

«Концепция системы планирования выездных налоговых проверок», один из разделов которой содержит список «общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков», — первый официальный документ с перечнем признаков, по которым налоговые органы станут подозревать налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

Черный ящик от налоговой



Михаил Горст,
старший
консультант
компании
«ЭКОРИС-НЗИ»

Для большинства налогоплательщиков налоговая инспекция похожа на черный ящик. Или даже на черную дыру, в которой безвозвратно исчезают не только уплаченные нами налоги, но и всевозможные документы, отчеты, справки, заявления, сведения об уплаченных налогах и даже налоговые дела. Даже время там течет по-другому. Если налогоплательщик задержался с предоставлением отчета или платежом, то санкции последуют неотвратимо. О сроках же рассмотрения запросов налогоплательщиков, установленных тем же налоговым кодексом, вспоминать как-то не принято, а требовать пени с налоговой за нарушение сроков — просто неприлично. Оценить, как происходит процесс принятия решений и чего следует ожидать в ответ на предоставленную по закону информацию, могут разве что бывшие работники этой службы. К тому же в разных инспекциях этот процесс может проходить по-разному.

Раньше в центральном аппарате издавались методические указания и рекомендации о порядке и особенностях исчисления отдельных налогов. Эти указания и рекомендации были открытыми для налогоплательщиков. Часто их применение приводило к судебным спорам, поскольку положения законов в них толковались расширительно, а для любого служащего налоговых органов эти документы были обязательны к исполнению. По мере принятия глав второй части Налогового кодекса рекомендации и указания отменялись, вме-



сто них издавались новые, но уже с грифом «Для служебного пользования».

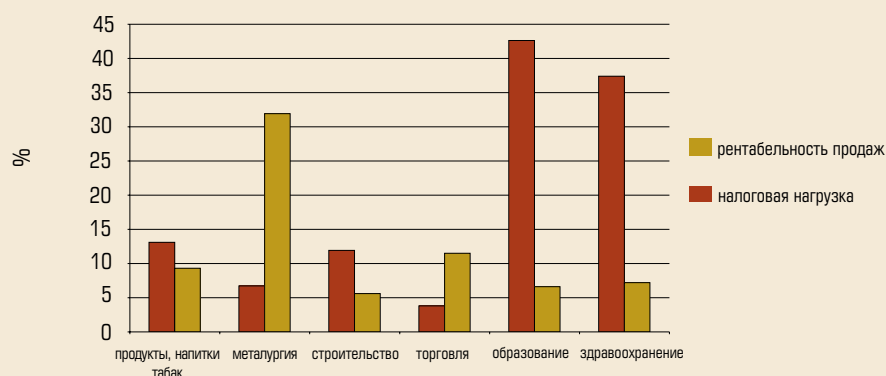
Информация о том, как и что проверяет налоговая, полностью переместилась в область слухов и инсайда. Периодически в прессу просачивались слухи об очередном «списке налоговых схем» и способах их обнаружения, которые были подготовлены в аппарате налоговой службы. В какой-то момент среди бухгалтеров стало известно, что убытки, а затем нулевая прибыль стали основанием, чтобы подозревать компанию в налоговых нарушениях. Далее стало ясно, что предъявление НДС к возмещению стало основанием для проведения налоговой проверки заявителя и его контрагентов. Потом появились межведомственные комиссии по зарплате, а совсем недавно — и по прибыли, точнее, по ее отсутствию.

И вот, наконец, в мае 2007 года была утверждена «Концепция системы планирования выездных налоговых проверок», один из разделов которой содержит список «общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков». Это первый официальный документ, который раскрывает перечень признаков, по которым налоговые органы станут подозревать налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

Сам список критериев вполне разумен. Однако только два критерия практически однозначно свидетельствуют о наличии налоговых проблем в организации. Это критерий 9 — Непредставление без объективных причин пояснений об ошибках и противоречиях в документах; и критерий 10 — Миграция между налоговыми после назначения выездной налоговой проверки. Все остальные критерии могут вовсе не свидетельствовать о налоговых нарушениях, а отражать особенности функционирования конкретных компаний. В первую очередь это касается убыточности, использования вычетов, рентабельности и налоговой нагрузки.

