

# ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

## ПРИКАЗ

от 30 мая 2007 года N ММ-3-06/333@

### Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок

(с изменениями на 8 апреля 2011 года)

---

Документ с изменениями, внесенными: приказом ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@; приказом ФНС России от 22 сентября 2010 года N ММВ-7-2/461@; приказом ФНС России от 8 апреля 2011 года N ММВ-7-2/258@.

---

В целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов при реализации полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предоставленных Налоговым кодексом Российской Федерации,

приказываю:

1. Утвердить Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок согласно приложению N 1 к настоящему приказу (пункт в редакции приказа ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@ - см. предыдущую редакцию).
2. Утвердить Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (далее - Критерии), согласно приложению N 2 к настоящему приказу (пункт в редакции приказа ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@ - см. предыдущую редакцию).
3. Утвердить значения Критерия 1 согласно приложению N 3 к настоящему приказу (пункт в редакции приказа ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@ - см. предыдущую редакцию).
4. Утвердить значения Критерия 11 согласно приложению N 4 к настоящему приказу (пункт в редакции приказа ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@ - см. предыдущую редакцию).
5. Утвердить рекомендуемую форму Пояснительной записки к уточненной(ым) налоговой(ым) декларации(ям), представленной(ым) в связи выявлением фактов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, согласно приложению N 5 к настоящему приказу (пункт в редакции приказа ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@ - см. предыдущую редакцию).
6. Аналитическому управлению (В.Н.Засько) ежегодно до 5 мая определять среднеотраслевые показатели, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков, для уточнения значения Критериев и размещать на официальном Интернет-сайте ФНС России (пункт в редакции приказа ФНС России от 22 сентября 2010 года N ММВ-7-2/461@; в редакции приказа ФНС России от 8 апреля 2011 года N ММВ-7-2/258@ - см. предыдущую редакцию).
7. Контрольному управлению (Л.А.Аршинцева) совместно с Управлением налогообложения (Н.С.Чамкина), Правовым управлением (О.В.Овчар) и Управлением досудебного аудита (Д.В.Егоров) по результатам контрольной работы с учетом досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и складывающейся арбитражной практики проводить регулярный анализ выявляемых способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, применяемых налогоплательщиками (пункт в редакции приказа ФНС России от 22 сентября 2010 года N ММВ-7-2/461@; в редакции приказа ФНС России от 8 апреля 2011 года N ММВ-7-2/258@ - см. предыдущую редакцию).
8. Управлению информатизации (В.Г.Колесников) разместить настоящий приказ и приложения к нему на официальном Интернет-сайте ФНС России в разделе "Налоговый контроль", подраздел "Налоговые проверки" (пункт в редакции приказа ФНС России от 22 сентября 2010 года N ММВ-7-2/461@ - см. предыдущую редакцию).
9. Контрольному управлению (Л.А.Аршинцева) обеспечивать обновление информации о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском на официальном Интернет-сайте ФНС России (пункт дополнительно включен приказом ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@; в редакции приказа ФНС России от 22 сентября 2010 года N ММВ-7-2/461@ - см. предыдущую редакцию).
10. Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящий Приказ до нижестоящих налоговых органов и организовать работу по ознакомлению налогоплательщи-

ков с положениями настоящего приказа и приложениями к нему (пункт дополнительно включен приказом ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@).

11. Контроль исполнения настоящего приказа возложить на заместителя руководителя Федеральной налоговой службы Т.В.Шевцову (пункт дополнительно включен приказом ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@).

Руководитель  
Федеральной налоговой службы  
М.Мокрецов

---

Приложение к приказу предыдущей редакции считается приложением N 1 к приказу настоящей редакции - приказ ФНС России от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@.

---

Приложение N 1

УТВЕРЖДЕНА  
приказом  
ФНС России  
от 30 мая 2007 года N ММ-3-06/333@

## **КОНЦЕПЦИЯ системы планирования выездных налоговых проверок**

### **Введение**

Президентом Российской Федерации определено, что государственная налоговая политика должна формироваться исходя из необходимости стимулирования позитивных структурных изменений в экономике, последовательного снижения совокупной налоговой нагрузки, качественного улучшения налогового администрирования.

