

# Выбор «аналогичных налогоплательщиков» часто происходит стихийно

- По каким критериям происходит отбор «аналогичных налогоплательщиков»
- Почему код по ОКВЭД не всегда может быть критерием «аналогичности»
- Какие доказательства не подтвердят факт осуществления налогоплательщиком определенного вида деятельности



**Толкунов Владимир Михайлович,**  
судья Восемнадцатого  
арбитражного  
апелляционного суда  
(г. Челябинск)  
[VTolkunov@18aac.ru](mailto:VTolkunov@18aac.ru)

Любой правовой конфликт, доведенный до стадии судебного разбирательства, касается спора о факте и (или) о праве. А налоговые правоотношения по своей природе закладывают и порождают конфликтность интересов их участников, поскольку носят властный характер и направлены на принудительное исполнение налоговых обязанностей через лишение налогоплательщика части его имущества.

Эта конфликтность часто выражается в различной трактовке сторонами норм налогового законодательства, а потому при рассмотрении налоговых споров их участникам и судам приходится сталкиваться с вопросом

определенности той или иной нормы налогового права, подлежащей применению.

Но всегда ли отсутствие в правовой норме точного легального определения использованного в ней понятия означает ее неясность или неопределенность, и не предопределяет ли специфика налоговых правоотношений использования в законодательстве оценочных понятий.

Остановимся на этом подробнее. Правоприменение всегда связано с интерпретацией (толкованием) правовой нормы. Вместе с тем оценочность и неясность понятия различны по своей природе. Наличие в законе общих оценочных понятий само по себе

не свидетельствует об их неопределенности. Поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций (определения КС РФ от 04.12.2003 № 442-О, от 16.12.2008 № 1072-О-О).

В Налоговом кодексе РФ (далее также — Кодекс) прямо оговорено наличие и использование специфических понятий и терминов законодательства о налогах и сборах (п. 3 ст. 11 НК РФ). Частично специальный понятийный аппарат закреплен в статье 11 НК РФ, а применительно к конкретным налогам — в соответствующих главах Налогового кодекса (к примеру, в статье 346.27).

### **Применение расчетного метода предполагает использование данных об аналогичных налогоплательщиках**

Одним из неопределенных понятий, использованных в Кодексе, является понятие «аналогичного налогоплательщика».

**ЦИТАТА.** «Налоговые органы вправе <...> определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий <...> непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расхо-

дов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги» (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Указанная норма, по сути, предусматривает специальный компенсаторный механизм определения суммы налогов расчетным путем на случай непредставления проверяемым налогоплательщиком требуемых документов или наличия препятствий проведению налоговых проверок.

Расчетный метод определения сумм налогов, заложенный в указанной норме права, относится к косвенным методам. По его результатам производится реконструкция или реновация налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика. Этот метод также применяется и при производстве налоговым органом доначислений исходя из последствий нарушения порога ценовых отклонений (п. 3 ст. 40 НК РФ<sup>1</sup>).

### **Понятие «аналогичного налогоплательщика» не имеет легальной дефиниции**

Итак, в качестве сведений, допускаемых к использованию в расчетном методе определения сумм налогов, законодателем указываются «данные об иных аналогичных налогоплательщиках».

Оговоримся сразу о следующем. При расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности, однако вывод, что исчисление налогов в ходе налоговой проверки не может быть основано на усредненных данных, противоречит

1 Положения статьи 40 НК РФ с 01.01.2012 будут применяться лишь к сделкам, доходы и расходы по которым признаны до этой даты (ч. 5 ст. 5 Федерального закона от 08.07.2011 № 227-ФЗ).

самой сути расчетного метода исчисления налога (постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10).

Позиция Президиума затрагивает проверку судами алгоритма (методики) исчисления налога расчетным путем. Не касаясь оценки методики подсчета сумм налогов через исходные данные и их корректировку, можно отметить, что в практике возникает вопрос, связанный с оптимальным отбором предприятий-аналогов и признанием их в качестве таковых.