Одним из наиболее неоднозначных является критерий рентабельности. В качестве ориентиров даны среднотраслевые значения показателей рентабельности, рассчитанные на основе данных Росстата по стране в целом. При этом критическим считается отклонение от этих уровней всего на 10%. То есть если при среднотраслевом уровне рентабельности реализованной продукции 9% рентабельность сельскохозяйственного предприятия окажется меньше 8,1%, то это уже повод для беспокойства. Тем, кто хоть немного касался экономики сельского хозяйства в нашей стране, ясно, что даже 8% для производителей сельхозпродукции — очень хороший результат, а большинство пред-

Среднотраслевые налоговая нагрузка и рентабельность продаж за 2006 год (в отдельных отраслях экономики)



Источник: приложение к «Общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок от 25.06.2007»

приятий в этой отрасли убыточны. Кроме собственно сельского хозяйства в эту группу отраслей включены охота и лесное хозяйство, о реальном положении в которых вообще мало кому что известно. Если еще при этом вспомнить о том, что страна у нас большая и условия, в которых работают производители сельхозпродукции, скажем, в Краснодарском и Красноярском краях, отличаются радикально, то станет совершенно ясно неприемлемость применения средних величин. Если посчитать стандартное реальное отклонение показателя рентабельности, то будет очевидно, что допустимое отклонение в 10% слишком мало.

То же самое касается и показателей рентабельности производства пищевых продуктов, куда включено производство напитков и табака. Стоит ли говорить о том, что производство хлеба и производство водки имеет разную доходность? Разную — в смысле, отличающуюся в разы. Согласно этому критерию, производители водки могут спать спокойно — чтобы иметь рентабельность ниже 9% они должны очень постараться. Зато булочники должны задуматься: не слишком ли они мало платят в бюджет?

Да и сами значения показателей рентабельности ряда отраслей вызывают некоторое удивление: представить, что рентабельность строительства составляет всего 5,6%, а розничной торговли только 4,9% может только человек с очень богатой фантазией. Остается только удивляться, что эти отрасли до сих пор существуют.

Если же сопоставить показатели рентабельности с показателями налоговой нагрузки, также включенными в список критериев, то по ряду отраслей результаты и вовсе будут обескураживающими. Так, рентабельность металлургического производства превышает 30%, а отношение

налогов к выручке — всего 6,7%. Если эти цифры верны, то возможны всего два объяснения: либо в стране действует льготный налоговый режим для предприятий металлургии, либо налоговые органы закрывают глаза на неуплату налогов предприятиями этой отрасли. Вряд ли с первым согласятся металлургии, а со вторым — налоговики.

В то же время остается только почувствовать образованию и здравоохранению, которые при рентабельности 7% умудряются нести налоговую нагрузку в 40%. Даже с учетом особой структуры затрат в этих отраслях — значительная их доля приходится на заработную плату — подобное соотношение нереалистично. Налоговая нагрузка в этом случае должна быть на 7–10 процентных пунктов ниже.

Особенно странно смотрится такой вид экономической деятельности, как «прочие производства», по которому также приведен уровень налоговой нагрузки, но отсутствуют показатели рентабельности. Какие предприятия попадают в эту категорию — вообще непонятно.

Обсуждая показатели рентабельности, не следует забывать, что качество статистического учета в стране оставляет желать лучшего: многое не учитывается или учитывается неверно. К тому же в расчете рентабельности используется сальдированный финансовый результат, то есть прибыль за минусом убытков. Поэтому прибыльные предприятия отраслей, в которых больше доля убыточных предприятий, находятся в более выгодном положении, так как могут достичь предельного уровня рентабельности без особого труда. В целом показатели рентабельности, рассчитываемые Росстатом, являются достаточно грубыми и неточными, чтобы их можно было использовать для анализа. Они не учитывают таких явлений, как разнородность предприятий, входящих в от-

расль, различие условий, в которых работают предприятия, разная продолжительность производственного цикла и т.д.

Показатели налоговой нагрузки заслуживают большего доверия, так как они рассчитываются на основании данных о собранных налогах и выручке. Данные о налогах собираются ФНС, поэтому их можно полагать абсолютно точными, размер выручки рассчитывается Росстатом, но его достоверность на порядок выше, чем у сальдированного финансового результата. Но и этот критерий следует применять с оговорками, причина — высокий уровень агрегирования, как и в случае с показателями рентабельности. Производство пищевых продуктов включает напитки, производство кокса объединено с производством нефтепродуктов, а металлургическое производство — с производством готовых металлических изделий. На первый взгляд может показаться, что такое объединение допустимо, но при более внимательном рассмотрении становится ясно, что ситуация в объединяемых группах может качественно различаться. Например, доля экспорта у предприятий, производящих металл, больше, чем у выпускающих готовые металлические изделия. Поэтому у первых будет лучше финансовое положение, чем у вторых, а налоговая нагрузка — ниже, так как при экспорте НДС не взимается.