Проводимое государством все последние годы облегчение налогового бремени путем снижения налоговых ставок, отмены отдельных налогов и снятия неоправданных ограничений создает оптимальные условия для ведения бизнеса и исполнения налоговых обязательств.

Качественное налоговое администрирование является одним из условий эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства.

Позитивное развитие основных составляющих налоговой политики государства, которыми являются снижение совокупной налоговой нагрузки и улучшение налогового администрирования, неразрывно связано с налоговым контролем, целью которого является обеспечение своевременного и полного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет, в том числе за счет достижения высокого уровня налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков.

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В результате проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами должны одновременно решаться несколько задач, наиболее важные из которых:

выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;

предупреждение налоговых правонарушений.

При этом выездные налоговые проверки должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения их защищенности от неправомерных

требований налоговых органов и создания для налогоплательщика максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов.

В целях эффективного решения всех этих задач подготовлена настоящая Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее - Концепция), предусматривающая новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок - это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

В целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок Концепция определяет алгоритм такого отбора. Отбор основан на качественном и всестороннем анализе всей информации, которой располагают налоговые органы (в том числе из внешних источников), и определении на ее основе "зон риска" совершения налоговых правонарушений.

Таким образом, в настоящей Концепции планирование выездных налоговых проверок взаимосвязано с формированием и развитием у налогоплательщиков правильного понимания законодательства о налогах и сборах, убеждения в недопустимости его нарушения и необходимости точного соблюдения законов.

## **1. Цели разработки Концепции**

Настоящая Концепция разработана в целях:

- 1) создания единой системы планирования выездных налоговых проверок;
- 2) повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков;
- 3) обеспечения роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства;
- 4) сокращения количества налогоплательщиков, функционирующих в "теневом" секторе экономики;
- 5) информирования налогоплательщиков об основных критериях отбора для проведения выездных налоговых проверок.

## **2. Основные принципы планирования**

Построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся:

1. Режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков.
2. Своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений.
3. Неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.
4. Обоснованность выбора объектов проверки.

В соответствии с новым подходом к организации системы планирования изменен отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки.

Вместе с тем налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов.

Каждый налогоплательщик должен понимать, что от прозрачности его деятельности, полноты исчисления и уплаты налогов в бюджет зависит возможность невключения в план выездных налоговых проверок.

Таким образом, в соответствии с настоящей Концепцией планирование выездных налоговых проверок ведется на основе принципа двухсторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые - к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

### **3. Структура отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок**

Обоснованный выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу.

К информации из внешних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.

Проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней, в том числе:

анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;

анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;

анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;

анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных налоговых проверок контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

В соответствии с основными целями и принципами настоящей Концепции выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом всестороннем анализе всей имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от его формы собственности и сумм налоговых обязательств. При осуществлении планирования подлежат анализу все существенные аспекты как отдельной сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

Приоритетными для включения в план выездных налоговых 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 налогоплательщика свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

### **4. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков**

Настоящая Концепция предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по приведенным ниже критериям.

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (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).
4. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.
5. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации 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.

При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53.

Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

## **5. Результаты внедрения Концепции**

Настоящая Концепция определяет основные приоритеты, принципы и направления реализации единого подхода к планированию выездных налоговых проверок.

Предлагаемая система планирования позволит:

- 1) для налогоплательщиков - максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом;
- 2) для налоговых органов - выявить наиболее вероятные "зоны риска" (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно отреагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля.

Принципы, заложенные в настоящей Концепции, позволят реализовать:

1. Формирование единого подхода к планированию выездных налоговых проверок.
2. Стимулирование налогоплательщиков в части соблюдения законодательства о налогах и сборах.
3. Повышение налоговой грамотности и дисциплины налогоплательщиков.

**ОБЩЕДОСТУПНЫЕ КРИТЕРИИ  
самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами  
в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок**

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

Расчет налоговой нагрузки, начиная с 2006 года, по основным видам экономической деятельности приведен в приложении N 3 к приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@.

