

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2021, №1, Том 13 / 2021, No 1, Vol 13 <https://esj.today/issue-1-2021.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/30ECVN121.pdf>

Ссылка для цитирования этой статьи:

Зотиков Н.З. Контрагент – надежный партнер или источник налогового риска // Вестник Евразийской науки, 2021 №1, <https://esj.today/PDF/30ECVN121.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

For citation:

Zotikov N.Z. (2021). Counterparty is a reliable partner or source of tax risk. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 1(13). Available at: <https://esj.today/PDF/30ECVN121.pdf> (in Russian)

УДК 336.22:005.334

Зотиков Николай Зотикович

ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова», Чебоксары, Россия

Доцент

Кандидат экономических наук, доцент

E-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Контрагент – надежный партнер или источник налогового риска

Аннотация. Деятельность любой компании связана с клиентами и поставщиками, а значит, сопряжена с определенными рисками. В работе с клиентами риски носят коммерческий характер, здесь нет налоговых рисков: поставщик отгрузил товар, оплата – постоплата, а деньги не поступили: в итоге нет ни товара, ни денег. Исключить риск в данном случае поможет только введение предоплаты за товар.

В отношениях с поставщиками имеют место как коммерческие, так и налоговые риски: компания заказала товар, осуществила предоплату, товар не поступил, в итоге нет ни денег, ни товара. Кроме того, налоговые органы откажут в принятии затрат на расходы при расчете налога на прибыль, в вычете НДС (так как товара нет). В указанных случаях актуальным становится вопрос о необходимости проверки поставщика. Таким образом, успех ведения бизнеса зависит не только от самого налогоплательщика, в большей части от добросовестности контрагента.

Цель исследования – основываясь на складывающейся арбитражной практике по заданной теме выяснить, как отразилось введение ст. 54.1 НК РФ на условиях ведения предпринимательской деятельности. Складывающаяся после введения статьи 54.1 НК РФ практика свидетельствует о том, что и в новых условиях добросовестность контрагента остается актуальной.

В статье рассмотрены способы снижения налогового риска путем проверки контрагента, а также путем переложения на него налоговых рисков, вопросы налоговой реконструкции в связи с введением в действие ст. 54.1 НК РФ.

Ключевые слова: необоснованная налоговая выгода; должная осмотрительность; искажение сведений; налоговая база; налоговые риски; контрагент; налоговый комплеанс; налоговая реконструкция

Введение

В ведении финансово – хозяйственной деятельности организации постоянно сталкиваются с финансовыми рисками. Не управляя ими, невозможно обеспечить и поддерживать на необходимом уровне финансовое положение хозяйствующих субъектов. Согласно статье 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Таким образом, любая предпринимательская деятельность, направленная на получение прибыли, является рискованной, связанной с возможностью не получения прибыли.

На практике выделяют следующие виды рисков: финансовые и нефинансовые.

Виды финансовых рисков: риск неплатежеспособности, снижения финансовой устойчивости, инвестиционный, инфляционный, процентный, валютный, кредитный, депозитный, налоговый риск.

Наиболее значимыми из финансовых рисков являются налоговые. Это обусловлено следующим:

- налогообложение затрагивает все стороны финансово-хозяйственной деятельности организаций (с момента приобретения сырья до изготовления и продажи изготовленной готовой продукции);
- налоговые платежи занимают значительное место в величине как расходов, так и доходов организаций; действия участников не всегда могут быть рассчитаны. Хозяйствующий субъект, принимая любое управленческое решение в силу неопределенности как неизбежного элемента условий ведения хозяйства, несет определенный риск, связанный с тем, что может быть не достигнут желаемый результат;
- российские коммерческие организации имеют достаточно высокий уровень налоговой нагрузки.

Риски также можно классифицировать как:

- «известные» – они определены, оценены реально, их можно планировать и управлять ими;
- «неизвестные» – они не идентифицированы, не могут быть спрогнозированы, в большей степени риск их возникновения связан с внешним фактором, воздействовать на них и управлять ими хозяйствующий субъект не всегда может.

Основную часть налоговых рисков можно оценить в денежном выражении (финансовые риски), это связано с тем, что налоговые отношения являются частью финансовых отношений. К нефинансовым можно отнести налоговые риски, связанные с уголовной ответственностью за нарушение налогового законодательства, их невозможно оценить в денежном выражении. Но это справедливо только в отношении должностных лиц организаций ввиду того, что сами организации не могут быть субъектами уголовных отношений. В то же время уголовная ответственность возникает в отношении должностных лиц организаций, когда выявлены нарушения налогового законодательства самой организацией и ей доначислены соответствующие штрафные санкции за нарушение налогового законодательства, размер которых позволяет возбуждать уголовные дела в соответствии со ст. 198, 199 УК РФ. Исходя из этого, можно утверждать, что нефинансовый риск (уголовная ответственность должностных лиц) связан с финансовым риском, который присущ хозяйствующему субъекту.

Налоговые риски, которые необходимо учитывать при налоговом планировании, можно классифицировать по следующим признакам:

1. по величине возможных потерь – допустимые, критические, катастрофические;
2. по субъектам, несущим налоговые риски:
 - налоговые риски государства (снижение поступлений налогов, являющихся основным источником доходов бюджета);
 - налоговые риски налогоплательщиков, налоговых агентов, взаимозависимых лиц (рост налоговых издержек, снижение имущественного потенциала, невозможность переложения наложенных сумм штрафов по проверкам на контрагентов и иных лиц по совершенным ранее сделкам);
3. по факторам возникновения налоговых рисков:
 - внешние;
 - внутренние;
4. по виду последствий – возможность проведения налогового контроля, усиления налоговой нагрузки в связи с доначислениями, уголовное преследование налогового характера.

В свою очередь, налоговые риски можно классифицировать как:

- риск налогового контроля (не критический, но финансовое состояние может ухудшиться);
- риск доначисления недоимки и штрафных санкций, увеличения налоговой нагрузки (может стать критическим в условиях финансовой неустойчивости компании);
- риск санкций и штрафов (это высокий риск, штраф может достигать до 40 % от доначисляемых сумм налогов, в результате может привести организацию к банкротству);
- риск снижения или потери ликвидности, ареста активов (при обращении взыскания недоимки на активы в связи с отсутствием денежных средств на счетах), что ведет к снижению инвестиционной привлекательности;
- риск административного преследования и включения должностных лиц в перечень дисквалифицированных лиц, размещаемых на сайте ФНС России;
- риск приостановления деятельности организации, банкротства и уголовного преследования.

Особенность налоговых рисков:

- они связаны с неопределенностью экономической и правовой информации;
- являются неотъемлемой составляющей финансового риска;
- распространяется на всех участников налоговых отношений (государство, налогоплательщик, налоговый агент), имеет негативный характер для них всех;
- проявляется для каждого участника налоговых правоотношений по-разному.