Также уровень налоговой нагрузки зависит от размера предприятия. Если говорить о предприятиях промышленности, то, согласно данным обследований на микроуровне, налоговая нагрузка на выручку предприятий выборки тем выше, чем, во-первых, меньше их размеры, и во-вторых — хуже финансовое положение предприятия.

Более высокий уровень налоговой нагрузки на выручку небольших предприятий обусловлен тем, что у более крупных предприятий меньше доля добавленной стоимости в выручке. В среднем в группе небольших предприятий (с численностью занятых не свыше 200 человек) нагрузка по НДС на выручку почти в два раза выше, чем в группе крупных предприятий (с численностью занятых более 2 тыс. человек).

Зависимость уровня налоговой нагрузки на выручку от финансового положения предприятия объясняется невозможностью резкого снижения расходов на оплату труда при падении выручки. Это происходит потому, что крупные предприятия в регионах ограничены в сокращении персонала из-за риска возможных негативных социальных последствий и ухудшения отношений с местными властями.

В других отраслях существуют свои

«Кто не спрятался, я не виноват!»

Новый документ ФНС по просьбе журнала «ВЕСТИ» прокомментировали аудиторы и предприниматели



Игорь Николаев,

директор Департамента стратегического анализа компании ФБК, д.э.н.:

«В целом попытку выработать общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок, безусловно, следует одобрить. Ведь Налоговый кодекс (статья 89 — Выездная налоговая проверка) не содержит и не должен содержать норм, регламентирующих основания для отбора объектов проверок. Так что этот шаг повышает доверие к налоговым органам, вводит необходимые ориентиры для налогоплательщиков. Теперь каждый налогоплательщик, ориентируясь на показатели, может оценить свою деятельность с точки зрения налоговых рисков. В то же время часть обнародованных критериев не является бесспорными. Дело в том, что некоторые из них (№ 1, № 5, № 11) основываются на показателях, уровень которых зависит от многих факторов. Например, критерий № 1 — Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности). Нельзя однозначно утверждать, что низкий уровень налоговой нагрузки является основанием для вопросов к налогоплательщику со стороны налоговой службы по поводу правильного начисления налогов. Предприятия одного и того же вида деятельности могут осуществлять производственную деятельность в различных условиях. Скажем, предприятия, модернизирующие производство, применяющие механизмы ускоренной амортизации, уплачивают меньшую сумму налогов. Но именно они окажутся в поле зрения налоговых органов при проведении выездной налоговой проверки. Известно также, что деятельность различных предприятий может быть недостаточно эффективной. Однако сама по себе неэффективность налогоплательщика не является основанием для выездных проверок. Оправданность применения критерия № 1 будет также спорной и в следующем случае: очень часто предприятия-монополисты или компании с доминирующим положением во многом определяют средний уровень налоговой нагрузки в конкретной отрасли или виде экономической деятельности. В таком случае множество мелких предприятий, осуществляющих этот же вид деятельности, имеют риск быть проверенными налоговой службой. Таким образом, применение данного критерия для проведения выездных проверок требует глубокого экономического обоснования.

То же самое можно сказать о критерии № 5 — Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ. Нельзя утверждать, что выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ может производиться исключительно с целью минимизации выплат по ЕСН. Так, предприятие может экономить на зарплате, если одновременно осуществляет инвестиции в развитие производства. Кстати, в такой ситуации порой и работники относятся лояльно к такой стратегии в расчете на то, что их зарплата в дальнейшем будет гораздо выше. Кроме того, предприятия часто экономят при выплате зарплат, решая задачу выхода из затруднительного финансово-экономического положения. Особенно это касается малых предприятий. Бывают случаи, когда предприятия компенсируют среднемесячную зарплату на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ иными благами и преимуществами для работника: медицинской страховкой, условиями труда и отдыха и т.п. Нельзя не учитывать и такие общеизвестные факты, как отсутствие возможности у небольших предприятий выплачивать своим сотрудникам зарплату, сопоставимую с оплатой труда на крупных производствах, или различие в оплате труда в различных регионах. Однако во всех перечисленных случаях налогоплательщики имеют риск быть подвергнутыми проверке налоговых органов.