Налоговая нагрузка рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата).

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.

Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2 и более календарных лет.

При получении организацией убытка по результатам финансово-хозяйственной деятельности за 2008 год налоговый орган может не учитывать данный календарный год в числе 2 лет, когда деятельность осуществлялась с убытком, при условии, что налогоплательщик получил убытки по объективным причинам, о чем у налогового органа имеется соответствующая информация и подтверждающие документы, представленные налогоплательщиком (абзац дополнительно включен приказом ФНС России от 22 сентября 2010 года N ММВ-7-2/461@).

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

Доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.

4. опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

По налогу на прибыль организаций.

Несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности.

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту Российской Федерации можно получить из следующих источников:

1) Официальные интернет-сайты территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстат).

Информация об адресах интернет-сайтов территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстат) находится на официальном интернет-сайте Федеральной службы государственной статистики (Росстат) [www.gks.ru](http://www.gks.ru).

2) Сборники экономико-статистических материалов, публикуемые территориальными органами Федеральной службы государственной статистики (Росстат) (статистический сборник, бюллетень и др.).

3) По запросу в территориальный орган Федеральной службы государственной статистики (Росстат) или налоговый орган в соответствующем субъекте Российской Федерации (инспекция, управление ФНС России по субъекту Российской Федерации).

4) Официальные интернет-сайты управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации после размещения на них соответствующих статистических показателей.

Информация об адресах интернет-сайтов управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации находится на официальном интернет-сайте ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

В части специальных налоговых режимов принимается во внимание приближение (менее 5%) к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, влияющих на исчисление налога для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы налогообложения (2 и более раза в течение календарного года).

В части единого сельскохозяйственного налога.

Приближение к предельному значению установленного статьей 346.3 Налогового кодекса Российской Федерации показателя, необходимого для применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей:

- доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), определяемая по итогам налогового периода, составляет не менее 70 процентов.

В части упрощенной системы налогообложения.

Неоднократное приближение к предельным значениям установленных статьями 346.12 и 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации показателей, необходимых для применения упрощенной системы налогообложения:

- доля участия других организаций составляет не более 25 процентов;

- средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, составляет не более 100 человек;

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, составляет не более 100 млн. рублей;

- предельный размер доходов, определяемый по итогам отчетного (налогового) периода в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации, составляет не более 60 млн. рублей (абзац в редакции приказа ФНС России от 22 сентября 2010 года N ММВ-7-2/461@ - см. предыдущую редакцию).

В части единого налога на вмененный доход.

Неоднократное приближение к предельным значениям установленных статьей 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации показателей, необходимых для применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход:

- площадь торгового зала магазина или павильона по каждому объекту организации розничной торговли составляет не более 150 кв. метров;

- площадь зала обслуживания посетителей по каждому объекту организации общественного питания, имеющему зал обслуживания посетителей, составляет не более 150 кв.метров;

- количество имеющихся на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) автотранспортных средств, предназначенных для оказания автотранспортных услуг, составляет не более 20 единиц;

- общая площадь спальных помещений в каждом объекте, используемом для оказания услуг по временному размещению и проживанию, не более 500 кв.метров.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

По налогу на доходы физических лиц.

Доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 221 Налогового кодекса Российской Федерации, заявленных в налоговых декларациях физических лиц, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в общей сумме их доходов превышает 83 процента.

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).

Обстоятельства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, указанные в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53.

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

Отсутствие без объективных причин пояснений налогоплательщика относительно выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, в случае, если в целях, предусмотренных п.3 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик вызван в налоговый орган на основании письменного Уведомления о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), предусмотренного п.п.4 п.1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, содержащего требование представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

Два и более случая с момента государственной регистрации юридического лица, представления при проведении выездной налоговой проверки в регистрирующий орган Заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица в части внесения изменений в сведения об адресе (месте нахождения) юридического лица, если указанные изменения влекут необходимость изменения места постановки на учет по месту нахождения данного налогоплательщика-организации.

