

## Критерии для выявления налогоплательщиков, подлежащих проверке



Исакова  
Елена  
Анатолевна

Начальник отдела по работе с корпоративными клиентами ООО «Налоговый консультант» (Саратов).

**Для налоговиков налоговые проверки, а тем более выездные — это, с одной стороны, наиболее результативное мероприятие, направленное на выявление нарушений законодательства о налогах и сборах, в результате проведения которого они с наибольшей вероятностью в состоянии обнаружить доначисления. Но, с другой стороны, выездные налоговые проверки отнимают у инспекторов значительный объем времени и человеческих ресурсов, поэтому проводить их «сплошь и рядом» налоговые органы просто не в состоянии. В результате налоговикам приходится выработать устойчивые критерии, по которым выявляются потенциальные неплательщики налогов, со значительными объемами прогнозируемых доначислений, которые и становятся объектами выездных налоговых проверок.**

Налоговый кодекс предусматривает (ст. 87 НК РФ) следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- 1) камеральные налоговые проверки;
- 2) выездные налоговые проверки.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах. Проведение камеральной налоговой проверки регламентируется ст. 88 НК РФ.

### КАМЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Срок проведения налоговой проверки исчисляется с момента представления деклараций и не может быть продлен ни по каким основаниям, так как, в соответствии с п. 2 ст. 88\* камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Частую камеральные проверки сводятся к арифметическому подсчету с применением, так называемых, контрольных соотношений как на стадии приема налоговых деклараций, их ввода в автоматизированную систему, так и непосредственно уже в камеральных отделах.

При этом «камеральщиками» проводится проверка показателей как внутри отдельно взятой декларации, так и проверка путем сопоставления различных показателей налоговой и бухгалтерской отчетности. В случае выявления ошибок или противоречий в сведениях, декларациях, находящихся у налогового органа, налогоплательщику направляется сообщение с требованием представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в декларацию, расчет в установленный срок (п. 3 ст. 88 НК РФ).

Предоставить только пояснения или же дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового учета и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, отнесенных в налоговую отчетность — это право налогоплательщика (п. 4 ст. 88 НК РФ).

Хочу также отметить, что в соответствии с п.5 ст. 93 НК РФ с 01.01.2010 в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные при проведении камеральных и выездных налоговых проверок налогоплательщика. Поэтому все документы, предоставляемые в налоговый орган необходимо оформлять описью и передавать в канцелярию. Это в ваших же интересах.

Особое внимание налоговики уделяют «нулевым» налоговым декларациям, предоставляемым вами на протяжении нескольких или даже одного периода. Казалось бы, что там проверять? Но за скромными прочерками в декларациях иногда скрываются очень даже «нескромные» обороты. Вот по таким декларациям и проводятся мероприятия налогового контроля, например, запросы в банки о предоставлении расширенных выписок. И уже по сведениям из банков в соответствии со ст. 93.1

НК РФ налоговики имеют право истребовать у контрагента, либо у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика документы. Полученная информация может быть использована не только при проведении камеральной проверки, но и при планировании выездной налоговой проверки.

В ходе проведения камеральной проверки вас попросят дать пояснения и в случае, если вы представили уточненную декларацию (расчет), в которой заявили изменение суммы налога к уплате, а также, если в отношении вас получены запросы из других налоговых органов (например, при проверке контрагента), запросы из органов внутренних дел и т.д.

### Углубленная камеральная проверка

Существует такое понятие камеральной проверки как, углубленная. Однако ей подвергаются далеко не все декларации.

Узнать о том, что в вашем случае проводится углубленная камеральная проверка, вы можете только тогда, когда налоговый орган затребует у вас документы, начнет встречную проверку ваших контрагентов и т.п.

Это вполне закономерно. Законодательство не обязывает налоговые органы ставить вас в известность о том, что они будут проводить углубленную проверку вашей налоговой отчетности. Но и здесь, в случае, обнаружения каких-либо несоответствий с вас должны потребовать сначала пояснения, а с пояснениями могут быть предоставлены дополнительные документы.



### Где найти:

\*П. 2 ст. 88 Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Проверка может проводиться в разных объемах. Углубленные камеральные проверки, т.е. проверки с истребованием документов проводятся только в установленных Налоговым Кодексом случаях. случаи истребования документов в ходе камеральных проверок прописаны в п. 6, 8, 9 ст. 88 НК РФ:

- в соответствии с п. 6 ст. 88 НК РФ в случае использования налоговых льгот;
- в соответствии с п. 8 ст. 88 НК РФ при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога из бюджета;
- в соответствии с п. 9 ст. 88 НК РФ по налогам, связанным с использованием природных ресурсов.

Не нужно забывать, что в соответствии с п. 7 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе ис-

требовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено налоговым кодексом.