Любая организация одной из важных целей своей деятельности ставит цель снижения налогового бремени, используя при этом как законные, так и противоправные действия, что влечет определенный налоговый риск.

Управление налоговыми рисками предусматривает оценку реального и ожидаемого уровня риска, анализ факторов, влияющих на уровень риска, выбор метода снижения риска и его применение, оценку полученных результатов.

Таким образом, налоговые риски являются наиболее значимыми финансовыми рисками, они бывают внешними и внутренними, управляемыми и неуправляемыми.

В статье контрагент налогоплательщика рассматривается как лицо, несущее определенный для налогоплательщика налоговый риск; он по природе возникновения является внешним, трудно поддающимся управлению и прогнозированию, является основным из всех видов налогового риска. Риск, связанный с контрагентом, выше в тех отраслях и предприятиях, в себестоимости продукции преобладают сырье и материалы и другие ценности, приобретаемые со стороны (в материалоемких отраслях, занимающихся производством), где значительными являются сумма «входного» НДС и стоимость подлежащих списанию на затраты сырья, материалов, а также в торговых организациях, применяющих наименьшую наценку, в которых в силу этого вычеты «входного» НДС превышают предел вычетов, установленный ФНС России (89 %), противоречащий положениям НК РФ.

Актуальность проведенного исследования вызвана тем, что как до, так и после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ налогоплательщик, как бы он сам не был добросовестным, его успехи в бизнесе зависят в большей степени от контрагента.

Цель и задачи исследования:

- выявить, как повлияли введенные новшества на условия ведения предпринимательской деятельности в России;
- рассмотреть пути снижения налогового риска, связанного с контрагентами, и способы переложения на контрагента налоговых рисков, вызванных с его недобросовестностью;
- вопросы налогового комплеанса и налоговой реконструкции в связи с введением статьи 54.1 НК;
- если введение необоснованной налоговой выгоды означало отказ от понятия «недобросовестность», что означает на практике отказ от налоговой выгоды и переход на новые правила: улучшают или ухудшают условия ведения бизнеса в стране нововведения, и как они влияют на актуальность вопроса проявления осмотрительности при выборе контрагента?;
- как изменилась с учетом нововведений практика налогового администрирования и судебная практика разрешения налоговых споров по исследуемому вопросу.

Исследование

Этапы налогового планирования

В управлении налогообложением выделяют этапы налогового планирования:

1990–1999 гг. – в виде поиска ухода от уплаты налогов;

2000–2003 гг. – как возможность законной минимизации налоговых платежей; на этом этапе введены в действие часть первая и вторая НК РФ;

2004–2005 гг. – как совокупность методов оптимизации налоговых платежей, появляется термин «оптимизация налогообложения»;

2006–2017 гг. – налоговый менеджмент и налоговая выгода;

с 2017 г. по настоящее время – пределы осуществления прав при исчислении налоговой базы.

Этап с 2006 по 2017 гг. ознаменован принятием Пленумом ВАС РФ постановления¹ (далее – постановления № 53), ФНС России 12-го пункта «Ведение финансово – хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском» к общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, применяемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Пленум подтвердил, что суды при рассмотрении налоговых споров должны исходить из того, что налогоплательщик имеет презумпцию добросовестности, и что он имеет право на получение обоснованной налоговой выгоды (принять к вычету НДС, полученный от поставщика, в затраты понесенных расходов, связанных с приобретением от поставщиков ценностей, при расчете налога на прибыль), если недостоверность документов поставщика налоговый орган не доказал.

На деле этот этап характеризовался жестким налоговым администрированием, в деятельности налоговых органов и арбитражной практике в течение длительного периода преобладал вывод о том, что налогоплательщик необоснованно получил выгоду. Этот вывод, поддержанный судами, основывался в большинстве случаев на недобросовестности контрагента – поставщика: невозможности им осуществлять финансово – хозяйственную деятельность в связи с отсутствием у него производственных мощностей, активов, персонала, складских помещений для хранения продукции, отрицании руководителем контрагента от подписания документов, договоров, счетов – фактур и т. п. При этом сам факт того, что контрагент не исполняет свои налоговые обязанности, не является доказательством получения выгоды, для этого налоговый орган должен был доказать, что *«налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом»*, и что контрагентами налогоплательщика были в основном лица, не исполняющие своих налоговых обязанностей (п. 10 Постановления № 53), причем приведенные курсивом положения оставались вне внимания налоговиков и судебных органов.

В налоговом администрировании среди других налогов преобладали НДС-вычеты, что объясняется ролью и значением налога для федерального бюджета (поступления НДС в федеральном бюджете занимают около 50 %).

Термин «необоснованная налоговая выгода», применявшийся в течение более 10 лет, сменился статьей 54.1 НК РФ (далее – ст. 54.1 НК), согласно которой налогоплательщик, если целью сделки не была неуплата налога, может вычесть НДС, полученный от поставщика, и принять в расходы стоимость приобретенных ценностей, при условии, что контрагент свои обязательства по договору поставки выполнил. При этом недоказанность подписания документов руководителем организации – контрагента или нарушение контрагентом положений НК РФ не должны служить основанием для отказа в вычете.

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Методы и материалы

В ходе проведенного исследования с применением методов сравнения, логического анализа изучены положения налогового законодательства по рассматриваемому вопросу, в частности, Постановление №53, письма Минфина и ФНС России по разъяснению положений ст. 54.1 НК, постановления арбитражных судов по разрешению налоговых споров, связанных с необоснованной налоговой выгодой, и ст. 54.1 НК, Определения КС РФ, публикации авторов – экспертов в печати по рассматриваемым вопросам.

С введением статьей 54.1 НК РФ понятия «искажение сведений» слова «деловая цель», «необоснованная налоговая выгода», «должная осмотрительность», «добросовестность» в налоговых спорах в их прежнем понимании перестали применяться. «Понятие «необоснованная налоговая выгода» было введено Постановлением Пленума ВАС РФ. Все это время судебная практика была неоднородной и часто противоречила подходам, которые применяли налоговые органы» [1].

Статья 54.1 НК РФ вводит новую трактовку в пользовании налогоплательщиками своими правами. «Налогоплательщики предпринимают попытки компенсаций, лежащих в уголовной плоскости, которые на практике, как правило, проявляются в попытке заменять одного контрагента другим (когда фактический на упрощенке, но очень хочется вычет по НДС) и от банального раздутия затрат несуществующими приобретениями. В эту же плоскость можно притянуть дробление бизнеса, а всех работников сделать самозанятыми и предпринимателями» [2].

Взамен критерия добросовестности налогоплательщика и правдивости данных в отчетности новая статья исключает возможность снижения налоговой базы и (или) суммы налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения» в налоговом и/или бухгалтерском учете путем «дробления бизнеса», использования пониженных ставок налога, льгот, нереальности сделки (это ситуации, когда заявленный факт в реальности не существует). Если все сведения в отчетности учтены верно, сделка реально состоялась, налогоплательщик обязан одновременно соблюдать дополнительно условия:

- совершаемая сделка не преследует уменьшение налогов в качестве основной цели;
- условия договора выполнены лицом, подписавшим его, или другим лицом, к которому обязанность по выполнению договора передана законом или договором.

