

Оптимизация налоговых рисков при выборе контрагента

Ульянов А.В., Фролов И.М., Рабаданов А.М., Пожарова Д.В., студенты факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

Ulyanov A.V., Frolov I.M., Rabadanov A.M., Pozharova D.V., students of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, st. Moscow

auluanov03@mail.ru

ogonkov1999@mail.ru

ali.yusupov.0202@mail.ru

Pozharova01@mail.ru

Аннотация: В данной статье рассмотрены налоговые риски, связанные с выбором контрагента и приведены практические рекомендации по их минимизации на основании анализа судебной практики, нормативно-правовых актов и письменных рекомендаций Федеральной налоговой службы

Ключевые слова: Фирма-однодневка; налоговые риски; проверка контрагента; НДС; недобросовестный контрагент; необоснованная налоговая выгода

Annotation: This article discusses the tax risks associated with the choice of a counterparty and provides practical recommendations for minimizing them based on an analysis of judicial practice, regulations and written recommendations of the Federal Tax Service

Keywords: One-day firm; tax risks; verification of the counterparty; VAT; unscrupulous counterparty; unjustified tax benefit

Введение

Основные налоговые риски при выборе контрагента для коммерческой организации так или иначе связаны с деятельностью фирм-однодневок. Прежде чем начать анализ данного вопроса требуется объяснить, что понимается под термином фирма-однодневка. Стоит отметить, что на текущий момент данное понятие в действующем законодательстве не закреплено, однако оно встречается в Письме ФНС РФ от 11.02.2010 N 3-7-07/84. Там под "фирмой-однодневкой" в самом общем смысле понимается «юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т.д.» [6]. На основании данного определения и будет строиться дальнейшее обсуждение.

Несмотря на то, что опубликованный ФНС еще в 2019 году отчет говорит о значительном сокращении количества подобных фирм (с 2017 года количество фирм-однодневок сократилось более чем на 1 миллион, и на дату публикации отчета составляло лишь около 190 тысяч или же 4,7% от общего числа юридических лиц, зарегистрированных на территории Российской Федерации [5]), а внедрение автоматизированной системы контроля АСК «НДС» позволило выявлять такие организации более эффективно [12, с 33], вопрос о важности выбора добросовестного контрагента не потерял своей актуальности. Видя такое значительное сокращение числа фантомных фирм, не стоит забывать, что многие участники экономической деятельности, учреждающие фирмы однодневки, попросту научились соблюдать критерии, по которым ФНС их выделяет. И, хотя цель их создания так и осталась по большей части преступной, со временем организаторы научились все тщательнее это скрывать. Об актуальности выбранной темы также говорит наличие достаточно крупных судебных разбирательств последних лет [3],[4],[8],[9], на основе анализа которых, в том числе, построена данная работа.

Основная схема использования фирм-однодневок заключается в том, что заказчиком у подобной организации приобретаются товары или услуги. Данные затраты можно классифицировать, как прямые расходы фирмы, а значит они могут сокращать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организации. Более того, в большинстве случаев они напрямую связаны с производственным процессом, а значит по ним организацией может быть запрошен вычет по налогу на добавленную стоимость. В действительности же никаких услуг не оказывается, а денежные средства, направленные в качестве оплаты в фирму-однодневку, обналичиваются и делятся между участниками схемы.

Стоит отметить, что данная схема реализуется экономическими агентами в основном умышленно, а значит их создатели осведомлены обо всех имеющихся рисках и идут на них вполне осознанно. Единственным возможным вариантом в данной связи столкнуться с фирмой-однодневкой не по собственной воле является недобросовестный подход к выбору контрагента. Не собирая и не анализируя информацию о своем будущем бизнес-партнере, честные предприниматели рискуют наткнуться в своей деятельности на такую фирму. И вполне вероятно, что в рамках заключенных договоров им даже будут оказаны все оговоренные услуги, правда, третьими лицами. Однако, если подобного рода сделки будут выявлены налоговыми органами в процессе камеральной или выездной налоговой проверки, для фирмы, сотрудничавшей с однодневкой, это может обернуться катастрофой. Если налоговыми органами будет установлена нереальность исполнения условий сделки, то будет произведено доначисление налога со всеми вытекающими последствиями в виде штрафов и пеней за неуплату. К тому же, ведение дел с фирмами-однодневками неизбежно приведет к привлечению к компании пристального внимания налоговых органов и может стать серьезным ударом по имиджу компании.