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Расчет рентабельности продаж и активов, начиная с 2006 года, по основным видам экономической деятельности приведен в приложении N 4 к приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@.

В части налога на прибыль организаций:

Отклонение (в сторону уменьшения) рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика от среднеотраслевого показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности по данным статистики на 10% и более.

## 12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

ФНС России по результатам контрольной работы, с учетом досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и сложившейся арбитражной практики, определяет наиболее распространенные способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды.

Информация о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском размещается на официальном сайте ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) в разделе "Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков".

При оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;

- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;

- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружная реклама, интернет-сайты и т.д.) о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)).

Наличие подобных признаков свидетельствует о высокой степени риска квалификации подобного контрагента налоговыми органами как проблемного (или "однодневки"), а сделки, совершенные с таким контрагентом, сомнительными.

Дополнительно повышает такие риски одновременное присутствие следующих обстоятельств:

- контрагент, имеющий вышеуказанные признаки, выступает в роли посредника;

- наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил (обычаев) делового оборота (например, длительные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоплаты или гарантии оплаты, непоставимые с последствиями нарушения сторонами договоров штрафными санкциями, расчеты через третьих лиц, расчеты векселями и т.п.);

- отсутствие очевидных свидетельств (например, копий документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, необходимых лицензий, квалифицированных кадров, имущества и т.п.) возможности реального выполнения контрагентом условий договора, а также наличие обоснованных сомне-

ний в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг;

- приобретение через посредников товаров, производство и заготовление которых традиционно производится физическими лицами, не являющимися предпринимателями (сельхозпродукция, вторичное сырье (включая металлолом), продукция промысла и т.п.);

- отсутствие реальных действий плательщика (или его контрагента) по взысканию задолженности. Рост задолженности плательщика (или его контрагента) на фоне продолжения поставки в адрес должника крупных партий товаров или существенных объемов работ (услуг);

- выпуск, покупка/продажа контрагентами векселей, ликвидность которых не очевидна или не исследована, а также выдача/получение займов без обеспечения. При этом негативность данного признака усугубляет отсутствие условий о процентах по долговым обязательствам любого вида, а также сроки погашения указанных долговых обязательств больше трех лет;

- существенная доля расходов по сделке с "проблемными" контрагентами в общей сумме затрат налогоплательщика, при этом отсутствие экономического обоснования целесообразности такой сделки при одновременном отсутствии положительного экономического эффекта от ее осуществления и т.п.

Соответственно, чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков.

Налогоплательщикам, по самостоятельной оценке которых риски по настоящему пункту Критериев высоки, и желающим снизить или полностью исключить указанные риски, рекомендуется:

- исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период;

- уведомить налоговые органы о мерах, предпринятых ими для снижения данных рисков, (уточнении налоговых обязательств) для возможности своевременного учета откорректированных налоговых обязательств данных налогоплательщиков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Уведомление производится путем подачи в налоговый орган, по месту нахождения организации (или по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика), уточненных налоговых деклараций по налогам за те периоды, в которых осуществлялась деятельность с высоким налоговым риском.

Для идентификации цели подачи данной уточненной декларации (снижение/исключение рисков по пункту 12 Критериев) налогоплательщикам предлагается одновременно с уточненной декларацией представлять Пояснительную записку по форме, рекомендуемой ФНС России (приложение N 5 к приказу от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@) (далее - Пояснительная записка).

В аналогичном порядке налогоплательщик может задекларировать уточненные налоговые обязательства, возникшие в результате принятия мер по снижению налоговых рисков при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности с применением способов, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, но не представленных на сайте.

Налоговый орган, получивший уточненные налоговые декларации, а также представленные вместе с ними Пояснительную записку, проводит камеральную налоговую проверку в соответствии со ст.88 Налогового кодекса Российской Федерации. При проведении камеральных налоговых проверок указанных уточненных деклараций с представленными к ним Пояснительной записки, дополнительные документы у налогоплательщика не истребуются.

Факт подачи налогоплательщиком уточненной декларации с целью снижения (исключения) рисков по пункту 12 Критериев налоговые органы учитывают в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (или корректировки уже утвержденных планов выездных налоговых проверок) в сочетании с другими Критериями.