При невыполнении налогоплательщиком требований ст. 54.1 НК на него могут быть наложены штрафы в повышенном размере (40 %), и может наступить уголовная ответственность.

Согласно разъяснениям ФНС России в ст. 54.1 НК приведены действия налогоплательщика, признаваемые злоупотреблением; отсутствие ответственности налогоплательщика за действия, бездействие (нарушение) контрагентом.

Результаты исследования

«Должная осмотрительность» при выборе контрагента: что изменилось с введением ст. 54.1 НК РФ?

Главным признаком, свидетельствующим о наличии налогового риска, остается «построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с

контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели)» (пункт 8 Постановления № 53). Он стал определяющим в большинстве налоговых споров с введением Постановления № 53 в 2006 г., остается актуальным и после введения ст. 54.1 НК РФ. В основе доказательства наличия деловой цели преобладает старый подход в проявлении должной осмотрительности. Несмотря на отсутствие четкого понятия "должной осмотрительности" ни в постановлении № 53, ни в других отраслях, понятие активно использовалось в 2006–2017 гг. Так, п. 10 постановления № 53 предусматривалось, что факт нарушения контрагентом налогового законодательства сам по себе не должен свидетельствовать о получении налогоплательщиком выгоды. Отсутствие четких критериев необходимой осмотрительности приводило к произволу со стороны налоговых и судебных органов: какие бы действия не осуществлял налогоплательщик с целью доказать, что им принимались меры по проверке контрагента, их всегда можно признать недостаточными, и «навязать» им получение необоснованной выгоды. Несмотря на отсутствие в ст. 54.1 НК РФ понятия «непроявление должной осмотрительности», согласно разъяснениям ФНС России, «проверка контрагента и проявление необходимой осмотрительности перед заключением сделки не потеряли своей актуальности, только немного поменяли цель и последствия проверки. Налогоплательщику стоит, как и ранее, проявлять осмотрительность при выборе контрагента, но не с целью доказать впоследствии налоговому органу или суду сам факт ее проверки, а для того, чтобы убедиться, что контрагент является добросовестным лицом, ведет реальную деятельность и с ним можно заключить договор без риска негативных налоговых последствий» [3]. При этом важным моментом становится обоснование того, по каким критериям выбран именно данный контрагент, чем он отличается от других.

Если обоснованность расходов налогоплательщика зависит только от него самого, степень проявления должной осмотрительности – от собранного им пакета документов о контрагенте, все остальное – от контрагента и налогового органа, от того, как он оценит собранный пакет документов. Если налогоплательщик проиграет налоговый спор, налоговый риск ляжет на добросовестного налогоплательщика, причиной тому – недобросовестность контрагента, что несправедливо для налогоплательщика, с другой стороны – появляется прекрасная возможность пополнения бюджета.

В настоящее время в целях проверки контрагентов можно использовать «сервисы, размещенные на сайте ФНС России; картотеку арбитражных дел, по которой можно проверить судебную историю партнера; банк данных исполнительных производств на сайте ФСПП; сайт Единого федерального реестра сведений о деятельности юридических лиц» [4]; «также на сайте ООО «КоммерсантЪ КАРТОТЕКА» kartoteka.ru можно в режиме реального времени убедиться, что в отношении компании-контрагента не начата процедура ликвидации или банкротства» [5]; также контрагента можно проверить «по реестру недобросовестных поставщиков. Оценивать надежность контрагента стоит по совокупности признаков: показатели по отдельным признакам объективно оценить риск взаимодействия с контрагентом не позволяют» [6]; «наличие только одного признака недобросовестности контрагента, как правило, не является препятствием для признания налогоплательщиком налоговой выгоды обоснованной. Однако их совокупность нередко заставляет налоговые инспекции насторожиться, а суды – принять решение не в пользу налогоплательщика» [7].

Целям проверки контрагентов служат сервисы ФНС, в том числе информационный ресурс «Прозрачный бизнес», являющейся частью системы АИС «Налог-3», размещаемые с 2018 года на сайте ФНС России сведения о налогоплательщиках, переставших быть налоговой тайной.

Концепции должной осмотрительности, налоговый комплеанс успешно применяются в правоприменительной практике развитых стран: при его введении наряду с оценкой

собственных рисков обеспечивается оценка налоговых рисков контрагентов с целью минимизировать собственные риски.

В ст. 54.1 НК получил свое развитие институт налогового комплеанса.

Конституционный Суд РФ напрямую не устанавливает проявление должной осмотрительности в качестве критерия для вывода о достаточности обеспечения такого комплеанса, к ним он относит реальность выполнения сделки, достоверность сведений о фактах хозяйственной жизни и добросовестность налогоплательщика².

Таким образом, «позиции КС РФ (и ФНС России) не свидетельствуют о необходимости проявления должной осмотрительности для получения выгод по ст. 54.1 НК РФ, и тем парадоксальнее тот факт, что необходимость такой проверки в контексте данной статьи сохраняет актуальность» [8].

Роль и значение налогового комплеанса в снижении налоговых рисков

Налоговый комплеанс – это система правовых механизмов, с помощью которых можно выявить налоговые риски, предупредить их возникновение. Применение его сулит организации огромную выгоду, ее сравнивают с долгосрочными инвестициями в деятельность компаний.

О необходимости проведения комплеанса и его роли и роли свидетельствуют следующие цифры: средний размер доначислений по результатам одной выездной налоговой проверки составил: в 2017 г. – 15,4 млн руб.; 2018 г. – 21,7 млн руб., 2019 г. – 33,5 млн руб. Это является результатом эффективности проводимого предпроверочного анализа (источник: Налоговый контроль – 2019. ФНС подвела итоги) <https://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/nalogovyy-kontrol-2019>.

Таблица 1

Динамика ВВП и налоговых поступлений за 2011–2018 гг.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Изменения ВВП, %	30,2	13,1	7,3	8,1	5,1	3,5	7,1	12,8
Изменения налоговых поступлений, %	26,8	12,7	3,4	11,9	8,8	5,0	19,8	23,0

Источник: Росстат

Как следует из данных таблицы, в 2017–2018 гг. темпы роста ВВП отставали от прироста налоговых поступлений на 12,7 и 10,0 % соответственно, что является следствием ужесточения налогового администрирования, усложняющего условия ведения бизнеса в России.

Система налогового комплеанса призвана заблаговременно выявить налоговые риски и предотвратить возникновение связанных с ними ситуаций, в случае невозможности исключения таких ситуаций – оценить налоговые риски и снизить его уровень. Налоговый комплеанс выступает как элемент и риск – менеджмента, так как одной из его основных задач является управление налоговыми рисками организации.

