. повышенного внимания со стороны налоговых органов, реализующих методы налогового контроля, главным из которых является выездная налоговая проверка.

Первая реакция бизнеса на установленные критерии была несколько скептической, поскольку опубликованные в настоящее время цифровые значения являются усредненными и зачастую не учитывают специфики бизнеса конкретных компаний, их маркетинговую политику и цели, фазу в развитии бизнеса (например, реализация обеспеченного финансированием и технологиями ультрасовременного инвестиционного проекта либо, напротив, наличие исторически сложившегося устаревшего имущественного комплекса, отягощенного социальными обязательствами), регион деятельности. Однако, как указано в Концепции, критерии планируется устанавливать ежегодно, что позволит внести необходимые коррективы с учетом нарабатываемого опыта.

Позитивным представляется предложенный ФНС принцип введения единой открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок. Реализация данной системы по замыслу ФНС должна привести к снижению субъективизма и обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Как указано в Концепции, это должно привести к повышению эффективности работы налоговых органов, которые, как ожидается, при планировании налоговых

**ЗАКОН № 7, 2007**

проверок будут руководствоваться критериями риска, в том числе общедоступными. Данный подход очень напоминает используемый в настоящее время в таможенных органах критерий отбора объектов контроля по установленным профилям рисков, с той лишь разницей, что конкретные профили рисков, используемые таможенными органами, не являются общедоступной информацией.

Принцип использования налоговыми органами обоснованных и объективных критериев при планировании выездных налоговых проверок может помочь тем законопослушным налогоплательщикам, которые по не всегда понятным причинам подвергаются слишком тщательному контролю налоговых органов без наличия для этого каких-либо объективных оснований. Таким налогоплательщикам, как мы полагаем, можно порекомендовать обращаться в административном порядке в вышестоящий налоговый орган с жалобами на действия нижестоящего налогового органа. Разумеется, такое обращение может быть эффективным, если налогоплательщик будет соответствовать критериям законопослушного налогоплательщика, установленным в Концепции. Также, безусловно, не следует рассчитывать на универсальность такого способа защиты прав налогоплательщика, поскольку, как указано в Концепции, при планировании выездных налоговых проверок налоговые органы используют как общедоступные критерии, так и всесторонний анализ всего объема информации, поступающей из внутренних и внешних источников.

Одним из принципов планирования выездных налоговых проверок, заложенных в Концепции, является своевременность реагирования налогового органа на признаки возможного совершения налогового правонарушения. Это означает, что налоговый орган должен систематически осуществлять мониторинг поступающей информации и при наличии обоснованных сомнений в правильности исчисления налогов конкретным налогоплательщиком должен без промедления назначить выездную налоговую проверку. Как указано в Концепции, задачей выездных налоговых проверок является не только выявление и пресечение налоговых нарушений, но и их предупреждение. Для законопослушного налогоплательщика, совершившего ошибку в исчислении налогов в силу зачастую не всегда понятных и противоречивых норм налогового законодательства, своевременность налого-

вого контроля означает снижение потерь от начисляемых налоговыми органами пеней, суммы которых могут быть весьма существенными в случае, если выездная налоговая проверка будет охватывать максимально допустимую глубину, установленную Налоговым кодексом.

Положительным эффектом опубликования критериев риска является возможность для налогоплательщика (соблюдающего налоговое законодательство, но по той или иной причине не соответствующего установленным критериям) заранее подготовиться к выездной налоговой проверке, документально обосновав причины, по которым невозможно достижение заданных критериев. При этом полагаем, что для налогоплательщика может быть полезным использование рекомендаций ВАС РФ, содержащихся в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 в отношении подходов, используемых судами при оценке обоснованности налоговой выгоды и наличия деловой цели. Во многом подходы, содержащиеся в Постановлении ВАС РФ № 53, перекликаются с подходами, провозглашенными в Концепции. Недаром после перечисления критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков в Концепции содержится указание на то, что при использовании таких критериев налоговый орган должен проанализировать возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении ВАС РФ № 53. По смыслу Концепции с учетом Постановления ВАС РФ № 53 несоответствие налогоплательщика критериям, установленным в Концепции, само по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

К отрицательным последствиям, с которыми может быть связано введение Концепции, относится то, что налоговые органы на местах нередко понимают указания ФНС слишком буквально, без учета их истинного смысла, в результате чего достигается эффект, обратный ожидаемому.