В случае наличия у налогового органа информации о ведении деятельности с признаками нарушений налогового законодательства, в отношении налогоплательщика, заявившего о мерах, предпринятых им для

снижения рисков по пункту 12 Критериев, решение о назначении выездной налоговой проверки принимается только после предварительного согласования с ФНС России.

Приложение N 3  
(дополнительно включено  
приказом ФНС России  
от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@;  
в редакции приказа ФНС России  
от 8 апреля 2011 года N ММВ-7-2/258@ )

### Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, в процентах

Вид экономической деятельности	2006 год*	2007 год	2008 год	2009 год	2010 год*
* Расчет за 2006 и за 2010 годы произведен без учета поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.					
<b>ВСЕГО</b>	<b>11,6</b>	<b>14,4</b>	<b>13,5</b>	<b>12,4</b>	<b>9,4</b>
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	5,5	8,7	8,0	7,4	4,2
Рыболовство, рыбоводство	13,7	15,3	13,7	12,6	9,3
Добыча полезных ископаемых в том числе:	45,1	54,8	46,0	30,8	30,3
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	49,4	60,2	50,5	33,2	33,2
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	14,4	17,9	16,5	13,1	11,0
Обрабатывающие производства в том числе:	7,2	10,5	9,6	9,3	7,2
производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	13,2**	15,7	13,7	14,6	15,4
** Уточненные значения.					
текстильное и швейное производство	5,7	12,3	12,6	13,0	7,9
производство кожи, изделий из кожи и	4,9	7,6	10,0	9,6	6,0

производство обуви					
обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели	3,5	8,0	8,0	7,6	3,8
производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них	3,7	5,1	3,9	3,4	3,7
издательская и полиграфическая деятельность, тиражирование записанных носителей информации	12,5	16,5	14,6	18,1	12,0
производство кокса и нефтепродуктов	3,2	8,6	7,3	7,1	5,0
химическое производство	4,4	7,2	8,5	5,5	3,6
производство резиновых и пластмассовых изделий	4,7	7,1	7,5	8,0	5,1
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	8,9	12,3	12,8	10,2	7,3
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	6,7	9,0	7,4	2,6	3,3
производство машин и оборудования	11,8	17,2	15,8	17,6	11,1
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	7,8	12,3	12,4	15,4	10,2
производство транспортных средств и оборудования	5,5	7,8	7,3	9,0	5,9
прочие производства	4,8	6,3	5,8	8,8	4,6
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды в том числе:	7,3	9,0	8,2	7,1	5,3
производство, передача и распределение электрической энергии	7,0	8,4	7,3	6,3	5,1
производство и распределение газообразного топлива	4,2	6,1	5,2	4,6	3,2
производство, передача и распределение пара и горячей воды (тепловой энергии)	6,6**	8,1	10,5	9,6	5,6
<hr/> ** Уточненные значения.					
Строительство	11,9	15,9	14,5	16,2	11,3

Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования в том числе:	3,8	2,7	3,0	3,0	2,4
торговля автотранспортными средствами и мотоциклами, их техническое обслуживание и ремонт	н/д	5,3	5,3	4,5	3,0
оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	н/д	2,0	2,2	2,2	1,9
розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования	н/д	4,0	5,5	5,4	3,7
Гостиницы и рестораны	10,7	16,3	19,4	18,0	12,9
Транспорт и связь в том числе:	11,7	15,0	13,3	13,0	9,8
деятельность железнодорожного транспорта	8,1	15,5	14,9	16,0	13,0
транспортирование по трубопроводам	н/д	10,7	7,9	7,7	3,1
деятельность водного транспорта	н/д	21,1	18,7	16,4	13,5
деятельность воздушного транспорта	н/д	6,1	2,7	2,8	1,4
связь	16,5	18,0	17,5	15,9	15,0
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	18,2	29,5	30,0	23,7	19,7
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг в том числе:	16,8	18,2	37,9	37,3	22,3
деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта	15,3	21,9	27,4	40,8	23,1

н/д - нет данных.