Налоговыми органами использование фирм-однодневок как для занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, так и для запроса неправомерного вычета по НДС классифицируется, как получение необоснованных налоговых выгод. Так, 10 пункт Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 гласит, что «Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности» [10], и поскольку в действующем законодательстве понятие «должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента» не закреплено и нет какого-то установленного перечня документов или же действий, подтверждающих ее проявление, законопослушным предпринимателям необходимо с особой тщательностью подходить к вопросу выбора контрагента, чтобы минимизировать возможные налоговые риски. Желательно собрать всю возможную информацию о будущем партнере, чтобы обезопасить себя.

Практические рекомендации по минимизации налоговых рисков при выборе контрагента

Для снижения освещенных налоговых рисков, связанных с фирмами-однодневками, предлагается ввести контрольный список, на основании которого ответственным лицом будет проводиться комплексная проверка контрагента с последующим составлением досье и предоставлением руководству отчета. Этот список будет включать в себя основные аспекты, на которые следует обращать внимание при заключении сделок. Обоснованность включения того или иного аспекта в перечень будет проиллюстрирована ниже судебной практикой, действующим законодательством и иными соображениями, что позволяет говорить о важности каждого из этих пунктов. Данная мера не только станет ярким доказательством проявления должной осмотрительности в суде, но и, более того, позволит вовсе минимизировать шанс попадания в суд из-за заключения сделки с фирмой-однодневкой, так как все организации, не прошедшие проверку на «добросовестность» попросту не будут рассматриваться в качестве возможного контрагента.

Контрольный список для проверки контрагента. Критерии:

- Подтверждение государственной регистрации
- Проверка учредителя
- Проверка адреса регистрации
- Судебные разбирательства контрагента
- Количество работников у контрагента
- Налоговая нагрузка контрагента
- Бухгалтерская отчетность
- Сайт компании
- Наличие соответствующих полномочий у лица, подписывающего документы.

Комментарий к критериям проверки контрагента

Проверка государственной регистрации контрагента. Данный критерий не случайно является первым в списке, так как его можно считать основным. Перед заключением сделки с какой-либо компанией прежде всего необходимо удостовериться в том, что она реально существует. Для этого необходимо проверить наличие и ознакомиться со свидетельством о государственной регистрации и постановке на налоговый учет компании-контрагента, запросить выписку из ЕГРЮЛ и устав. Помочь в этом могут имеющиеся сервисы, представленные на сайте ФНС. (egrul.nalog.ru/index.html – предоставление сведений из ЕГРЮЛ).

Важность проверки государственной регистрации контрагента отмечается, в частности в одном из писем ФНС [6], однако следует помнить, что наличие учредительных документов свидетельствует лишь о государственной регистрации и фактическом существовании юридического лица и для характеристики контрагента на предмет добросовестности или недобросовестности являются недостаточными [9]. Это подчеркивает важность проверки будущих партнеров по бизнесу и по другим критериям. Проверка контрагента по данному критерию должна совершаться в первую очередь, а сам он должен являться определяющим в вопросе о дальнейшем сотрудничестве. Так, если организация, предлагающая свои услуги никогда не существовала или была ликвидирована несколько недель назад, ни о каком сотрудничестве не может быть и речи.