У нас имеются опасения, что с опубликованием Концепции даже законопослушные налогоплательщики, по каким-либо объективным обстоятельствам не соответствующие установленным критериям, могут подвергнуться мощному административному пресингу под флагом борьбы, как указано в Концепции,

## СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ

со схемами ухода от налогообложения или минимизации налоговых обязательств. Кстати последнее как в мировой, так и в российской практике является законным и допустимым, если только цель налоговой минимизации не является основной или единственной.

Небезынтересно отметить, что сама ФНС признает, что выездная налоговая проверка представляет собой значительный риск даже для законопослушного налогоплательщика. Указывая на положительное значение внедрения Концепции, ФНС отмечает, что это «позволит для налогоплательщиков максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом».

Тревожит также и то обстоятельство, что помимо целей улучшения налогового администрирования, повышения защищенности налогоплательщиков от неправомерных требований налоговых органов, повышения информационной открытости налоговых органов целью Концепции провозглашено также обеспечение роста налоговых поступлений. Весьма неоднозначно звучит содержащееся в Концепции предложение налогоплательщикам, не дожидаясь выездной налоговой проверки, «использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов». Характерно, что ФНС планирует оценивать результаты внедрения Концепции на основании анализа информации о суммах налоговых обязательств, самостоятельно уточненных налогоплательщиками в результате применения критериев оценки рисков. Кроме того, при оценке результатов внедрения Концепции будет учитываться информация об изменении налоговой нагрузки в результате применения налогоплательщиками критериев оценки рисков.

С учетом не всегда однозначной практической реализации на местах даже самых прогрессивных инициатив ФНС у нас возникает опасение, что Концепция и установленные критерии могут превратиться в серьезный рычаг давления на законопослушных налогоплательщиков, задачей которых будет увеличение налоговой нагрузки путем использования административных мер. При этом все остальные цели, провоз-

глашенные в Концепции, могут отойти на второй план.

Поэтому при контроле над реализацией Концепции ФНС, вероятно, должна обратить внимание не только на финансовые показатели, но и на оценку на основании объективных критериев защищенности налогоплательщиков от неправомерных требований налоговых органов. Такими критериями могут быть, например, количество обоснованных жалоб налогоплательщиков в вышестоящие налоговые органы, количество выигранных налогоплательщиками дел в судах. К сожалению, в настоящее время, как показывает практика, налоговые органы на местах, предъявляя необоснованные претензии к налогоплательщикам, несколько не обеспокоены своей возможной ответственностью. Разумеется, это не способствует повышению у налогоплательщиков доверия к закону и умаляет авторитет государственной власти.

Таким образом, востребованными являются провозглашенные в Концепции принцип двухсторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов и принцип повышения защищенности налогоплательщиков от неправомерных требований налоговых органов.

Остается надеяться, что Концепция послужит тому, что налоговый контроль в России будет совершенствоваться в направлении более сбалансированного соотношения между частными и публичными интересами. Это поспособствует развитию открытого, прозрачного, законопослушного бизнеса, поскольку именно он в первую очередь страдает от некачественного налогового администрирования.

**А.Б. КЛЯЧИН,**  
**юридическая фирма Salomon Partners:**

— С точки зрения налогоплательщика, опубликование критериев проведения выездных налоговых проверок, вероятно, полезно. Критерии в целом показывают, что вызывает повышенный интерес у налоговиков, что формирует для них «презумпцию виновности» налогоплательщика. Опубликованные критерии рассчитаны прежде всего на малый и средний бизнес, т. е. на предпринимателей, которые зачастую не содержат в штате специалистов в области налогообложения и не имеют возможности постоянно консуль-

**ЗАКОН № 7, 2007**

тироваться с ними. В этих условиях четко сформулированный перечень показателей, которые налоговые органы считают подозрительными, поможет им избежать неприятностей, связанных с повышенным вниманием налоговиков. Что же касается самого перечня, то в целом он представляется достаточно разумным. Лишь некоторые из приведенных в нем параметров, на наш взгляд, не должны были туда попасть. К таким относится «миграция» между налоговыми органами более двух раз с момента государственной регистрации юридического лица. В условиях современного рынка недвижимости многие компании меняют место своего нахождения достаточно часто, и этот факт сам по себе не свидетельствует о какой-либо недобросовестности. То же самое касается и некоторых других приведенных в перечне критериев. Представляется, что такие критерии могут служить основанием для проведения проверки только в случае, если они сочетаются с другими критериями из перечня. Возможно, весь перечень мог бы быть разделен на список критериев, которые могут являться основаниями для выездной проверки сами по себе, и список критериев, которые являлись бы основаниями для проверки только при одновременном наличии нескольких из них.