В конечном итоге налоговый комплеанс заключается в проверке соответствия деятельности организации действующему налоговому законодательству. Он включает следующие процедуры:

² Определение КС РФ от 17.07.2018 № 1717-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Сибтрансавто» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 2 Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

- налоговый аудит (как часть общего аудита) – оказание внешней независимой аудиторской фирмой услуг в виде выражения мнения о степени достоверности и соответствия нормам действующего законодательства порядка формирования налоговой базы, отражения в учете и уплаты организацией налогов;
- криминальный аудит – выявление и анализ существующих рисков возможностей возбуждения уголовного дела в отношении организации (в части выявления рисков налоговых преступлений);
- анализ контрольных соотношений к налоговой и бухгалтерской отчетности – соотношение показателей налоговой и бухгалтерской отчетности, применяемое для проверки правильности сформированной налоговой отчетности. В настоящее время при проведении КНП налоговые органы руководствуются контрольными соотношениями, установленными по каждому налогу в отдельности;
- анализ критериев самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками – критерии, которые используются налогоплательщиком в процессе отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок.

Приказом ФНС России утверждена Концепция системы планирования ВМП (Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333 (а), которой предусмотрены 12 критериев, по которым налоговый орган отбирает организации для включения в план проверок, в том числе соотносительно к теме исследования:

- низкая налоговая нагрузка;
- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов (по НДС – 89,0 %);
- построение финансово – хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами – перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов» без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- ведение финансово – хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (выбор контрагента);
- риск – ориентированный подход при проведении камеральных налоговых проверок. При этом тщательно проверяются декларации по НДС, в которых заявлены вычеты в больших размерах, превышающих 89 %), и в которых заявлены льготы (освобождение от НДС по ст. 149 НК РФ), их применение сопряжено с налоговым риском, связанным с уменьшением суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, и с возможностью доначисления налога при назначении ВМП.

С учетом изложенного, можно определить, какому же налогоплательщику обязательно следует применять систему комплеанса:

- налогоплательщик, постоянно взаимодействующий с поставщиками сырья, товара;
- налогоплательщик, осуществляющий расходы, целесообразность и экономическая обоснованность которых могут быть не подтверждены;
- налогоплательщик, имеющий большие обороты (выручка, доход).

При этом размер оборота, подлежащего контролю, и кого привлечь к проведению комплеанса: сотрудники бухгалтерии, юристы, служба безопасности и т. п., налогоплательщик определяет самостоятельно. Длительное сотрудничество с контрагентом не является поводом для самоуспокоения: может смениться руководитель, который может оказаться неблагонадежным.

Обсуждение

Способы снижения налоговых рисков

После замены постановления №53 статьей 54.1 НК РФ перед налогоплательщиком встала задача понять суть изменений, и как они повлияли на налогоплательщиков, и как применять на практике новые подходы к вопросам налогового планирования. В целях исключения риска нужно иметь и представить налоговикам доказательства того, что реально поставка товара, продукции осуществлена контрагентом, с которым заключен договор, имеющуюся переписку с контрагентом, главное доказать, что проверка контрагента проводилась, о чем свидетельствуют представляемые документы. Веселов А. приводит следующие индикаторы, помогающие оценить финансовое состояние: «рейтинг финансового состояния (вероятность банкротства), наличие средств для выполнения обязательств, размер кредитов и доля дебиторской задолженности, наличие контрактов, численность сотрудников, действующие сертификаты, лицензии, товарные знаки, кадровые вакансии, отсутствие компании в особых реестрах ФНС (в списке дисквалифицированных лиц, руководитель или учредитель могут быть номинальным руководителем или владельцем многих других фирм; по юридическому адресу компания не находится; адрес регистрации может быть массовым; компания не сдает налоговую отчетность более года и др.). Все эти индикаторы свидетельствуют о том, что предприятие фактически осуществляет свою производственно-хозяйственную деятельность» [9].

По итогам проверки контрагента необходимо составлять отчет: собранная доказательная база позволит доказать отсутствие умысла в действиях компании. Глубина, масштаб проверки контрагента должны зависеть от суммы сделки. К отчету нужно приложить пакет документов, относимых к проверке, их наличие свидетельствует об ответственном подходе налогоплательщика к выбору контрагента, но еще не гарантирует выигрыш в споре с налоговиками.

Кир Гин-Борисевичена предлагает «завести базу данных по контрагентам и завести на каждого карточку. В карточке фиксировать все сведения о контрагенте: телефоны, адреса, имена, информацию о том, где и как был найден контрагент, кто его порекомендовал и почему был выбран именно он» [10]. По его мнению, закон, который ввел типовой устав для организаций, для бизнеса упростил многие регистрационные процедуры. Однако при его использовании «есть для государства и существенный минус – новый порядок, как это ни странно, открывает настежь двери для регистрации фирм – «однодневок». Получается парадоксальная ситуация: государство деятельность «однодневок» прижимает, а законодатели эти лазейки снова создают» [11].

Реальность сделки и наличие деловой цели при ее заключении может быть подтверждена расчетом экономического эффекта сделки, обоснованием целесообразности заключения договора с определенным контрагентом, информацией о наличии у контрагента ресурсов для исполнения сделки.

Как переложить налоговые риски на контрагента?

В целях переложения налоговых рисков на поставщика предлагается заключить «договор с нужными пунктами или заключить допсоглашение к уже существующим договорам (предусмотрев в них, что допсоглашение имеет обратную силу и распространяется на предыдущие поставки)» [12].

Соглашение включает 3 логически связанные части:

1. часть 1 – гарантия добросовестности контрагента;
2. часть 2 – гарантии того, что сделка реально осуществима (у контрагента нет ограничений для заключения и исполнения сделок; товар не обременен; НДС уплачивается в бюджет и отражается в декларации; по первому требованию предоставит первичные документы);
3. часть 3 – ответственность за нарушения договора, соглашения (контрагент обязуется возместить НДС, в вычетах которого отказано, доначисленные налоги, пени, штрафы с указанием срока возмещения).

Описанный механизм является корректным, между тем не заменяет проявление должной осмотрительности и проверку контрагента перед заключением договора.

В современной арбитражной практике стали успешно применяться такие гражданско-правовые способы защиты от недобросовестных контрагентов, предусмотренные в гражданском законодательстве, как заверения об обстоятельствах (ст. 431.2), возмещение потерь (ст. 406.1), с применением которых стало возможным компенсировать убытки и потери налогоплательщика, вызванные отказом в вычете НДС в связи с недобросовестностью контрагента.

Как действует налоговая реконструкция в условиях действия ст. 54.1 НК?

Налоговая реконструкция – это последствия совершаемой сделки. Возникает вопрос: если сделка не признана реальной в свете требований ст. 54.1 НК, вследствие чего отказано в вычете суммы «входного» НДС, может ли налогоплательщик учесть в расходах стоимость приобретенных ценностей или налоговый орган будет учитывать доходы при расчете налога на прибыль без учета расходов?