Может иметь место и такая ситуация, когда налогоплательщик не представил в срок декларацию, а у инспекции есть информация, согласно которой объект налогообложения у налогоплательщика возник и, возможно, он должен уплатить налог.

В этом случае, сотрудник камерального отдела должен передать заключение в группы предпроекторного анализа и планирования выездных налоговых проверок. Где и будет решаться вопрос о включении налогоплательщика в план выездных проверок. Другими словами, если у налогового органа декларации (расчета) нет, он вправе проводить только иные мероприятия налогового контроля, но не камеральную проверку (п. 1 ст. 82, ст. 88 НК РФ).

Итак, камеральные проверки налоговые органы обязаны проводить по всем представленным налоговым декларациям, расчетам, а как отбираются налогоплательщики для проведения выездных проверок, налоговый кодекс не регламентирует.



В ходе проведения камеральной проверки вас попросят дать пояснения и в случае, если вы представили уточненную декларацию (расчет), в которой заявили изменение суммы налога к уплате, а также, если в отношении вас получены запросы из других налоговых органов.

### ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Особое внимание хочу уделить используемому на практике методу планирования и проведения выездных налоговых проверок.

Уже с 2008 года во многих инспекциях существуют группы, так называемого предпроекторного анализа, а в ряде инспекций и целые отделы. Задачами которых является планирование выездных налоговых проверок.

Ни для кого не секрет, что налоговый орган не пойдет на выездную проверку на «авось», не будучи уверенным в доначислениях. Существует определенный порядок планирования выхода на проверку.

В мае 2007 года ФНС России Приказом от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (далее -



### ПОЛЕЗНОЕ В СИСТЕМЕ

На сайте [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru) открыта подписка на новую ежемесячную рассылку «Взаимодействие с налоговыми органами: Новости. Практика». В ней рассматривается широкий круг спорных вопросов: как работать с налоговыми органами во время проведения налоговых проверок, обжаловать решения по ним, как разбираться в причинах взыскания недоимок, пеней и штрафов, добиваться зачета (возврата) излишне уплаченных (взысканных) сумм и т.д.

Приказ) разъяснила налогоплательщикам, с учетом каких обстоятельств назначаются выездные проверки. При этом вся общедоступная информация о критериях и порядке отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок собрана в Приложениях к этому Приказу:

- в Приложении N 1 приведена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее - Концепция);
- в Приложении N 2 содержатся Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (далее - Общедоступные критерии оценки рисков);

тельщиков для выездных проверок основан на анализе всей информации, которой располагают налоговые органы о налогоплательщике.

Налоговики анализируют:

- суммы исчисленных и уплаченных налогов, с целью проверки своевременности и полноты уплаты налогов в бюджет, а также с целью выявления налогоплательщиков, у которых суммы начислений уменьшаются;
- показатели налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, с целью выявления отклонений от показателей предыдущих периодов, несоответствие информации, сведениям, которыми располагает налоговый орган;
- факторы и причины, влияющие на формирование налоговой базы.

#### Критерии оценки рисков

В процессе анализа имеющейся информации налоговики проверяют налогоплательщика на соответствие так называемым критериям оценки рисков.

При этом назначение и проведение в отношении вас выездной проверки еще не означает, что вы совершили налоговое правонарушение, за которое предусмотрена ответственность. Налоговики планируют, исходя из имеющихся данных, не факт, что ожидаемые доначисления подтвердятся при исследовании первичной документации.

В Приказе предусмотрены так называемые Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

Сами по себе они представляют собой не столько критерии оценки (призна-

ки), сколько те обстоятельства или показатели деятельности, при наличии которых налогоплательщик, на взгляд налоговиков, попадает в зону риска совершения налогового правонарушения. А это дает основания включить его в план выездных проверок. Критерии оценки рисков размещены на официальном сайте ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

В Концепции не сказано, наличие какого количества критериев влечет включение налогоплательщика в план проверок. Поэтому даже при соответствии хотя бы одному критерию налогоплательщик может попасть под выездную проверку.



Обратите внимание: в соответствии с 4 разделом Концепции предлагается налогоплательщикам систематически самостоятельно проверять риски по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности и с их учетом при необходимости своевременно уточнять свои налоговые обязательства. Не смотря на то, что критерии носят рекомендательный характер, целесообразно периодически оценивать свою финансово-хозяйственную деятельность, чтобы внимание со стороны налоговых органов не было для вас неожиданностью.

Но это только общедоступные критерии. Налоговики могут учесть и другие обстоятельства. Поводом для включения в план проверки могут служить заключения отделов камеральных проверок, полученная информация из органов внутренних дел, сведения из банков и т.д.

Приоритетными для включения в план выездных нало-

говых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности которых свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях. А также сведения по контрагентам таких налогоплательщиков, так называемым «однордневкам».

На данный момент Концепция продолжает жить. Поэтому при включении в план проверок на 2011 год подход к выбору налогоплательщиков, скорее всего не изменится.