**С.Ю. ШАПОВАЛОВ, партнер,  
генеральный директор юридической компании  
«Налоговая помощь»:**

— Подобные действия являются в большей степени очередной попыткой оказать давление на бизнес. Психологические приемы за последние полтора-два года стали особенно любимы ФНС (вспомнить те же зарплатные комиссии или комиссии по убыточным компаниям). Это и понятно: расходов на запугивание налогоплательщиков минимум (особенно с учетом того, что СМИ подхватывают новость о любой инициативе ФНС и нагнетают ажиотаж пессимистичными комментариями), а эффект имеет место быть. Ведь пугают сразу ВСЕХ, но каждому налогоплательщику кажется, что пугают его конкретно.

Возвращаясь к критериям. Надо понимать самое важное: критерии сами по себе не позволяют увеличить число проверок. Поэтому как проверяли в прошлые годы икс компаний, так примерно то же число проверять и будут.

Как были у налогоплательщика шансы попасть в план проверок, так эти шансы и сохранились (при условии, что он не пытается соответствовать критериям вывода его персоны из-под проверки). То есть нынешнее положение большинства налогоплательщиков ничуть не хуже того, что было год назад.

Другой разговор, что положение можно якобы улучшить. Я полагаю, что каждый должен для себя сам решить, готов ли он перестроить свой бизнес в угоду такому преимуществу, как вывод его персоны (организации) из-под проверки, которая, к слову сказать, может и сама по себе не случиться (ведь проверить всех налоговиков не успевают). А если и случится, то не факт, что налоговики во время этой проверки найдут что-то серьезное.

**И.А. КЛЕПИЦКИЙ, доцент Российской академии  
правосудия, кандидат юридических наук:**

— Опубликование «общедоступных критериев» на первый взгляд — дружественный жест государства в отношении бизнеса.

Тем не менее все не так просто и ясно, как кажется. Проблемы заложены уже в названии документа — «общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков». Непонятно, почему речь идет о «рисках». В словаре С.И. Ожегова слово «риск» определяется как «возможность опасности, неудачи». Именно в этом значении слово «риск» используется юристами и экономистами. Вместе с тем какая опасность может ждать добросовестного налогоплательщика в результате качественно проведенной налоговой проверки?

Если же письмо адресовано недобросовестным налогоплательщикам, уклоняющимся от уплаты налогов, его опубликование следует признать тактической ошибкой. Получается, что ФНС разъясняет преступникам, каким образом они могут снизить риск разоблачения преступления.

Кроме того, в названии документа настораживает слово «общедоступные». Оно заставляет задуматься над тем фактом, что наряду с «общедоступными критериями самостоятельной оценки» существуют какие-то другие критерии, не общедоступные, которыми и будет руководствоваться ФНС в своей практической деятельности.

## СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ

Каково же действительное значение, смысл и цель опубликования «общедоступных критериев»? Анализ текста приводит к следующим выводам: 1) государство недовольно размером собираемых налогов и намерено собирать больше; 2) государство уверено, что низкий размер налогов — результат массового уклонения от их уплаты; 3) государство признает свою неспособность бороться с уклонением от уплаты налогов и переориентируется с борьбы с правонарушениями на борьбу с неуплатой налогов (уплатой их в небольшом количестве) *per se*.

В таком контексте опубликование документа представляет собой скорее угрозу, нежели дружественный жест: «Вы платите мало налогов? Это небезопасно! Попадете в черный список и к вам придет налоговая проверка. Платите больше или будет вам плохо!».

Цель опубликования критериев очевидна — увеличить размер собираемых налогов. А вот уважение к людям, идеалы «правового государства», презумпция добросовестности налогоплательщика и т.п. — все это отходит на второй план.

Власть угрожает не юридической ответственностью за правонарушения, а самим фактом проведения процедур контроля. И это нехорошая тенденция.