Невозможно обойти вниманием и критерий № 11 — Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики. Отношение уровня рентабельности от среднеотраслевого показателя по аналогичному виду деятельности считается значительным, если оно составляет 10% и более (в сторону уменьшения). Но также нельзя однозначно утверждать, что низкий уровень рентабельности является свидетельством налоговой недобросовестности. Рентабельность — показатель экономической эффективности функционирования предприятия. На этот показатель влияет мно-

жество факторов. Так, стандартной является ситуация, когда в период интенсивного расширения производства предприятие не получает прибыли.

Общее замечание по использованию проанализированных выше показателей одно. Все они отличаются тем, что их меньшее значение определяется не столько возможным стремлением налогоплательщика к минимизации уплачиваемых налогов, сколько другими обстоятельствами. Перечисленные критерии — показатели многофакторные. При использовании этих показателей для планирования выездных налоговых проверок необходимо осознавать, что эффективность таких проверок будет невысокой. В такой ситуации было бы разумнее отказаться от критериев макроэкономической направленности (назовем их так) и сосредоточиться на более специфичных критериях, таких как, например, критерий №3 — Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период. Тем не менее остается надежда, что эти замечания будут учтены при доработке критериев для проверки».



Алексей Страгис, гендиректор ООО «Финам-Омск»:

«Позитивными можно назвать пункты 5, 8 и 9, стимулирующие предпринимателей придерживаться легальных и прозрачных методов ведения бизнеса».

Соблюдать критерии всего перечня под силу ПБОЮЛ и малому бизнесу. Крупные компании, тем более холдинги, не смогут соответствовать всем критериям одновременно. Динамичное развитие современных крупных бизнес-структур не позволяет, например, держать уровень рентабельности по данным бухгалтерского учета, соответствующий отраслевому уровню по данным статистики. Как быть, например, высокотехнологичным компаниям, IT-бизнесу, финансовым компаниям, работающим на фондовом рынке? По этим отраслям пока нет достаточной статистики. Методика оценки ФНС корректна лишь частично. В принципе, нет ничего плохого в стремлении ФНС дать подобный ориентир для бизнеса. Другое дело, что эти критерии достаточно общие и под них при желании можно подверстать почти любую компанию».



Екатерина Петрова, финансовый директор Информационно-внедренческой компании (ИБК):

«Указанные ФНС показатели могут быть только индикативными, поскольку группировка по видам деятельности слишком неспецифична. Скажем, производство — это весьма широкое понятие с точки зрения налоговых органов. Рентабельность же очень сильно зависит от глубины производства. При полном цикле или глубокой переработке рентабельность высокая, при отверточной сборке — минимальная. Предлагается же «средняя температура по больнице». Таким образом, попытка подвести под одни критерии совершенно разные предприятия, без более четкой сегментации приведет к тому, что половина отрасли сразу попадет в список претендентов на проверку. Скажем, рентабельность при сборке телевизоров и бытовой электроники мизерна, а при производстве электронной оптики или электрооборудования для промышленности — более высокая. Думаю, было бы более корректно задавать диапазон отклонения в 20–30% от среднеотраслевых».

В целом инициатива полезная и могла бы помочь налогоплательщикам и фискальным органам выстроить более понятные и открытые взаимоотношения. Хотелось бы только, чтобы эта работа продолжалась строго в соответствии с законодательством, с учетом реалий ведения хозяйственной деятельности предприятий, где есть неоднородность, сезонность, колебания спроса и прочие объективные факторы, влияющие на экономический результат, а четкие критерии оценки оставляли бы минимум простора для фантазий налоговых контролеров. Будем надеяться, что уточнение таких оценочных критериев, как «значительные суммы налоговых вычетов за определенный период», «наличие разумных экономических причин» или «значительное отклонение уровня рентабельности», последует в самое ближайшее время, чтобы инициатива не выглядела как клич «Кто не спрятался, я не виноват!» Также непонятно, как быть многоотраслевым предприятиям, осуществляющим разные виды деятельности».