Проверка учредителя контрагента. Одним из характерных признаков фирмы-однодневки является так называемый «массовый учредитель». Характеризуется это явление тем, что учредителем фирмы выступает лицо, учредившее помимо этого не один десяток похожих компаний. Как правило такой учредитель в деятельности компании участия не принимает и значится в документах лишь номинально. [9]

Похожая ситуация обстоит и с дисквалификацией и ограничением участия в юридических лицах. В этой связи проверка учредителя контрагента видится необходимой мерой для снижения налоговых рисков. Осуществить данную проверку можно при помощи сервисов, имеющихся на сайте ФНС России (pb.nalog.ru). Сервис предлагает выбрать признак физического лица (Руководитель или Учредитель) и ввести сведения о физическом лице (ИНН, ФИО). После ввода данных сервисом будет сформирована информация о количестве организаций, в которых лицо участвует и наличие информации о данном лице в реестрах дисквалифицированных лиц.

Данный критерий также является определяющим в вопросе выбора контрагента, однако нуждается в более глубоком анализе. Так, не всегда лицо, создавшее большое количество предприятий – номинальный учредитель. Причиной этого могла послужить банальная диверсификация бизнеса по

отраслям или намерение оптимизировать производственный процесс, а вовсе не желание преступать закон, учреждая однодневки. Однако стоит отметить, что даже в этом случае количество зарегистрированных одним лицом организаций редко будет превышать несколько десятков.

Проверка адреса регистрации контрагента. Еще одним показателем, позволяющим выявить однодневку, является использование адреса массовой регистрации. Означает это то, что предполагаемый контрагент делит свой юридический адрес еще с десятком схожих организаций, что для налоговой службы в совокупности с другими выявленными признаками однодневки, такими как массовый учредитель, служит железным аргументом в суде [9]. На наличие массового адреса регистрации ФНС просит обращать внимание и в своем письме [6]. Проверить своего контрагента по данному критерию также можно, используя сервисы, предлагаемые ФНС (pb.nalog.ru). Указав в этом сервисе адрес регистрации интересующего предприятия, можно узнать, зарегистрирован ли по нему кто-то еще.

Также, необходимо удостовериться, что у компании в действительности имеется офис, цех, склад или иное помещение, в котором осуществляется основная деятельность. Важным это является из-за того, что компания без офиса вряд ли сможет оказать хоть какие-то услуги, к тому же, отсутствие у контрагента помещений, необходимых для реализации договорных обязательств не раз использовалось налоговыми органами в суде для обоснования причисления его к фирмам-однодневкам, а сделок, соответственно, к фиктивным [8].

Проверка на наличие текущих судебных разбирательств. Много о контрагенте может сказать наличие ведущихся в данный момент или имевших место быть судебных разбирательств. В данном случае будет необходим подробный анализ дел, в ходе которого необходимо установить, кем выступал контрагент: истцом или ответчиком, с кем данные разбирательства проходили: с государственными органами или другими компаниями, в чем заключался предмет споров и какие обязательства для контрагента это повлекло. Вся эта информация позволит составить более полную картину о будущем партнере. Проверить наличие дел с участием контрагента можно используя электронную картотеку дел (kad.arbitr.ru)

Стоит отметить, что выводы, сделанные по данному критерию, носят исключительно информативный характер и необходимы для формирования более полного представления о контрагенте, что позволит руководству трезво и объективно оценить риски, которые будет нести сотрудничество с ним. Полезной данная информация также будет не только для снижения налоговых рисков, но и для формирования представлений о деловой репутации будущего партнера.

Анализ среднесписочной численности персонала контрагента. Данная мера также необходима в силу того, что налоговыми органами в

рассматриваемой судебной практике часто делался акцент на недостаточную для осуществления договорных обязательств численность технического персонала [3],[8]. Стоит отметить, что среднесписочная численность работников, в соответствии с пп.9 п.1 ст. 102 НК РФ налоговой тайной не является [2] и может быть получена посредством сервисов, предлагаемых ФНС России (pb.nalog.ru). Очевидно, что полученные в ходе проверки данного критерия должны рассматриваться с учетом специфики деятельности компании-контрагента, ее размера. Однако чрезмерно малое количество работников должно стать поводом для беспокойства.