**А.С. ЗАХАРОВ, главный юрисконсульт ОАО «Телекомпания НТВ», магистр международного и европейского права, советник налоговой службы I ранга:**

— Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ была утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, содержащая 11 критериев, в основном носящих экономический характер, для целей установления целесообразности назначения выездных налоговых проверок. Необходимо отметить, что данный акт является исключительно внутриведомственным и не зарегистрирован в Минюсте России.

Кроме того, п. 7 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительст-

ва РФ от 30.09.2004 № 506, ФНС России прямо запрещено осуществлять нормативно-правовое регулирование в установленной сфере деятельности.

Как корректно отметила заместитель руководителя ФНС России Т.В. Шевцова в интервью агентству «Интерфакс», и ее позиция<sup>1</sup> заслуживает положительной оценки, «соответствие налогоплательщика данным критериям еще не означает, что у него есть нарушения налогового законодательства. И не означает, что в процессе выездной налоговой проверки ему обязательно будут предъявлены налоговые претензии».

Порядок, основания и сроки проведения налоговых проверок полностью урегулированы законодательством РФ о налогах и сборах, поэтому и рассматривать «новый научный труд» налоговых органов нужно только в соотношении с возможностью обоснования законности извлечения налоговой выгоды налогоплательщиками по тезисам Постановления ВАС РФ № 53 именно в судебных инстанциях.

В заключение нельзя не отметить пару интересных выводов Конституционного Суда РФ, сделанных в Определениях от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П, согласно которым «налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (ст. 8, ч. 1, Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность».

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов».

<sup>1</sup> Интервью заместителя руководителя ФНС России Т.В. Шевцовой.  
[http://www.nalog.ru/document.php?id=25457&topic=root\\_nalog](http://www.nalog.ru/document.php?id=25457&topic=root_nalog)

**ЗАКОН № 7, 2007**

**В.Л. АРДАШЕВ, управляющий партнер юридической фирмы «Ардашев и Партнеры», бизнес-консультант, эксперт по частному праву, налогообложению и ВЭД:**

— 27 июня 2007 года ФНС РФ опубликовала на своем сайте Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (далее — Критерии оценки налоговых рисков или КОНР), которые были разработаны на основании Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

КОНР — это не застывшая догма, установленная раз и навсегда. ФНС РФ определила цифровые показатели Критериев экспериментально сроком на один год. В будущем планируется их детализация по видам экономической деятельности и регионам. Критерии не являются ведомственным нормативным актом, содержат преимущественно цифровые ориентиры, поэтому они не могут быть обжалованы в суд. Они состоят из 11 индикативных показателей, которые не являются исчерпывающими. При этом налогоплательщик попадает в разряд подозреваемых при обнаружении у него хотя бы одного отклонения от нормы. Однако это не означает, что в отношении него автоматически начнется налоговая проверка.

Появление КОНР вполне закономерно и уже давно ожидалось экспертами как неизбежность. В последнее время аналитические выкладки и обобщение различных критериев и схем налоговыми органами разных регионов стали уже вполне обыденным явлением.

Для справки: в таможенной сфере уже более 3 лет успешно применяется Система управления рисками (СУР), которая позволяет эффективно бороться с таможенными правонарушениями, в частности контрабандой, занижением таможенной стоимости, уклонением от уплаты таможенных пошлин и налогов (ст. 358 Таможенного кодекса РФ). Именно на основе СУР определяется стратегия таможенного контроля (п. 4 ст. 358 ТК РФ), обусловленная необходимостью наиболее рационального использования ресурсов таможенных органов. Как видим, положительный опыт Федеральной таможенной службы (ФТС РФ) переняла и ФНС РФ.

Как же отразится на налогоплательщиках появление КОНР? Мнения по этому поводу противоречивы. Ряд аналитиков небезосновательно полагают, что индикативные показатели налоговой нагрузки, рентабельности продаж и активов не выполняются сейчас даже структурами «Газпрома» и «Роснефти». Однако, несмотря на острую критику, КОНР полезны для всех участников сложного налогового процесса: для налогоплательщиков, налоговых органов и судей.

КОНР устанавливают четкие экономико-управленческие ориентиры, позволяющие превентивно, в перспективе, смоделировать риски, избежать споров, финансовых санкций и достаточно точно предсказать позицию налогового органа. КОНР — не панацея, а только ориентир, принцип, инструмент, которым надо уметь пользоваться, а для этого нужны способности финансового аналитика и налогового консультанта.