Приложение N 4  
(дополнительно включено  
приказом ФНС России  
от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@;  
в редакции приказа ФНС России  
от 8 апреля 2011 года N ММВ-7-2/258@ -  
см. предыдущую редакцию)

**Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и активов организаций по видам экономической деятельности, в процентах**

	2006 год		2007 год		2008 год		2009 год		2010 год	
	Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), %*	Рентабельность активов, %**	Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), %*	Рентабельность активов, %**	Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), %*	Рентабельность активов, %**	Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), %*	Рентабельность активов, %**	Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), %*	Рентабельность активов, %**
<p>* Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг - соотношение величины сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продаж и себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг. В случае если сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) от продаж отрицательный - имеет место убыточность.</p> <p>** Рентабельность активов - соотношение сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) и стоимости активов организаций. В случае если сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) отрицательный - имеет место убыточность.</p>										
<b>Всего, в том числе:</b>	<b>14,0</b>	<b>9,3</b>	<b>14,3</b>	<b>10,5</b>	<b>14,0</b>	<b>6,0</b>	<b>11,5</b>	<b>5,7</b>	<b>11,1</b>	<b>6,9</b>
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	9,0	4,0	14,5	6,5	10,8	5,1	8,4	3,1	10,3	3,4
Рыболовство, рыбоводство	7,4	6,5	11,0	8,1	8,8	2,7	21,4	14,5	20,8	13,9
Добыча полезных ископаемых в том числе:	30,9	16,5	31,5	16,3	27,6	12,9	29,7	10,6	35,5	14,5
добыча топливно-энергетических полезных ископае-	29,5	16,5	31,1	16,5	24,7	12,9	29,2	11,3	33,1	14,1

рых										
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	41,8	16,3	33,6	15,2	49,6	13,0	32,9	6,8	54,0	16,6
Обрабатывающие производства в том числе:	15,9	15,1	18,4	14,3	17,7	11,1	12,5	5,6	14,4	7,8
производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	9,3	7,3	10,5	6,5	10,8	6,3	12,8	7,7	12,2	7,0
текстильное и швейное производство	3,4	2,7	4,9	1,9	4,7	1,0	6,4	0,4	5,4	0,8
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	6,5	4,0	6,9	5,4	8,0	4,0	5,8	1,4	8,0	3,1
обработка древесины и производство изделий из дерева	5,3	2,4	9,6	4,8	3,0	-	0,4	-	2,5	0,2
целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая деятельность	13,1	11,0	11,6	9,7	9,4	4,3	9,4	4,9	11,7	9,1
производство кокса и нефтепродуктов	17,9	24,3	28,3	21,7	28,6	18,3	21,7	12,5	23,1	13,1
химическое производство	17,0	14,2	19,7	15,3	32,8	22,3	10,9	5,2	19,8	12,3

производство резиновых и пластмассовых изделий	6,9	12,7	8,1	8,3	7,0	2,6	7,3	2,3	7,3	5,1
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	19,7	17,2	29,0	21,4	22,6	10,2	8,8	1,6	7,9	2,4
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	31,9	25,7	32,4	24,0	25,9	16,6* **	14,4	6,5	18,7	11,1
*** Уточненные значения.										
в том числе: металлургическое производство	36,3	27,8	36,8* **	25,5* **	29,1	17,6	15,8	6,8	20,7	12,1
*** Уточненные значения.										
производство готовых металлических изделий	7,2	7,0	8,6** *	8,7** *	8,4	7,0	6,4	3,7	6,7	3,5

