

УДК 346.9

***К ВОПРОСУ О ПОТЕНЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РИСКАХ ПРИ  
СОВЕРШЕНИИ СДЕЛОК ХОЗЯЙСТВУЮЩИМИ СУБЪЕКТАМИ***

***Кузнецов А.О.***

*магистрант*

*Владимирский государственный университет им. А.Г. и Н.Г. Столетовых,  
Владимир, Россия*

**Аннотация:**

В статье анализируются вопросы деятельности хозяйствующих субъектов при планировании и осуществлении договорных отношений с целью оценки возможных налоговых рисков, а также принятия мер к их нивелированию или же сокращению возможных негативных последствий для организации с точки зрения налогообложения.

**Ключевые слова:** налоговый риск, налоговые правоотношения, риск – ориентированный подход, due diligence

***TO THE QUESTION OF POTENTIAL TAX RISKS WHEN CONDUCTING  
TRANSACTIONS BY BUSINESS ENTITIES***

***Kuznetsov A.O.***

*undergraduate*

*Vladimir State University A.G. and N.G. Stoletovs,  
Vladimir, Russia*

**Annotation:**

The article analyzes the issues of the activities of business entities in the planning and implementation of contractual relations in order to assess possible tax risks, as well as to take measures to level them out or reduce possible negative consequences for the organization from the point of view of taxation.

**Keywords:** tax risk, tax legal relationship, risk-oriented approach, due diligence

В процессе осуществления хозяйственной деятельности, организации, независимо от организационно-правовой формы, склонны сталкиваться со множеством рисков, аксиоматически пронизывающих их деятельность. В свою очередь, оговариваемые риски могут носить как сугубо экономические, так и экономико-правовые характеристики. Думается, нынешняя регуляторная конъюнктура, высокая динамика внесения изменений в нормативный массив, а также нарастающая, как следствие, информационная асимметрия между хозяйствующими субъектами и контрольными органами способствуют как появлению рисков, так и изменению их количественно-качественного уровня.

Несмотря на то, что мы склонны подразумевать под хозяйственной деятельностью организаций любую осуществляемую экономическим субъектом деятельность, независимо от наличия выраженного коммерческого или некоммерческого целеполагания, на наш взгляд, наибольшим экономико-правовым рискам подвержены именно коммерческие организации.

Разумно предположить, что множественность рисков, в указанном случае, детерминирована проведением активной договорной работы, являющейся основным способом фиксации текущих обязательств с контрагентами, отражающей уровень экономической интенсивности деятельности соответствующего хозяйствующего субъекта.

Заметим, что функциональное назначение гражданско-правовых договоров, заключенных организацией, не ограничивается лишь юридической фиксацией субъективных прав и обязанностей, а подразумевает и их учетный характер по отношению к экономической составляющей сделки, несмотря на то, что исходя из положений Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» договор не следует расценивать в качестве учетного документа[1].

Однако, независимо от вышеуказанной позиции, совершаемые организацией сделки способны существенно повысить, равно как и снизить,

текущий уровень экономического риска организации. Одной из конкретных разновидностей такого риска следует признать налоговый риск, пронизывающий фактически полностью экономическую деятельность организации[5,20].

Под налоговым риском, для целей настоящей статьи, следует понимать возможность возникновения прямых финансовых, например, в виде штрафа, а также косвенных, экономически неблагоприятных финансовых последствий (например, в виде внеплановой проверки контрольно-надзорного органа). Следовательно, качество проводимой организацией договорной работы способно оказывать воздействие на увеличение вероятности негативных правовых последствий соответствующих сделок.

Деятельность же хозяйствующих субъектов по противодействию налоговым рискам подразумевает как их потенциальное выявление и повышение уровня налогового администрирования в организации, так и их потенциальное таргетирование, предварительный анализ совершаемых организацией гражданско-правовых сделок.

Впрочем, примечательно, что российское налоговое и бюджетное законодательство не содержат в себе положений, характеризующих налоговые или смежные с ними, например, бюджетные или бухгалтерские риски, как и упоминаний о них. Наибольший интерес, на наш взгляд, составляет именно категория налоговых рисков, поскольку она отражает широкий массив интереса частных коммерческих организаций, чьи сделки влекут возникновение налогооблагаемой базы по налогам на прибыль или НДС. Налоговый риск, в таком случае, коррелирует с возможностью возникновения доначисления указанных налогов, привлечению к ответственности со стороны налоговых органов, таким образом, существенное место в экономико-правовой политике организации должна занимать оценка условий заключаемых договоров, их разработка, анализ контрагентов по сделкам.

Вышесказанное объясняет необходимость учета не сугубо юридических факторов, при совершении соответствующей сделки, но и экономико-правовых.

Снижение вероятности несения налоговых рисков, разумно предположим, может быть связано со структурированием и систематизацией хозяйствующими субъектами указанной деятельности, выработке количественно-качественных критериев оценки контрагентов, алгоритмов, приемов и способов анализа заключаемых договоров, характеризующих общую методологию организации по работе с налоговыми рисками на различных этапах сделки.