Сегодня для определения налоговых рисков совершенно недостаточно знания налогового права и бухучета. Будущее за налоговым менеджментом, предметом которого являются налоговые риски и налоговое планирование. Во всем цивилизованном мире, в частности в Германии, Великобритании, США, эту функцию выполняют налоговые консультанты, которые и в России стали играть все большую роль в деятельности бизнеса. Это признак зрелости и налогоплательщика, и налоговой системы.

Криминальные налоговые схемы доживают свои последние дни, деловая цель и обоснованность налоговой выгоды как судебные доктрины стали частью налогового права России, дополняя позитивное право. Это и есть живое налоговое право, которое надо знать, чувствовать и очень уметь использовать, избегая безрассудных действий, которые могут повлечь неуправляемые налоговые последствия.

Обнародованные ФНС Критерии оценки налоговых рисков, имеющие вполне взвешенные экономические и управленческие основания, как раз и призваны помочь налогоплательщикам самостоятельно оценить свой налоговый рейтинг. Эти Критерии наряду с нормами права и судебной практикой станут еще одним инструментом бизнес-планирования, частью которого является управление налоговыми рисками.

## СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ

В практической плоскости КОНР вместе с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок предписывает налоговикам при реализации контрольных мероприятий отказываться от тотального охвата и сконцентрировать свое внимание только на подозрительных налогоплательщиках, которые будут просеиваться через «сито» КОНР, попадать в зону особого внимания и формировать своеобразный черный список налогоплательщиков — кандидатов на выездную или так называемую углубленную камеральную налоговую проверку.

Именно такой способ и сможет обеспечить налоговикам 100%-ный успех выездных налоговых проверок, количество которых объективно будет снижаться. Таким образом, камеральная проверка становится главным инструментом налогового контроля. Учитывая, что в последнее время изменились и критерии оценки эффективности работы налоговых органов, хочется надеяться, что КОНР будут способствовать отказу налоговиков от правила «начислить недоимку любой ценой!»

Благодаря КОНР внедряется (прежде всего в сознание налоговых инспекторов) не формальный подход, а всесторонний экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и соответствующих первичных документов. При этом фискальные органы уже давно весьма эффективно используют информацию из так называемых внешних источников (банков, регистрирующих и правоохранительных органов, органов статистики, СМИ, Интернета, компаний-монополистов), обращая внимание на ценообразование, формирование себестоимости продукции, состав расходов, структуру баланса налогоплательщика и его операций по банковским счетам.

Особое отношение у налоговиков к оперативно-разыскной информации, заявлениям и сообщениям о фактах уклонения от уплаты налогов со стороны правоохранительных органов и сотрудников организаций. Для удобства последних даже открыты телефоны доверия и «горячие линии». Если у налоговиков появятся доказательства участия компании в схемах легализации расходов посредством фирм-«однодневок» и мнимых сделок, то никакие Критерии ей не помогут и проверки не избежать! Одним словом, на КОНР надейся, но сам не плошай! КОНР не гарантируют безопасности, а только способствуют ей.

КОНР имеют огромное воспитательно-идеологическое значение и формируют у налогоплательщика новый тип экономического мышления, психологически подталкивая его к выбору наиболее лояльного бюджету типа поведения. Надо сказать, что новые PR-технологии, пропаганда и массивная идеологическая бомбардировка сознания налогоплательщика дают весьма ощутимые экономические результаты. Чего только стоит «ковровая зачистка» по линии борьбы с криминальными ЕСН-схемами в 2006 году, организованная ФНС совместно с внебюджетными фондами, МВД, Генпрокуратурой РФ, профсоюзами, которая существенно уменьшила размер зарплат в конвертах.

КОНР будут полезны и рынку в целом, инвесторам и контрагентам налогоплательщика. Согласитесь, что попадание компании в черный список налоговиков одновременно влечет и серьезные репутационные риски.

Калибровка налогоплательщиков с помощью КОНР объективно вынуждает налогоплательщика постепенно подстраиваться под предложенные ФНС РФ стандарты. Отсюда вывод: не выделяйся, будь чуть лучше других, имей систему управления налоговыми рисками, среди которых главный — контакты с проблемными поставщиками, необоснованные расходы и налоговая выгода. При этом надо учитывать свой статус (крупный, основной или типичный налогоплательщик), так как он является определяющим при планировании выездных налоговых проверок и их периодичности.