В контексте налоговых споров, связанных с использованием данных об иных аналогичных налогоплательщиках, уяснение и применение такого понятия имеет ключевое значение. Понятие «аналогичный налогоплательщик» не имеет легальной дефиниции, в качестве специфического термина в целях применения НК РФ оно не раскрыто.

В этимологическом значении понятие «аналогичный» подразумевает наибольшую схожесть объекта оценки по основным характеристикам другому объекту. В русском языке под словом «аналогичный» понимают «подобный», «сходный», «имеющий общие черты»<sup>2</sup>. При этом следует учитывать, что по своему смысловому значению понятие «аналогичный» шире понятия «идентичный».

Имея в виду контекст подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ (протитирован выше), можно прийти к выводу, что понятие «аналогичный налогоплательщик» предопределяет для налоговых органов поиск и отбор по результатам сравнения и приемлемости таких аналогов к проверяемому налогоплательщику.

В данном вопросе понятие аналогичности предполагает выбор комплекса объективных критериев деятельности иного лица — налогоплательщика, чьи показатели используются налоговым органом для исчисления налога расчетным методом и сопоставимы с показателями деятельности проверяемого налогоплательщика.

### **Официальные критерии «аналогичности» налогоплательщиков давно утратили силу**

В основу сравнения и выбора предприятия-аналога нужно закладывать факторы, влияющие на порядок формирования налоговых баз. Однако что именно должно лежать в основе такого выбора, в законе не сказано.

До принятия части первой Налогового кодекса попытки определить перечень критериев для отбора аналогичных налогоплательщиков были предприняты в Порядке применения положений Указа Президента РФ от 23.05.1994 № 1006<sup>3</sup> (далее — Порядок). Так, согласно Порядку выбор аналогичных предприятий осуществлялся на основании критериев отраслевой принадлежности, конкретного вида деятельности, численности производственного персонала и т. д.

В случае отсутствия на территории, подведомственной соответствующему налоговому органу, предприятий, осуществляющих производство соответствующего вида продукции (работ, услуг), определение облагаемого дохода осуществлялось на основании данных по предприятиям соответствующей подгруппы, группы, вида, подотрасли, отрасли народного хозяйства согласно общесоюзному классификатору «Отрасли народного хозяйства».

Если предприятия, занятые аналогичной деятельностью, существенно отличались друг от друга по объему полученной выручки, размер облагаемого дохода определялся исходя из показателя отношений между размером облагаемого дохода и суммой выручки (п. 6.1 Порядка).

В Порядке указано, что при наличии на территории, подведомственной налоговому органу, нескольких аналогичных предприятий, облагаемый доход определяется исходя из усредненных показателей, рассчитанных по данным предприятиям.

Однако применение указанного Порядка в настоящее время невозможно, поскольку

ку он не относится к законодательству о налогах и сборах, не может изменять или дополнять такое законодательство, в связи с чем не подлежит применению при рассмотрении дел в арбитражном суде (ст. 1, 4 НК РФ, ст. 3 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах РФ», ст. 13 АПК РФ).

Кроме того, Указ Президента РФ, применение которого регулировалось описанным Порядком, был признан утратившим силу<sup>4</sup>.

#### **Основной критерий отбора «аналогичных налогоплательщиков» — вид экономической деятельности**

Очевидно, что такой критерий поиска и сравнения предприятий-аналогов, как вид экономической деятельности, является существенным. Сфера налогообложения базируется на экономической деятельности<sup>5</sup>, и на фактической способности налогоплательщика к уплате налога (ст. 3 НК РФ).

Однако судить об аналогичности организаций только лишь по осуществлению ими одного вида предпринимательской и иной экономической деятельности проблематично и не вполне корректно прежде всего по следующим причинам.

На сегодняшний день действуют два Общероссийских классификатора видов экономической деятельности (далее — ОКВЭД): принятый и введенный в действие постановлением Госстандарта от 06.11.2001 № 454-ст (ОК 029-2001), а также введенный приказом Ростехрегулирования от 22.11.2007 № 329-ст (ОК 029-2007).