Согласно разъяснениям ВС РФ³ и КС РФ⁴, если установлены искусственные сделки, имеющие другой смысл, налоги следует платить из реально осуществленных сделок. ФНС России также придерживается необходимости налоговой реконструкции. Пример: в результате дробления бизнеса на несколько фирм применялась УСН, что признано судом незаконной. В случае доначисления налогов по общей системе налогообложения налоги, уплаченные в связи с применением УСН, должны быть зачтены.

Единства в позициях судов по этому вопросу нет по причине различного понимания и толкования нормы ст. 54.1 НК РФ:

³ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.01.2017 N 305-КГ16-13478 по делу N А40-159258/2015.

⁴ Определение КС РФ от 04.07.2017 № 1440-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации”.

- нововведения по ст. 54.1 НК в отличие от постановления № 53 не вводит какие – либо иные правила, не отрицают возможность применять налоговую реконструкцию⁵;
- положения ст. 54.1 НК не предусматривают право налогового органа исключить спорные расходы, если факт их самостоятельного выполнения обществом не доказан⁶;
- суды, отмечают, что отказ в праве на вычет НДС не означает отсутствие у общества права на учет расходов для целей налогового учета;
- при невыполнении любого из условий, при одновременном соблюдении которых налогоплательщик имеет право на уменьшение налоговой базы (налога), указанной в статье 54.1 НК РФ, налогоплательщик теряет право на уменьшение налоговой базы (налога) по сделке в целом⁷.

В основном несогласие организаций с итогами налоговых проверок в свете ст. 54.1 НК связано с отказом налоговиков от проведения «налоговой реконструкции».

В этой связи подходы, сформированные в Постановлении АС ЗСО⁸, вселяют в налогоплательщиков оптимизм в вопросе «налоговой реконструкции». Суть дела: проверкой доначислен налог на прибыль в связи с тем, что молоко приобреталось компанией напрямую у сельхозпроизводителей, а не у заявленных посредников, с которыми заключены договоры. Суд первой инстанции не согласился с тем, что компания не имеет права учесть реально понесенные расходы на приобретение молока и «снял» доначисления по налогу на прибыль, указав на необходимость применения «налоговой реконструкции» (определение налоговых обязательств с учетом фактически понесенных компанией расходов). Апелляция не поддержала позицию суда первой инстанции, а кассация не поддержала позицию суда апелляционной инстанции

Арбитражная практика применения положений ст. 54.1 НК РФ

Исследуя осмотрительность и реальность хозяйственных операций, суды отмечают, что в ст. 54.1 нет оценочного понятия должной осмотрительности. Приведем решения судов.

Суды придерживаются положений ст. 54.1 К РФ

1. При наличии таких фактов, как отказ директора от всего, в том числе от подписания документов, суды позитивно используют положения п. 3 ст. 54.1 НК РФ⁹, в силу которых они не могут быть доказательством занижения сумм налогов.

2. Наличие только одних учредительных документов и регистрация в ЕГРЮЛ не являются достаточным доказательством проявления должной степени осмотрительности.

В рассматриваемом деле не приведены деловые переговоры, адреса, телефоны руководителей и др.¹⁰

⁵ Решение АС Пермского края от 10.07.2019 № А-50-17644/2019.

⁶ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.03.2020 по делу № А56-50990/2019.

⁷ Постановление АС СЗО от 11 июня 2020 г. №А56-50990/2019.

⁸ Постановлении АС ЗСО⁸ от 10 июля 2020 г. No А27-17275/2019 по делу «Кузбассконсервмолоко».

⁹ Решение Арбитражного суда Рязанской области от 21.09.2017 по делу № А54-6886/2016).

¹⁰ Постановление Девятого ААС от 22.07.2019 N 09АП-30151/2019.

3. Суд признал, что налоговый орган убедительно доказал, что сделка общества с заявленными контрагентами нереальная, использование в деятельности спорных контрагентов умышленно с целью получения выгоды¹¹.

Решения судов в пользу налогоплательщиков

В деле, рассмотренном АС Поволжского округа¹², проверкой доначислены НДС, пени и штрафы по причине наличия у контрагентов признаков недобросовестности: контрагенты не представили первичку, минимальная налоговая отчетность, «массовый» адрес регистрации, отсутствие основных средств, транзитные платежи, анализ расчетного счета показал отсутствие источника происхождения товара.

Однако, судам не хватило доказательств:

- законодательство о налогах и сборах РФ исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики;
- документы оформлены в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ;
- на момент совершения сделок контрагенты являлись действующими юридическими лицами.

В итоге суд принял решение в пользу налогоплательщика, обосновывая свое решение следующим:

- инспекция не опровергла реальность и не доказала фиктивность сделки;
- выводы налогового органа – не более чем предположения, основанные на неполно проведенной проверке;
- нет доказательств, что в отношении контрагентов или их должностных лиц есть приговоры по уголовным делам;
- счета-фактуры подписаны руководителями, которые значатся в ЕГРЮЛ, доказательств обратного инспекция не представила;
- налогоплательщик не несет ответственность за недобросовестность контрагентов;
- отсутствие у контрагентов персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, а также неосуществление платежей, сопровождающих фактическое осуществление деятельности (оплата за связь, коммунальные услуги, перечисление заработной платы и др.), не являются квалифицирующими признаками возможности (невозможности) ведения соответствующей предпринимательской деятельности;
- нет доказательств аффилированности и взаимозависимости;
- не доказан факт применения схемы, направленной на незаконное применение вычетов. Выводы инспекции об участии заявителя в обналичивании денежных средств основаны на предположениях.

Кроме того, суд указал, кто и что должен контролировать:

¹¹ Постановление АС ЗСО от 11.09.2019 по делу N A27-19628/2018.

¹² Постановление АС ПО №Ф06-34135/2018 от 29.06.2018 года по делу №А12-37867/2017.

если налоговый орган зарегистрировал ООО и в качестве юридических лиц поставил на учет, тем самым он признал их право заключать сделки, нести определенные законом права и обязанности. Налоговый орган, в отличие от налогоплательщика, является единственным участником налоговых правоотношений, который имеет законодательное право контролировать соблюдение гражданами и юридическими лицами требований законодательства о налогах и сборах.

В связи с этим, суд указал, что налогоплательщику достаточно удостовериться в правоспособности контрагентов: инспекция зарегистрировала организацию, у налогоплательщика нет оснований не доверять тому, что указано в ЕГРЮЛ или ЕГРИП. На момент совершения хозяйственных сделок с заявителем контрагенты являлись юридическими лицами, были зарегистрированы в установленном законом порядке, состояли на налоговом учете, и их регистрация не признана недействительной.

Налогоплательщик, выбирая контрагентов, оценивает то, что ему под силу оценить. А за внутреннее содержание отвечает инспекция. Именно инспекция должна контролировать качество, с точки зрения соответствия налоговым стандартам.