де- лий											
*** Уточненные значения.											
производ- ство ма- шин и обо- рудования	8,8	6,5	9,4	6,8	8,7	5,9	8,8	4,2	7,3	2,8	
производ- ство элект- рообору- дования, электрон- ного и оп- тического оборудо- вания	9,9	8,3	10,2	8,9	9,1	6,7	8,3	3,5	10,3	6,4	
производ- ство транс- портных средств и оборудо- вания	6,3	3,1	6,6	3,9	4,4	-	1,1** *	-	4,7	0,5	
*** Уточненные значения.											
Производство и распределе- ние электро- энергии, газа и воды	3,8	3,1	5,3	3,3	4,7	2,1	7,6** *	3,6** *	7,2	4,9	
*** Уточненные значения.											
Строительст- во	5,6	4,0	6,3	4,4	6,9	3,8	6,6** *	2,9	5,7	2,2	
*** Уточненные значения.											
Оптовая и роз- ничная торгов- ля; ремонт автотранс- портных средств, мото- циклов, быто- вых изделий и предметов	11,5	9,9	9,5	8,6	11,7	4,1	8,3	7,9** *	7,6	7,4	

личного пользования в том числе:										
*** Уточненные значения.										
торговля автотранспортными средствами и мотоциклами, их техническое обслуживание и ремонт	5,3	13,7	6,3	15,6	5,3	9,3	3,5	1,9** *	4,5	9,0
*** Уточненные значения.										
оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	14,4	10,0	11,5	8,6	15,1	3,8	10,3	8,5** *	9,4	7,5
*** Уточненные значения.										
розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования	4,9	7,3	4,0	5,8	4,0	4,7	3,6	4,7	3,1	5,7
Гостиницы и рестораны	16,3	12,6	16,2	14,1	10,7	8,9	9,0	4,8	8,2	7,2

Транспорт и связь	14,3	5,0	16,3	6,8	13,7	5,2	14,1	4,5** *	13,7	5,0
*** Уточненные значения.										
из них связь	33,5	13,4	39,2	17,2	30,6	14,3	31,9	10,5	27,9	11,2
Финансовая деятельность	17,6	3,9	6,2	19,4	5,5	-	4,8	-	0,1	6,8
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг из них:	11,6	3,6	11,5	12,8	12,3	3,7	10,4	3,9	11,8	4,1
научные исследования и разработки	11,0	5,1	10,2	4,8	10,9	3,8	9,1	3,3	10,4	3,2
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; обязательное социальное обеспечение	1,0	8,6	2,8	2,2	6,1	4,5	5,1	1,1** *	5,1	1,4
*** Уточненные значения.										
Образование	6,6	6,2	7,6	5,8	8,3	6,0	8,2	6,5** *	7,9	5,4
*** Уточненные значения.										
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	7,2	5,1	8,5	6,2	8,7	6,0	8,5	5,4	7,2	4,5
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных	12,4	8,2	12,7	10,5	15,4	9,4	-	4,0	-	5,5

услуг \_\_\_\_\_

Приложение N 5  
(дополнительно включено  
приказом ФНС России  
от 14 октября 2008 года N ММ-3-2/467@)

" \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_\_ г.

N \_\_\_\_\_

#### ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

к уточненной (уточненным) налоговой декларации (налоговым декларациям)

( \_\_\_\_\_ налогоплательщик \_\_\_\_\_ )

ИНН \_\_\_\_\_ КПП \_\_\_\_\_

Представленной (представленным) в связи выявлением фактов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском

Настоящим сообщая, что за период с " \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ по

" \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ организация осуществляла (*фактический вид деятельности*)

При самостоятельной оценке рисков, установлены факты недостаточных документальных свидетельств должной осмотрительности при выборе некоторых контрагентов по ряду сделок, осуществленных нашей организацией за вышеуказанный период.

С целью исключения налоговых рисков, в части возможности квалификации налоговыми органами таких операций, как соответствующих (идентичных, аналогичных по своему содержанию) способам ведения деятельности с высоким налоговым риском, размещенным на сайте ФНС России, (наименование налогопла-

тельщика) проведен перерасчет налоговых обязательств с учетом выявленных фактов и представлена(ы) следующая(ие) уточненная(ые) налоговая(ые) декларация(и):

N п.п.	Наименование налога (сбора)	Отчетный период

Принимая во внимание, что данные факты не носят системного характера и не связаны с умыслом получить необоснованную налоговую выгоду, а также то, что **(наименование налогоплательщика)** иные способы, соответствующие информации, размещенной на сайте ФНС России не применялись, прошу учесть добровольно предпринятые меры по снижению налоговых рисков, при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Руководитель организации