КОНР должны применяться взвешенно, а не как клише. Иначе мы вновь наступим на те же грабли: хотели как лучше, а получилось как всегда! Совершенно очевидно, что КОНР должны применяться индивидуально к каждому налогоплательщику и в каждом конкретном случае учитывать особенности его бизнес-процессов по конкретным видам деятельности. Например, КОНР гласят, что убыточные, низкорентабельные предприятия, постоянно предъявляющие к возмещению НДС, попадают в зону риска. Однако если причиной этого является долгосрочный инвестиционный проект налогоплательщика, объективно влекущий большие капиталовложения, привлечение кредитов, а значит, отсутствие прибыли и постоянное возмещение НДС, то репрессии в отношении такого налогоплательщика недопустимы.



**ЗАКОН № 7, 2007**

Таким образом, в целях предотвращения рисков умный налогоплательщик должен постоянно отслеживать изменения внешней среды, в которой он ведет бизнес (социально-экономические, политические условия, конкуренция и т.д.), постоянно сравнивая свои показатели со среднестатистическими в своем городе, регионе, секторе экономики. Он должен быть готов в любое время объяснить налоговикам и документально подтвердить с использованием бизнес-планов, технико-экономических обоснований, маркетинговых исследований, расчетов экспертов и заключений специалистов, почему его нельзя стричь под одну гребенку. Экономика, управление и маркетинг являются определяющими факторами в процессе аргументации и обоснования позиции налогоплательщика.

Очередная попытка мотивации налогоплательщиков к добровольному отказу от агрессивных налоговых схем, безусловно, дает свои плоды, тем более что зерна упали в удобренную судебной практикой почву. Вступившие в силу в 2007 году поправки в НК РФ, явившие собой самую настоящую реформу налогового контроля и предложившие более четкие и предсказуемые правила игры на налоговом поле, одновременно означают и ужесточение налогового контроля.

Условия «социального контракта» бизнеса и власти, сформулированные на компромиссных началах, предполагают бартер: налогоплательщики должны отказаться от схем взамен на гарантии налоговой безопасности. Все просто и закономерно. Ничего нового здесь нет. Этот путь уже давно прошли все государства «большой восьмерки», за исключением России.

Сильное и уважаемое государство по определению должно иметь стабильную и эффективную налоговую систему, которая в России за последние годы приобрела четкие очертания. Конечно, не без явно выраженного этатизма, но это уже проблема зрелости гражданского общества, которая не решается в одночасье.

Главной бедой России была и остается тотальная управленческая безграмотность и некомпетентность чиновников. Всем известен уровень профессионализма сотрудников налоговых органов, которые руководствуются не Конституцией и Налоговым кодексом, а ДСП-шными инструкциями и революционным правосознанием, совершенно не имея своего личного мнения. В них живет страх сделать что-нибудь не так и быть на-

казанным. Отсюда ярко выраженный фискально-обвинительный уклон и формализм, не способствующий взаимопониманию и выстраиванию конструктивного диалога с налогоплательщиком. Именно это, а не сами Критерии оценки налоговых рисков и пугает всех налогоплательщиков!

**А.Р. СУЛТАНОВ, начальник юридического управления ОАО «Нижнекамскнефтехим», судья Третейского энергетического суда, член Ассоциации по улучшению жизни и образования:**

— Полагаю, что факт опубликования указанных критериев можно расценивать как попытку дисциплинировать налогоплательщиков и показать намерение проверить организации, злоупотребляющие правом в налоговых правоотношениях. Их публикация была предназначена прежде всего для налогоплательщиков. Однако их адресат — не добросовестные налогоплательщики, а скорей наоборот — нарушители закона либо лица, злоупотребляющие правом в сфере налоговых правоотношений. Насколько будет эффективна такая публикация? Полагаю, что те, кто умышленно нарушает закон, даже не узнают о существовании данных критериев, а лица, злоупотребляющие правом (авторы различных схем) лишь примут во внимание. Не думаю, что эта публикация будет эффективной, надеяться на это равнозначно вере в то, что люди могут стать честными лишь по указанию закона. Еще Шарль Монтескье писал: «Не нужно достигать законами того, чего можно достигнуть улучшением нравов». С другой стороны, принятие превентивных мер в виде опубликования данных критериев гораздо приятнее, нежели публичные карательные меры, которые имеют не воспитательный (профилактический), а подавляющий эффект. Применение жестких карательных санкций, на мой взгляд, всегда свидетельствует о слабости государства. Сильное государство зиждется не на страхе, а на уважении закона, на согласии и доверии общества.