В деле, рассмотренном 13 ААС¹³, претензии налоговиков касались взаимоотношений налогоплательщика и ряда его контрагентов (поставщиков ТМЦ), в связи с чем суд вменил Обществу не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента, также установлены нереальность хозяйственных взаимоотношений, недобросовестность контрагентов.

Однако в суде апелляционной инстанции довод инспекции о нереальности хозяйственных операций по двум контрагентам был отвергнут, что, несмотря на это, не привело к положительному для Общества результату в отношении одного из контрагентов. В вычетах все равно было отказано (со ссылкой на не проявление должной осмотрительности). Инспекцией и судами установлены факты минимальной уплаты налога контрагентом, отсутствие персонала, неточности в налоговой документации, подписание документов «не тем лицом», однако апелляционный суд подтвердил реальность поставки ТМЦ. В то же время, при всех огрехах контрагента, Общество не смогло пояснить, почему выбрало именно его. В вычетах НДС отказано, так как для них не сформирован источник (НДС не уплачен контрагентом).

АС Северо-Западного округа жалобы сторон оставил без удовлетворения (даже несмотря на реальность операций по спорному контрагенту).

Определением ВС РФ¹⁴ решения судов в отношении спорного контрагента (доначисление НДС) были отменены, и дело направлено на новое рассмотрение в АС Мурманской области. Верховный Суд РФ аргументировал свое решение следующим:

- реальность операций подтверждена;
- с учетом косвенной природы НДС как налога налогоплательщик имеет право на вычеты сумм НДС, предъявленных ему при приобретении услуг (товаров, работ) для осуществления облагаемых НДС операций;
- право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами своей обязанности по уплате НДС. То есть, один лишь факт неуплаты НДС контрагентом не означает правомерности отказа проверяемому налогоплательщику в праве на вычет НДС;

¹³ Постановление 13 ААС от 27.06.2019 по делу №А42-7695/2017).

¹⁴ Определением ВС¹⁴ РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597.

- в действиях Общества нет цели уклонения, Общество не знало и не могло знать о нарушениях, допущенных контрагентом;
- судом практика высших судов не была применена к обстоятельствам дела должным образом;
- судами не установлены признаки обналичивания денежных средств;
- не было должным образом установлено, что НДС все-таки не был уплачен в бюджет (налогоплательщик представлял в суд выписки из книги продаж контрагента, но апелляционный суд не принял документы);
- оценка проявления налогоплательщиком должной осмотрительности не сводится к выявлению изъянов в эффективности и рациональности его хозяйственных решений. Когда не установлено признаков уклонения, «судебная практика исходит из стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах».

Верховный Суд РФ обозначил также критерии разграничения бремени доказывания проявления/непроявления должной осмотрительности: «Обстоятельства, указывающие на то, что сделка по поставке товара в действительности исполнена иными лицами, которым обязательство по ее исполнению поставщик не передавал и которые уклонились от налогообложения в отношении операций, направленных на исполнение обязательств перед налогоплательщиком, судами также не установлены».

В действительности контрагент может сам выполнить условия сделки (договора) или передать по Договору исполнение 3-му лицу (что и установлено судом второй инстанции).

Дело направлено на новое рассмотрение

Суды в решениях поддерживают налоговых органов, основываясь на «старых» подходах:

- у контрагента нет персонала, ресурсов, а также нет перечислений с расчетного счета контрагентам последующих звеньев (постановление АС Московского округа от 21.02.2020 N Ф05-503/2020):
 - отсутствие персонала, оборудования; перечисление средств фирмам – «однодневкам»;
- руководители контрагентов имеют признаки «массового» руководителя, учредителя» (постановление АС Московского округа от 21.01.2020 N Ф05-23324/2019):
- применяются сомнительные формы расчетов (прощение долга), при отсутствии товара оформлены фиктивные документы, отсутствие у покупателя складских помещений для размещения купленного товара (постановление Двадцатого ААС от 25.03.2020 N 20АП-7720/2019):
 - основной вид оказанных услуг не соответствует основному виду экономической деятельности, указанному в ЕГРЮЛ);
 - документы по сделке с контрагентами отсутствуют;
 - контрагенты не платили налоги в бюджет;
 - у контрагентов (субконтрагентов) нет трудовых и материальных ресурсов;

- денежные средства, полученные контрагентами, перечислялись фирмам – «однодневкам», не имеющим сотрудников, имущества, «обналичены» (постановление Девятого ААС от 18.03.2020 N 09АП-77976/2019);
- товарно-транспортные накладные не содержат реквизитов доверенностей, отсутствуют и сами доверенности на получение и перевозку ТМЦ;
- не доказано подписание накладных лицами, реально принявшими товар (постановление Двадцать первого ААС от 02.08.2019 N 21АП-649/2019).

Как свидетельствует приведенная арбитражная практика, налоговые риски имеют тенденцию к их переносу на налогоплательщика. «Многочисленные решения арбитражных судов по данной теме доказали, что компании могут надеяться только на себя» [13].

Если рассматривать статистику налоговых споров по ст. 54.1 НК РФ, то она складывается в пользу налоговых органов: «Процент удовлетворенных в пользу бюджета рассмотренных в судах сумм требований по спорам с бизнесом составляет: в 2016 г. – 78 %, в 2017 г. – 80 %, в 2018 г. – 82,6 %, в 2019 – 85,4 %, в 1 кв. 2020 г. – 90 %» [14].

Статистика арбитражных споров по применению ст. 54.1 НК с 3.08.2018 по 15.08.2020 г. выглядит следующим образом:

«531 ед. – количество решений судов первой инстанции по всей России, из них:

361 – отказано налогоплательщику;

122 – заявленные требования налогоплательщиков удовлетворены частично;

47 – заявленные требования налогоплательщиков удовлетворены;

356 – количество обжалованных решений;

21 – количество отмененных полностью или частично решений» [14].

Анализ показывает, что по вопросу применения 54.1. НК РФ налоговый орган выигрывает почти в 70 % спорах.

Характеризуя трехлетнюю практику применения ст. 54.1 НК РФ, Горюнов А. отмечает, что это был периодом «не только отсутствия четких ориентиров для налогоплательщиков, но и новых рисков» [15]. По его мнению, п. 1 ст. 54.1 НК РФ некорректен: в НК РФ понятие «искажение сведений» не раскрывается, что позволяет трактовать его весьма широко [15].

Заключение

Проведенное исследование показало, что коренных изменений, улучшающих условия ведения бизнеса с введением ст. 54.1 НК РФ не происходит.

Налоговые органы наиболее часто предъявляют претензии к налогоплательщикам по вопросу нереальности исполнения сделки, обосновывая свой довод отсутствием необходимых ресурсов у контрагента (трудовых, материальных и т. п.). При этом не учитывается то, что обязательство по сделке может выполняться третьими лицами (кстати, ст. 54.1 НК РФ такую возможность предусматривают прямо), что не может служить основанием для отказа в принятии НДС к вычету.