## **Решение вопроса о критериях отбора аналогичных налогоплательщиков зависит от обстоятельств дела**

ОКВЭД обеспечивают информационную поддержку решения ряда задач, в том числе и обеспечения функционирования системы налогообложения предприятий.

В классификаторах отмечено, что экономическая деятельность как процесс есть сочетание действий, приводящих к получению определенной продукции. Это достигается когда объединяются ресурсы (оборудование, рабочая сила, технологии, сырье и материалы) и производственный процесс для создания конкретных товаров и услуг.

Для характерной реальной ситуации, когда каждое предприятие является, как правило, многопрофильным, с присущим ему определенным набором видов экономической деятельности, использование кодов видов экономической деятельности ОКВЭД является единственным возможным вариантом его формализованного описания.

#### **Сходства кодов ОКВЭД недостаточно для признания налогоплательщика аналогичным**

Очевидно, что занятие хозяйствующими субъектами предпринимательской деятельностью в одном секторе и сегменте рынка подразумевает сопоставимость экономических (коммерческих) условий хозяйствования. Однако ключевым моментом служат условия такой деятельности, объективно имеющие количественные и качественные отличия между организациями.

2 Современный толковый словарь русского языка. СПб.: Норинт, 2005. С.19, 814.

3 Утвержден Госналогслужбой РФ 13.08.1994 (№ ВГ-4-13/94н), Минфином РФ 13.08.1994 (№ 104), Банком России 16.08.1994 (№ 104).

4 Указ Президента РФ от 25.07.2003 № 840.

5 Об исчислении суммы налога на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных финансовых результатов экономической деятельности налогоплательщика за налоговый период, говорится и в пункте 20 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ».

Несомненно, что номенклатура производимых (реализуемых) товаров, масштаб и рентабельность бизнеса, доля на рынке, ценообразующие факторы и структура издержек влияют на степень сопоставимости предприятий-аналогов.

Так, при рассмотрении конкретного дела суды, отклоняя довод налогового органа об аналогичности, указали, что предприятия отличаются по объему выручки и уровню затрат. Судьи отметили отсутствие у аналогов в отличие от налогоплательщика филиалов и иных торговых площадок, требующих дополнительных расходов, предприятие-аналог занималось реализацией автомобилей зарубежного производства, в то время как налогоплательщик реализовывал отечественные автомобили, что влияет на размер прибыли и добавленной стоимости. Такие условия хозяйственной деятельности, как величина основных фондов, размер торговых площадей, количество и ассортимент реализуемого товара, рентабельность организаций, налоговым органом не сопоставлялись<sup>6</sup>.

Есть мнение, что большое значение имеют и географические границы, в которых действуют организации, результаты деятельности которых сравниваются, в связи с чем можно считать обоснованным использование в качестве субъекта для сравнения организации, действующие в том же регионе, что и проверяемый налогоплательщик<sup>7</sup>.

### **Решение вопроса об определении критериев «аналогичности» налогоплательщика носит оценочный характер**

Судами отмечается недостаточность совпадения двух признаков — кодов ОКВЭД и вида деятельности в густонаселенных районах города Москвы — для вывода об аналогичности деятельности налогоплательщиков. Кроме того, распространение коэффициента рентабельности более крупных фирм на фирмы с меньшими оборотами неверно, поскольку деятельность первых всегда более

рентабельна, чем деятельность фирм с меньшими оборотами за счет сокращения постоянных издержек<sup>8</sup>.

Одним из ориентиров для внутреннего контроля и анализа налоговые органы могут принимать во внимание расчет налоговой нагрузки по основным видам экономической деятельности и расчет рентабельности продаж и активов по основным видам экономической деятельности<sup>9</sup>.