Оценка налоговой нагрузки контрагента. Данный критерий обозначен в Приказе ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333, в части критериев самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиками [11]. В соответствии с данным документом, в случае если налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по организациям, работающим в той же отрасли, его налоговые риски и, соответственно, вероятность стать объектом выездной налоговой проверки возрастают.

Обнаружение подобного изъяна у контрагента не является достаточным основанием для отнесения его к числу «недобросовестных» и также нуждается в детальном анализе. Низкие налоговые обязательства могут давать негативное представление о деловой репутации фирмы, отражая как отсутствие прибыли, так и о то, что данной компанией реальная экономическая деятельность не ведется или ведётся номинально.

Проверка бухгалтерской отчетности контрагента. Одним из аспектов, нуждающихся в проверке при выборе контрагента, является наличие у последнего основных средств производства, производственных помещений, складов и т.д. [8] Эту информацию можно узнать из бухгалтерской отчетности компании. Стоит отметить, что в отношении бухгалтерской отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны в соответствии с п.11 ст.13 ФЗ от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [13]. Это значит, что данная информация должна быть общедоступной и демонстрироваться заинтересованным лицам по первому требованию. Ознакомится с бухгалтерской отчетностью контрагента можно, воспользовавшись онлайн-сервисами раскрытия корпоративной отчетности, например, e-disclosure.ru. Если на данном ресурсе актуальной отчетности по какой-то причине не оказалось, ее всегда можно запросить напрямую у контрагента. В случае, если контрагент отказывается в предоставлении бухгалтерской отчетности, видится обоснованным поставить под сомнение вопрос необходимости заключения сделки.

Анализ сайта компании-контрагента. Данный критерий является не обязательным, однако также позволяет извлечь определенную информацию о контрагенте. В эпоху цифровых технологий и массовой интеграции ИИ подавляющее большинство компаний обладают собственным сайтом, так как его наличие позволяет привлекать новых клиентов, отображать наиболее актуальную информацию о предлагаемых услугах и имеющихся специальных

предложениях. Его отсутствие может говорить о том, что компания не планирует существовать долго, а значит и издержки по созданию и поддержке сайта являются для нее необоснованными. Однако существует вероятность того, что компания начала вести деятельность недавно. Стоит отметить, что специфика фирм-однодневок не предполагает долгого функционирования, а значит весомым аргументом за сотрудничество одно лишь данное обстоятельство являться не может, а значит данный факт необходимо соотносить с результатами анализа по остальным критериям.

Указанное выше обстоятельство подводит к мысли о невозможности анализа всех приведенных критериев обособленно. В отношении будущего контрагента необходим комплексный анализ по всем обозначенным аспектам. Только так возможно сделать наиболее приближенные к реальности выводы об исследуемой организации.

Проверка лица, подписывающего соглашения и контракты на наличие соответствующих полномочий. Последним этапом проверки контрагента должно стать удостоверение в наличии соответствующих полномочий у лица, ставящего подпись на документах. Документы, подписанные неуполномоченным лицом налоговыми органами в качестве подтверждения реальности совершенных сделок не принимаются [3],[9]. То есть, если договор, счета-фактуры или товарные накладные будут подписаны неустановленным или неуполномоченным лицом, то они будут признаны содержащими недостоверные сведения, следовательно, они не могут являться основанием для получения вычета по налогу на добавленную стоимость. Способ проверки полномочий подписывающего документ лица во многом зависит от того, кем это лицо является в компании-контрагенте. Если документы подписывает директор – необходимо проверить выписку из ЕГРЮЛ на дату подписания. Лицо, ставящее свою роспись, должно значиться в ней директором. Также следует попросить у подписанта документ, удостоверяющий его личность. В случае, если документ был подписан не директором, а иным лицом, необходимо проверить наличие доверенности, предоставляющей ему такие полномочия. В данном случае также необходимо ознакомиться с документом, удостоверяющим личность, чтобы убедиться, что лицо, обозначенное в доверенности и лицо, ставящее подпись – один человек. И, хотя могут с первого взгляда показаться излишними и необязательными к исполнению, данный пункт имеет критическое значение и пренебрегать им ни в коем случае нельзя. Доскональная проверка полномочий подписанта позволяет снизить не только налоговые, но и правовые и экономические риски, что в интересах любой организации.