Налоговые органы вменяют налогоплательщику такие понятия, не используемые ни в НК, ни в других отраслях права: создание формального документооборота, имитацию, нереальность сделки, в связи с этим они могут различно толковаться, а налоговые нормы должны быть определенными.

Ссылка налоговых органов на отсутствие контрагента по своему юридическому адресу также не может свидетельствовать о нереальности хозяйственных операций: как правило, проверка налогоплательщика охватывает трехлетний период его деятельности. Отсутствие его по указанному адресу в период проверки никак не доказывает факт того, что он не находился там 3 года тому назад. С другой стороны, юридический адрес регистрации предприятия не обязывает его вести деятельность только по месту своей регистрации.

Исследование показало, что положения Определения Конституционного Суда РФ¹⁵ о том, что «Налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством», на практике не работают.

Несмотря на отсутствие в статье 54.1 НК РФ термина «должная осмотрительность», значение вопроса изучения контрагента на стадии заключения договора продолжает оставаться актуальным.

Неопределенность положений ст. 54.1 НК РФ, противоречивость их применения на практике подтверждается арбитражной практикой.

Несмотря на то, что в ст. 54.1 НК нет указания на то, что недобросовестность контрагента является основанием для отказа в вычете НДС, налоговые органы, поддерживаемые судами, продолжают отказывать налогоплательщику в вычете НДС со ссылкой на недобросовестность контрагента первого и выше уровней.

После внедрения системы АСК НДС-2 качество контрольных функций у инспекторов многократно возросло, так как в онлайн-режиме открылась возможность видеть разрывы по НДС в цепочке контрагентов (вместе с декларацией по НДС одновременно налогоплательщиком представляются копии книг продаж и книг покупок). В то же время основная доля доначислений строится на концепции неподтвержденной добросовестности налогоплательщика, который не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента, даже при наличии регистрации спорного счета – фактуры в книге продаж продавцом.

Следовательно, даже при уплате налогов в бюджет налогоплательщиком, не исключен риск привлечения к ответственности за неправомерное принятие к вычету входящего НДС на основании того, что не будет доказана реальность сделок.

По нашему мнению, в целях улучшения предпринимательского климата, улучшения условий ведения бизнеса, снижения налоговых рисков:

1. Необходимо принять на законодательном уровне и включить в НК РФ **исчерпывающий** перечень критериев, осуществление которых будет считаться проявлением в достаточной степени осторожности, осмотрительности при выборе контрагента.

2. В связи с возникающими в судебной практике вопросами и в целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с вопросом проявления осторожности, осмотрительности при выборе контрагента, ВАС РФ обобщить арбитражную

¹⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 N 329-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации".

практику и дать разъяснения судам, и принять соответствующее постановление Пленума ВАС РФ.

3. В качестве условий принятия к вычету суммы «входного» НДС НК РФ определил: оприходование товара, наличие счета – фактуры поставщика, использование приобретенных ценностей в деятельности налоговых органов.

Поэтому считаем, если товар оприходован, имеется подтверждающий об этом документ (накладная), подписанный материально ответственным лицом (кладовщиком), этот факт должен быть предопределяющим при решении вопроса о предоставлении вычета НДС. В этих случаях необходимость проверки контрагента налоговым органом, проводящим проверку налогоплательщика, должна быть исключена.

4. Налогоплательщик, как правило привлекается к ответственности, за нарушение налогового законодательства. Налоговый орган, принявший необоснованное решение по проверке, также нарушает налоговое законодательства, однако его ответственность за это не предусмотрена.

Считаем необходимым по решениям налоговых органов, оспоренным налогоплательщиками в судах, ввести ответственность налогового органа за неправильное принятие решений вследствие неправильного применения положений закона, что исключит произвол налоговых органов, выражающийся в вольном истолковывании норм НК РФ.

ЛИТЕРАТУРА

1. Антоненко И. НК РФ об необоснованной налоговой выгоде // Контур-журнал, 2018. №36. URL: <https://kontur.ru/articles/5073> (дата обращения: 12.02.2021).
2. Рогова Т.Ю. Проблемный контрагент: вычеты по НДС и принятие на расходы // Журнал «Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит», 24.11.2020. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/1024054.html> (дата обращения: 12.02.2021).
3. Тимошенко И. "Должная осмотрительность" при выборе контрагента. Что изменилось с появлением в НК РФ в 2017 году ст. 54.1? // Журнал «Налоги и бухгалтерский учет», 14.11.2018. URL: <https://www.garant.ru/ia/opinion/author/timoshenko/1228169/> (дата обращения: 12.02.2021).
4. Евтеева Ю.Б. Критерии и обоснование выбора контрагента [Электронный ресурс] // RUSЮрист.ру – сообщество юристов: сайт. URL: https://rusjurist.ru/dogovory/zaklyuchenie_dogovora/kriterii_i_obosnovanie_vybora_kontragenta/ (дата обращения: 12.02.2021).
5. Соловьев Ю.А. О должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента // Журнал «Моя империя», 2017. №7 (103). URL: <https://www.myimperia.com/zhurnaly/moya-imperiya/item/1852-o-dolzhnoj-osmotritelnosti-i> (дата обращения: 12.02.2021).
6. Серебряник И.А., Золотухина Д.М., Проверка контрагентов: дополнительные возможности для бизнеса // Дискуссия, 2016. № 11(74). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/proverka-kontragentov-dopolnitelnye-vozmozhnosti-dlya-biznesa> (дата обращения: 12.02.2021).
7. Горовцова М. 10 способов проверить контрагента: необходимые документы и полезные сервисы [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/article/511892/> (дата обращения: 12.02.2021).