По-прежнему, наиболее интересными для налоговиков являются п.8 и п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков. Т.е. ведение деятельности с использованием «цепочки контрагентов» на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками без видимой деловой цели, а также деятельность, в отношении которой есть основания полагать, что она направлена на получение необоснованной налоговой выгоды.

#### Получение необоснованной налоговой выгоды

По большому счету, налоговым законодательством Российской Федерации понятие «недобросовестность налогоплательщика» не определено. В арбитражной практике указанное понятие было введено после принятия Конституционным Судом Российской Федерации Определения от 25.07.2001 N 138-О. А в связи с принятием Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» понятие «недобросовестность» налогоплательщика с целью обеспечения единообразия судебной практики заменено на понятие «получение необоснованной налоговой выгоды». При этом понятие «необоснованная налоговая выгода» налоговым законодательством Российской Федерации также не определено.



#### Где найти:

Найти Определение КС N 138-О и Постановление ВАС N 53 вы можете в разделе «Судебная практика» системы Консультант-Плюс (Информационный банк «Решения высших судов»).

Под налоговой выгодой в соответствии с п. 1 Постановления N 53 понимается любое уменьшение размера налоговых обязательств, которое может произойти вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, получения права на возврат (зачет) или

возмещение налога из бюджета и т.п.

Кроме того, суд указал на иные обстоятельства, которые способны повлиять на признание налоговой выгоды необоснованной, а также на факты, которые сами по себе (без учета других обстоятельств) не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды (абз. 2 п. 4, п. 6, 10 Постановления N 53). Например, это:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок (ст. 20 НК РФ);
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- нарушение контрагентом своих налоговых обязанностей;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения организации;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- ведение деятельности с помощью посредников.

И тем не менее, пунктом 10 указанного Постановления установлено, что фактнарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимосвязанных или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей (Письмо ФНС РФ от 11.02.2010 N 3-7-07/84). Поэтому, оберегая себя от нерадивых поставщиков, еще на стадии заключения договоров необходимо использовать все общедоступные способы получения информации о своем контрагенте.

Зайдя на официальный сайт налоговой службы ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)) вы сможете убедиться, что ваш поставщик зарегистрирован (либо нет) в Едином государственном реестре юридических лиц, проверив его по ИНН, ОГРН, как часто он меняет налоговый орган. Кроме того, можно попросить заверенную копию выписки

из ЕГРЮЛ, проверив полномочия лица, подписывающего договора. В случае несоответствия необходимо попросить доверенность, согласованную руководителем организации доверять подписывать договора, бухгалтерские документы доверенному лицу от его имени. Можно запросить выписку по интересующему вас контрагенту и в налоговом органе.

Как правило, причиной подвергнуть сомнениям обоснованность налоговой выгоды становится целесообразность осуществления затрат. И это вполне понятно, ведь на кону стоит вопрос об уменьшении базы по налогу на прибыль (на суммы, израсходованные в процессе деятельности). Данная позиция стала основой для весьма распространенного мнения о том, что, если расходы не соответствуют критериям п. 1 ст. 252 Налогового кодекса, а именно экономически неоправданны и не направлены на ведение предпринимательской деятельности, то это частично подтверждает наличие стремления получить необоснованную налоговую выгоду.

Подобная ситуация стала объектом пристального внимания Конституционного Суда РФ. В результате в свет вышли два Определения от 4 июня 2007 года N 320-О-П и N 366-О-П. В целом суть разъяснения КС РФ можно свести к тому, что для того чтобы затраты считались экономически целесообразными, а значит, оправданными, необходимо, чтобы они осуществлялись для деятельности, направленной на получение дохода. При этом результат такой деятельности может и не быть положительным, а эффективность финансово-хозяйственной деятельности вправе оценивать сам налогоплательщик. И действительно, ведь только сам налогоплательщик осведомлен о стратегии развития своего бизнеса. Если говорить словами закона, то данное право подтверждается принципом свободы предпринимательской деятельности, которую налогоплательщик осуществляет самостоятельно и на свой риск. **П**

#### Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков

1. Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по виду экономической деятельности.
2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.
3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.
4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).
5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ.
6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.
7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.
8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).
9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.
10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами).
11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.
12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

**ООО «НАЛОГОВЫЙ КОНСУЛЬТАНТ»**

Саратов, ул. Грибова, 3. (8452) 25-39-33, 34-68-81  
[www.nalog-sar.ru](http://www.nalog-sar.ru)

- Налоговые консультации;
- Составление бухгалтерской и налоговой отчетности;
- Подготовка документов для регистрации и ликвидации организаций;
- Перерегистрация ООО.

Читает сын книгу и спрашивает отца-бухгалтера:

- Папа, а «Ревизор» - это комедия или трагедия, я что-то не пойму.

- Если, сынок, ревизор свой, то комедия, а если чужой - то трагедия.