Заключение

Таким образом, несмотря на заметные изменения внешних условий в лучшую сторону, о полном исчезновении фирм-однодневок с экономического пространства России говорить пока рано. Организации продолжают сталкиваться с ними в процессе своей деятельности и терпеть из-за этого серьезные убытки, о чем говорит наличие достаточного количества

сравнительно недавних судебных разбирательств по данному вопросу и их результаты.

Практической рекомендацией по реструктуризации бизнеса для сокращения налоговых рисков, связанных со взаимодействием с недобросовестным контрагентом, является пересмотр внутренней политики организации по вопросам выбора контрагента, введение в организации специальных контрольных списков, содержащих критерии отбора будущих партнеров по бизнесу и поручение данной деятельности ответственному лицу. Стоит отметить, что контроль над данным типом рисков полностью находится в руках экономического субъекта, а значит минимизировать шансы быть подвергнутым различным налоговым санкциям будет куда проще.

Библиографический список:

1. Антонова М.Б. Минимизация налоговых рисков при проявлении должной осмотрительности в выборе контрагентов // Вестник Института экономики и антикризисного управления (ИЭАУ). — Текст: электронный, 2020 № 27.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации
3. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597.
4. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005
5. Официальный сайт ФНС О сокращении числа фирм-однодневок / Деятельность ФНС России:
https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/8944393/
6. Письмо ФНС РФ от 11.02.2010 N 3-7-07/84 "О рассмотрении обращения"
7. Письмо ФНС России от 12.05.2017 N AC-4-2/8872
8. Постановление 8 Апелляционного Суда от 01.06.2018 г. № О8АП-4107/2018 по делу № А70-810/2018
9. Постановление арбитражного суда кассационной инстанции от 18.01.2017 № А32-2566/2016
10. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"
11. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок"
12. Смирнова Е.Е. Налоговый контроль в цифровой экономике // Финансы, 2017 № 11.-С.32-34

13. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) "О бухгалтерском учете"

References:

1. Antonova M.B. Minimization of tax risks while exercising due diligence in the choice of counterparties // Bulletin of the Institute of Economics and Anti-Crisis Management (IEAU). - Text: electronic, 2020 No. 27.

2. Tax Code of the Russian Federation

3. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated May 14, 2020 No. 307-ES19-27597.

4. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated December 15, 2021 No. 305-ES21-18005

5. Official website of the Federal Tax Service On reducing the number of one-day firms / Activities of the Federal Tax Service of Russia: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/8944393/

6. Letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation of February 11, 2010 N 3-7-07 / 84 "On consideration of the appeal"

7. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated May 12, 2017 N AS-4-2 / 8872

8. Resolution No. 8 of the Court of Appeal dated June 1, 2018 No. O8AP-4107/2018 in case No. A70-810/2018

9. Resolution of the Arbitration Court of the Cassation Instance of January 18, 2017 No. A32-2566/2016

10. Decree of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 N 53 "On the assessment by arbitration courts of the validity of obtaining a tax benefit by a taxpayer"

11. Order of the Federal Tax Service of Russia dated May 30, 2007 N MM-3-06 / 333@ (as amended on May 10, 2012) "On approval of the Concept for the planning system for field tax audits"

12. Smirnova E.E. Tax control in the digital economy // Finance, 2017 No. 11.- p.32-34

13. Federal Law No. 402-FZ of December 6, 2011 (as amended on December 30, 2021) "On Accounting"