Елена Орлова, финансовый директор компании ООО «Интернет-Решение» (управляющая интернет-магазином Ozon.ru):

«Если организация не получает прибыли, она подтвердит свою «подозрительность» по критериям №2 и №11. Поэтому посмотрим, как отражается в бухгалтерской отчетности организации достоверный убыточный финансовый результат. Все коммерческие организации по существу реализуют какие-

особенности, например возможность применения специальных режимов налогообложения, таких как упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Это тоже необходимо учитывать при анализе налоговой нагрузки. Нельзя требовать от продуктового ларька, который платит налог на вмененный доход, такой же налоговой нагрузки, как и от супермаркета премиум-класса».

Значения показателей налоговой нагрузки по отраслям тоже вызывают определенные вопросы: для ряда отраслей они настолько низки, а в других настолько высоки, что это вызывает сомнения в их достоверности. Если в торговле низкое значение объяснимо высокими оборотами, то в других отраслях, вероятно, происходит перераспределение прибыли в рамках вертикально-интегрированных структур и/или использования давальческих схем. В отношении торговли более корректно было бы использовать в качестве базы не товарооборот, а размер торговой наценки, но статистические органы вряд ли смогут корректно рассчитать этот показатель из-за проблем с исходными данными».

Для того чтобы показатели налоговой нагрузки можно было использовать в практической деятельности, их следует рассчитывать на более детальном уровне как в отраслевом, так и в региональном разрезе. Также должны быть установлены минимальные значения критерия для каждой группы. Примечательно, что описание этого критерия не содержит указания на нижнюю границу показателя».

Анализ критериев налоговой нагрузки и рентабельности показывает, что они подготовлены небрежно и не могут применяться в реальной работе налоговых органов. Остается надеяться, что работники налоговых органов это тоже понимают».

Другие критерии вызывают меньше нареканий, поскольку носят более частный характер».

Например, достаточно разумны критерии 2, 3, 7:

- осуществление деятельности с убытком в течение двух и более лет;
- превышение доли вычетов по НДС 89% от налоговой базы;
- превышение профессиональных вычетов по НДФЛ 83% дохода».

Но и эти критерии не должны абсолютизироваться. Вполне реальные ситуации, когда отдельные юридические лица внутри холдингов не приносят прибыли просто потому, что у них другие задачи. Например, они выполняют административно-управленческие или аналитические функции. Если производственные подразделения

холдинга работают с прибылью и уплачивают все налоги, то заставлять управленческие подразделения рисовать прибыль бессмысленно.

Аналогичная ситуация и с критериями, касающимися вычетов: высокая доля вычетов может свидетельствовать об уклонении от налогов. Резонно задать вопрос: на что живет предприятие? Но если предприятие или индивидуальный предприниматель имеют большие обороты реализации, то даже при небольшой наценке объемом прибыли может быть значительным, а низкие цены — конкурентное преимущество, за счет которого предприятие или предприниматель держатся на рынке.

Что же касается критериев о приближении к предельным значениям показателей, дающих право на применение специальных налоговых режимов, то фактически это означает коррекцию показателей на 5% в сторону уменьшения (согласно документу, принимается во внимание приближение — менее 5% — к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, влияющих на исчисление налога для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы налогообложения два и более раза в течение календарного года. — «ВЕСТИ»). То есть те организации, которые используют подобный режим в целях налогового планирования, просто понизят для себя критическое значение показателя на 5%. Никакого укрепления налоговой дисциплины это не даст.

И самое главное нарекание: нигде не сказано о том, как эти критерии использовать. Ясно только одно: чем большему числу критериев удовлетворяет организация, тем больше риск налоговой проверки. Неизвестно, какие критерии имеют наибольший вес и сколько их нужно, чтобы организация была выбрана для проверки.

Подводя итог рассмотрению критериев, нужно остановиться на двух принципиальных моментах. Первое. Сам факт публикации критериев — явление позитивное. Это первая попытка дать налогоплательщикам какие-то осязаемые ориентиры допустимых пределов налоговой оптимизации. Второе. Критерии недоработаны. Механизм их применения нераскрыт. Пользуются ли сами налоговики этими инструментами и мушкетерами? Есть подозрение, что они где-то прячут лазерную пушку.

Что делать в такой ситуации налогоплательщикам? По возможности учитывать опубликованные критерии, особое внимание обратить на убыточность и долю вычетов, и прежде чем сокращать налоговые платежи — хорошенько подумать.

Черный ящик, наконец, приоткрылся. В нем оказалась кучка странных механизмов и еще один черный ящик. Подождем ...