Приведенные в критериях показатели могут действительно отражать факт злоупотребления в налоговых отношениях, но не могут свидетельствовать об этом с достоверностью, поскольку эти показатели могут быть следствием тех или иных проблем у организации. Данные о налоговых нагрузках не могут быть нормативными, они зависят от успешности предприятия и других показателей.

## СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ

**Д.С. КОСТАЛЬГИН, партнер юридической компании Taxadvisor:**

Над выработкой методик отбора налогоплательщиков для налогового контроля бьются налоговые службы многих стран, и в этом направлении наработан большой опыт. Выработан основной принцип: никакая методика не может на 100% показать, что налогоплательщик незаконно не платит налоги. У нас же, как всегда, решили подойти со своей спецификой.

Во-первых, критерии практически бесполезны, так как под них подпадает слишком большое количество налогоплательщиков. Не выполняется предназначение подобных критериев — сузить круг проверяемых объектов. Во-вторых, отсутствует взаимосвязь между показателями, и достаточно не выполнить один критерий, чтобы попасть под подозрение. Поэтому применение некоторых из них весьма сомнительно, например, критерия средней рентабельности. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 отмечается, что получение налоговой выгоды не может ставиться в зависимость от такого условия. Эта же позиция воспроизведена в Определениях Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 366-О-П, от 04.06.2007 № 320-О-П.

Похоже, введение данных критериев преследует целью не повысить эффективность налогового контроля за счет выявления правонарушений, а психологически склонить налогоплательщика применять налоговое законодательство. Указанные критерии позиционируются следующим образом: если ты их выполняешь, то тебя не тронут, причем не важно, соблюдаешь ли ты законодательство о налогах и сборах или нет. А если налогоплательщик соблюдает законодательство, но не соответствует критериям, то ему нужно ждать неприятностей.

К сожалению, указанные критерии будут восприняты как руководство к действию. Уже сейчас налоговики доначисляют налоги только потому, что зарплата ниже среднего уровня.

**Д.Ю. МИХАЙЛОВ, налоговый консультант:**

— Представляется, что приказ Федеральной налоговой службы от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» и последовавшее за ним опубликование «общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения вы-

ездных налоговых проверок от 25 июня 2007 года» не будут иметь серьезного положительного практического значения для добросовестных налогоплательщиков и, наоборот, могут помогать налогоплательщикам, использующим незаконные способы уменьшения налоговых платежей.

Как правило, организации, не имеющие намерения уклоняться от уплаты налогов и соблюдающие требования налогового законодательства, не ставят своей целью добиваться тех или иных финансово-хозяйственных показателей для того, чтобы избежать налоговой проверки. Налоговая проверка является нежелательной, так как требует определенных затрат; но не вызывает опасений. У таких организаций налоговая база по различным налогам, зависящая от результатов деятельности налогоплательщика, и само исчисление налогов может зачастую отвечать тому или иному критерию для проведения выездных налоговых проверок.

Так, например, организация, осуществляющая долгосрочное инвестирование в основные средства, неминуемо будет иметь значительные суммы налоговых вычетов за период 12 месяцев (критерий № 3). Возможно, та же организация в первые годы своей деятельности не будет иметь прибыли и не будет уплачивать соответствующий налог (критерий № 2). Если следовать «Общедоступным критериям...», то налоговая проверка указанных организаций определено будет иметь место.

В то же время организации, которые применяют схемы минимизации налоговых платежей (порой — сомнительного характера) получают возможность при соблюдении критериев самостоятельной оценки рисков (если таковые будут использоваться налоговыми органами) избежать налоговой проверки.

Не совсем понятно использование некоторых терминов в рассматриваемых документах. Например, что именно Федеральная налоговая служба называет «риском для налогоплательщика»? Если налоговая проверка является «риском», то, таким образом, имеется в виду, что налогоплательщик заведомо имеет нарушения налогового законодательства, наступления ответственности за которые ему следует опасаться. Считаю, что такой подход не соответствует принципам законодательства Российской Федерации.

На мой взгляд, более правильным являлось бы придание данному приказу статуса внутриведомственного, не адресуя его налогоплательщикам.