8. Коваль А.А., Черновал К.А. Оценка налоговых рисков контрагентов: налоговый комплеанс в решениях Конституционного суда РФ и в зарубежной практике [Электронный ресурс]. URL: https://zakon.ru/blog/2020/4/15/ocenka_nalogovyh_riskov_kontragentov_nalogovyj_komplaens_v_resheniyah_konstitucionnogo_suda_rf_i_v_z (дата обращения: 12.02.2021).
9. Веселов А. Как избежать налоговых рисков и защититься от проверок ФНС [Электронный ресурс] // Журнал «Контур», 30.06.2020. URL: <https://kontur.ru/articles/5804> (дата обращения: 12.02.2021).
10. Кира Гин-Барисявичене. О поисках черной кошки [Электронный ресурс] // Российская газета, 28.09.2010. №35(769). URL: <https://rg.ru/2010/09/28/osmotritelnost.html> (дата обращения: 12.02.2021).
11. Кира Гин- Барисявичене. Бизнес по шаблону [Электронный ресурс] // Российская газета, 07.07.2015. №26(1005). URL: <https://rg.ru/2015/07/07/shablon.html> (дата обращения: 12.02.2021).
12. Черненко Р. Как переложить налоговые риски на контрагента? [Электронный ресурс] // Журнал «Налоговые адвокаты», 17.08.2017. URL: <https://nalog-advocat.ru/kak-perelozhit-nalogovye-riski-na-kontragenta/> (дата обращения: 12.02.2021).
13. Удальцова Я. Проверка контрагента [Электронный ресурс] // Журнал «Рисковик», 01.08.2015. №8. URL: <http://www.riskovik.com/journal/stat/n8/proverim-kontragenta/> (дата обращения: 12.02.2021).
14. Черкасов Д. Три года действует ст. 54.1. НК РФ о злоупотреблениях при исчислении налогов. Какова статистика налоговых споров? [Электронный ресурс]. URL: https://zakon.ru/blog/2020/08/19/tri_goda_dejstvuet_st_541_nk_rf_o_zloupotrebleniyah_pri_ischislenii_nalogov_kakova_statistika_nalogo (дата обращения: 12.02.2021).
15. Горюнов А. О трехлетней практике применения ст. 54.1 НК РФ [Электронный ресурс] // Журнал «Адвокатская газета», 10.07.2020. URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/o-trekhletney-praktike-primeneniya-st-54-1-nk-rf/> (дата обращения: 12.02.2021).

Zotikov Nikolay Zotikovich

Chuvash State university named after I.N. Ulyanova, Cheboksary, Russia
E-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Counterparty is a reliable partner or source of tax risk

Abstract. The activities of any company are associated with customers and suppliers, which means that it is associated with certain risks. In working with clients, the risks are of a commercial nature, there are no tax risks: the supplier has shipped the goods, the payment is post-paid, but the money has not arrived: as a result, there is neither goods nor money. To eliminate the risk in this case, only the introduction of an advance payment for the goods will help.

In relations with suppliers, there are both commercial and tax risks: the company ordered the goods, made an advance payment, the goods did not arrive, as a result, there is neither money nor goods. In addition, the tax authorities will refuse to accept the costs of expenses when calculating income tax, deducting VAT (since there is no product). In these cases, the question of the need to check the supplier becomes relevant. Thus, the success of doing business depends not only on the taxpayer himself, but mostly on the conscientiousness of the counterparty.

The purpose of the study is to find out how the introduction of Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation on the terms of doing business. The practice that has developed after the introduction of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation indicates that the good faith of the counterparty remains relevant in the new conditions.

The article discusses ways to reduce tax risk by checking the counterparty, as well as by shifting tax risks onto it, issues of tax reconstruction in connection with the introduction of Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation.

Keywords: unjustified tax benefit; due diligence; misrepresentation; tax base; tax risks; counterparty; tax compliance; tax reconstruction

REFERENCES

1. Antonenko I. Tax Code of the Russian Federation on unjustified tax benefit // Kontur-journal, 2018. №36. URL: <https://kontur.ru/articles/5073> (date of access: 12.02.2021).
2. Rogova T.Yu. Problematic counterparty: VAT deductions and acceptance for expenses // Journal "Accounting. Taxes. Audit", 24.11.2020. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/1024054.html> (date accessed: 12.02.2021).
3. Timoshenko I. "Due diligence" when choosing a counterparty. What has changed with the appearance in the Tax Code of the Russian Federation in 2017 Art. 54.1? // Journal "Taxes and Accounting", 11/14/2018. URL: <https://www.garant.ru/ia/opinion/author/timoshenko/1228169/> (date accessed: 12.02.2021).
4. Y.B. Evteeva Criteria and justification for choosing a counterparty [Electronic resource] // RUSYurist.ru – community of lawyers: site. URL: https://rusjurist.ru/dogovory/zaklyuchenie_dogovora/kriterii_i_obosnovanie_vybora_k_ontragenta/ (date accessed: 12.02.2021).
5. Soloviev Yu.A. On due diligence and caution when choosing a counterparty // Magazine "My Empire", 2017. №7 (103). URL: <https://www.myimperia.com/zhurnaly/moya-imperiya/item/1852-o-dolznoj-osmotritelnosti-i> (date accessed: 12.02.2021).

6. Serebryanik I.A., Zolotukhina D.M., Checking contractors: additional opportunities for business // Discussion, 2016. No. 11 (74). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/proverka-kontragentov-dopolnitelnye-vozmozhnosti-dlya-biznesa> (date accessed: 12.02.2021).
7. Gorovtsova M. 10 ways to check the counterparty: necessary documents and useful services [Electronic resource]. URL: <https://www.garant.ru/article/511892/> (date of access: 12.02.2021).
8. Koval A.A., Chernoval K.A. Assessment of tax risks of counterparties: tax complex in decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation and in foreign practice [Electronic resource]. URL: https://zakon.ru/blog/2020/4/15/ocenka_nalogovyh_risko_v_kontragentov_nalogovyj_komplaens_v_resheniyah_konstitucionnogo_suda_rf_i_v_z (date accessed: 12.02.2021)
9. Veselov A. How to avoid tax risks and protect yourself from inspections by the Federal Tax Service [Electronic resource] // Journal "Kontur", 06/30/2020. URL: <https://kontur.ru/articles/5804> (date of access: 12.02.2021).
10. Kira Gin-Barisyavičienė. On the search for a black cat [Electronic resource] // Rossiyskaya Gazeta, 28.09.2010. No. 35 (769). URL: <https://rg.ru/2010/09/28/osmotritelnost.html> (date of access: 12.02.2021).
11. Kira Gin-Barisievicienė. Business according to the template [Electronic resource] // Rossiyskaya Gazeta, 07.07.2015. No. 26 (1005). URL: <https://rg.ru/2015/07/07/shablon.html> (date accessed: 12.02.2021).
12. Chernenko R. How to shift tax risks to the counterparty? [Electronic resource] // Journal "Tax advocates", 17.08.2017. URL: <https://nalog-advocat.ru/kak-perelozhit-nalogovye-riski-na-kontragenta/> (date of access: 12.02.2021).
13. Udaltsova J. Checking the counterparty [Electronic resource] // Riskovik magazine, 08/01/2015. No. 8. URL: <http://www.riskovik.com/journal/stat/n8/proverim-kontragenta/> (date of access: 12.02.2021).
14. Cherkasov D. Three years old Art. 54.1. Tax Code of the Russian Federation on abuse of taxes. What are the statistics on tax disputes? [Electronic resource]. URL: https://zakon.ru/blog/2020/08/19/tri_goda_dejstvuet_st_541_nk_rf_o_zloupotrebleniyah_pri_ischislenii_nalogov_kakova_statistika_nalogo (date of access: 12.02.2021).
15. Goryunov A. About the three-year practice of applying Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation [Electronic resource] // Journal "Advocate newspaper", 10.07.2020. URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/o-trekhletney-praktike-primeneniya-st-54-1-nk-rf/> (date of access: 12.02.2021).