либо инвестиционные проекты. При составлении бизнес-плана инвестор обычно задает желаемую норму доходности и решает, достаточно ли новый проект будет приносить дохода относительно желаемого уровня или нет. Инвесторы также задают срок, в течение которого они ожидают получить прибыль. Все инвестиционные проекты проходят последовательные стадии своего развития. Сначала — инвестиционную, когда вложения в проект превышают доходы от него (и тогда достоверная бухгалтерская отчетность неизбежно показывает убытки на протяжении всей стадии). Затем на стадии активного роста, финансовой зрелости, компания, минуя точку безубыточности, начинает приносить прибыль. Завершение — стадия спада. Как правило, на этой стадии компания перепрофилируется, чтобы поддержать свою финансовую состоятельность за счет других сегментов. Продолжительность периода, в течение которого компания может находиться на инвестиционной стадии развития, зависит от многих причин. Одна из них — готовность рынка к тому продукту или услуге, которые предлагает компания. Если рынок (потребители) еще не готов к продукту, то компания вкладывает значительные средства в рекламу, отдача от которой придет позже. Другой причиной может оказаться недостаточная развитость технической базы у потенциальных клиентов, но прогнозы говорят о том, что эта база достигнет нужного уровня в будущем. Тогда компания вкладывает средства в свое развитие, фактически подготавливая базу для будущих клиентов. Помимо этого, в каждой отрасли существуют свои характерные особенности, которые могут приводить к опережающему росту расходов над доходами, тем самым удлиняя инвестиционную стадию. Например, если компания оказывает услуги, то ее основным капиталом являются специалисты и ей необходимо вложить достаточно средств в обучение и развитие персонала. Как правило, это длительные процессы. Инвестиционная стадия развития компании может растягиваться и до десяти лет.

Заслуживает внимания и период активного роста. В этой стадии находятся компании, рост продаж которых от года к году превышает 30%. Для нее в той или иной степени характерны некоторые признаки инвестиционной стадии. Например, при завоевании новой доли рынка вложения в рекламу и маркетинг будут выше, чем на стадии зрелости. Также получение новых продаж возможно за счет освоения новых каналов сбыта, что влечет дополнительные расходы именно для нового канала, и для него операционные расходы будут расти с опережением суммы продаж. Таким образом, в периоды активного роста компания также может получить убыток. В зависимости от отрасли отдельные рынки и компании могут осуществлять активный рост на протяжении долгого времени. Это значит, что инвестор, изначально вложивший капитал и продолжающий финансировать активный рост, ожидает получить большую отдачу за более долгий срок. Общие выводы следующие. Добросовестный налогоплательщик на инвестиционной стадии или стадии активного роста, отразив достоверно убыток от своей деятельности в отчетности, автоматически попадет в список «подозрительных» компаний. Указанные критерии не могут использоваться для адекватной оценки налогоплательщика, так как вообще исключают возможность «незарабатывания» прибыли в течение трех и более лет. Критерии составлены слишком общо: например, компания, которая осуществляет деятельность по курьерской доставке отправок, должна попасть в «транспортные услуги» — хотя большинство транспортных компаний, особенно доставляющих большие грузы по всей территории страны, занимают гораздо большую долю в статистике, но значительно отличаются от специфики небольшой курьерской компании. Нововведения скажутся на нашем бизнесе отрицательно».



Константин Бушуев, экономист по анализу бизнес-процессов группы компаний «АСВТ» (оператор связи):

«Основные вопросы в методике вызывают конкретные значения налоговой нагрузки, рентабельности продаж и рентабельности активов. Во-первых, стоит учитывать, что рыночной экономике во все времена свойственна цикличность развития, и фиксирование уровней доходных показателей по отраслям будет приводить к неоправданно резкому увеличению рисков налоговых проверок в моменты спада деловой активности в отрасли. Во-вторых, отраслевые показатели рентабельности и налоговой нагрузки представлены по укрупненной номенклатуре отраслей. Между тем в каждой из подотраслей они могут существенно варьироваться. И самое главное — критерии рентабельности не учитывают разницу в размерах компаний одной отрасли, а также характер рынков (монопольные или с высокой конкуренцией). В случае применения критериев рентабельности возможны ситуации увеличения рисков налоговых проверок для мелкого и среднего бизнеса, в то время как риски для доминирующих на рынке компаний будут скорее всего менее значительными. Такая ситуация может способствовать монополизации рынков, а также препятствовать движению капитала между отраслями».