Вопрос о том, могут ли иные организации рассматриваться в качестве аналогичных налогоплательщиков по отношению к проверяемому, является вопросом оценки критериев выбора. А они устанавливаются исходя из конкретных обстоятельств, определяющих вид, характер и условия осуществления предпринимательской деятельности проверяемым лицом с позиции их относимости и влияния на результат осуществляемой деятельности<sup>10</sup>.

Очевидно, что решение вопроса о критериях отбора аналогичных налогоплательщиков основывается на оценке доказательств и установлении фактических обстоятельств, поскольку такое решение неизбежно связано с анализом того, насколько конкретные критерии, примененные налоговым органом, могут свидетельствовать о получении сопоставимых результатов для сравнения.

### **Код вида экономической деятельности, содержащийся в ЕГРЮЛ, может не соответствовать виду фактической деятельности аналога**

Изложенное выше показывает необходимость отбора налоговым органом релевантной информации, то есть непосредственно относящейся к рассматриваемому вопросу и объекту. Качество же такого сопоставления и выбора в силу многофункциональности хозяйственной деятельности не будет универсальным, а будет скорее оптимальным, построенным на достаточности и зна-



чимости условий сравнения для качественного вывода об аналогичности.

В акте налоговой проверки и вынесенном по ее результатам решении налогового органа должны быть достаточно обоснованы критерии и причины выбора конкретных организаций в качестве аналогов.

Как правило, первым источником данных к отбору предприятий-аналогов для налоговых органов служат сведения Единого государственного реестра юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) с присвоенными кодами ОКВЭД. Но факт регистрации планируемых видов деятельности отбираемых аналогов не означает, что в действительности именно эти виды деятельности осуществляются.

Также возникает необходимость установить, осуществляет ли в действительности аналог тот вид деятельности, который налоговый орган принял во внимание и по которому предполагается использование задекларированных показателей отчетности.

Кроме того, необходимо установить, осуществлял ли аналог другие виды деятельности в рассматриваемом периоде времени.

#### **Налоговый орган не имеет права подтверждать факт осуществления компанией или гражданином определенного вида деятельности**

Кроме того, при разрешении спора в суде часто встает вопрос: какими доказательствами налоговый орган обязан подтвердить факт осуществления предприятием-аналогом конкретного вида экономической деятельности.

Например, при рассмотрении конкретного спора апелляционный суд отклонил ссылку налогового органа на сопроводительное письмо другого налогового органа по месту постановки на учет предприятия-аналога. Суд разъяснил, что такой документ официально не может подтверждать обстоятельства осуществления аналогичным налогоплательщиком указанной деятельности как основной и неосуществление им иных видов деятельности. Ведь налоговый орган в силу своей специальной компетенции не уполномочен производить наблюдение и контроль за фактической деятельностью предприятия<sup>11</sup>.

Сведения об осуществляемых налогоплательщиками видах деятельности, носящие ретроспективный характер, содержатся в представляемых налоговых декларациях, статистической отчетности, а также могут фиксироваться в результатах проведенных до этого выездных налоговых проверок.

Однако, оперирование данными другого налогоплательщика вызывает проблемы, поскольку произвольное использование налоговым органом таких сведений вступает в конфликт с требованиями защиты коммерческой, производственной и налоговой тайны, а также ограничениями по сбору и хранению информации в ходе осуществления налогового контроля (п. 4 ст. 82, ст. 102 НК РФ). На мой взгляд, подобные ситуации следовало бы урегулировать на законодательном уровне, в том числе в части порядка оформления согласия другой организации на использование данных о ней и ее деятельности. **АИ**

6 Постановление ФАС Московского округа от 13.04.2011 по делу № А40-58244/2010.

7 Дьяченко Е.Б. Доначисление налогов расчетным путем: обзор актуальной практики // Арбитражная практика. 2011. № 4. С. 80.

8 Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2009 по делу № А40-1832/2009.

9 Эти данные приведены в приказе ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@ «О внесении изменений в Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»».

10 Определение ВАС РФ от 30.07.2010 № ВАС-9548/10.

11 Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.01.2011 по делу № А07-14078/2010.