Так, А.Перевалова, говоря о методике снижения налоговых рисков, акцентирует внимание на проявлении избирательности по отношению к потенциальным контрагентам организации по сделкам, полагая, что следует воздержаться от совершения сделок с организациями-посредниками, а также контролируруемыми лицами, не являющимися первыми в цепочке контрагентов по договорам купли-продажи или поставки, поскольку заключение подобных договоров способно повлечь риски квалификации указанной сделки налоговым органом, как аффилированной, что обуславливает корректировку налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, поскольку основной целью совершения подобных сделок является занижение налоговой базы по соответствующему налогу на прибыль или НДС[8,16].

Кроме того, в ходе осуществления налогового риск-менеджмента, при наличии высокой вероятности признания сделки, равно как и при наличии оснований для такого признания, как реализованной между взаимозависимыми лицами, предварительно необходимо детализировать положения о её цене, посредством внутреннего налогового аудита, с учетом положений статьи 105.1 НК РФ, то есть, как при трансфертном ценообразовании, поскольку, чаще всего, подобные сделки выступают средством формального перераспределения активов между различными взаимозависимыми компаниями, наиболее распространенными в рамках холдингов.

Возникновение рисков доначисления соответствующих налогов может быть обусловлено и экономико-правовыми различиями в режимах налогообложения, применяемых организациями-контрагентами, например, заключение договора поставки с контрагентом, использующим упрощенную

систему налогообложения (УСН) организацией, использующей общую систему налогообложения (ОСНО), способно нести налоговые риски начисления НДС в полном объеме, поскольку отсутствие у партнера по сделке обязанности по его уплате в силу применения специального налогового режима, исключает применение соответствующих налоговых вычетов, способствует прямым финансовым потерям.

Среди потенциально проблемных сфер риск-менеджмента следует выделить анализ иностранных контрагентов, осуществляющих деятельность на территории РФ, поскольку непостановка на учет в российском налоговом органе, сопряженная с параллельной хозяйственной деятельностью на территории РФ, наличием реализации товаров и услуг, способно повлечь признание российской организации агентом по уплате НДС. При этом, заметим, что возникновение налоговых проблем с потенциальными иностранными контрагентами не ограничивается их физическим присутствием на территории страны-юрисдикции или непостановкой на учет в налоговом органе даже при наличии представительства, то есть, наличие представительства или аффилированной дочерней структуры на территории РФ не означает отсутствие возможности возникновения неблагоприятных финансовых последствий в виде доначисления налогов.

Вышеуказанная позиция, например, подтверждается и положениями «Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал», исходя из толкования которой, осуществление хозяйственной коммерческой деятельности на территории РФ иностранными организациями, при одновременном отсутствии их учета в налоговом органе, в ряде случаев способно повлечь возникновение представительства. Очевидно, что возникновение представительства на территории государства деятельности влечет и обязанность по уплате соответствующих налогов от реализации. Риск образования постоянного представительства может возникнуть и при наличии на территории государства деятельности аффилированной организации-агента, находящейся в российской юрисдикции, совершающей сделки от лица

головной иностранной компании, даже при отсутствии системности подобной деятельности, но при явном соблюдении интересов зарубежной компании[4,158].

Наиболее удачным подтверждающим кейсом, на наш взгляд, способно выступить «Дело Bloomberg», рассматриваемое в Арбитражном суде города Москвы в 2010 году. Суд установил, что осуществляемая на территории России деятельность влечет юрисдикционные издержки в виде образования постоянного представительства и обязательств уплаты налогов и сборов в российский бюджет, судом также была зафиксирована правомерность начисления 119,9 млн. рублей в качестве налога, а также пени и штрафов за невыполнение обязанностей по своевременной уплате.[3] Уместно заметить, что анализ указанной ситуации, помимо прочего, иллюстрирует приверженность России положениям Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, несмотря на отсутствие членства в международной организации, использования её положений в собственных соглашениях о нивелировании двойного налогообложения.

Перечень проблем, возникающих при заключении договоров, подлежащих учету и риск-менеджменту, не ограничивается избирательностью по отношению к потенциальным контрагентам, а подразумевает и детализацию положений самого заключаемого договора, причем, появление финансовых издержек и рисков привлечения к налоговой ответственности на различных этапах совершения сделки, напрямую коррелирует с выработанными сторонами условиями сделки.

К увеличению налогооблагаемой базы по соответствующему налогу, на первый взгляд, может привести даже незначительная неопределенность в формулировках условий заключаемого договора, например, недостаточное экономическое обоснование издержек при совершении сделки может послужить основой для увеличения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В пользу юридической состоятельности такого тезиса, значительности

правовой квалификации условий соглашения, что примечательно, свидетельствует и судебная практика, например, пунктом 77 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23 июня 2015г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» предусмотрено, что при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов[2].

Этим же пунктом установлен и критерий подлинности экономико-правового содержания и целей сделки, на основании которого суд мануально квалифицирует правовой статус каждого из контрагентов по сделке, определяя фактический объём встречных финансовых притязаний. Несмотря на наличие подобных абстрактных формулировок, отсутствие их детализации, на наш взгляд, указанные положения направлены на формирование дисциплины избирательности по отношению к контрагентам и условиям сделок.

Формирование культуры хеджирования рисков по заключаемым договорам, в некоторых случаях, приводит к обратным эффектам, и дисбалансу между корпоративными и экономическими интересами. Например, организации предусматривают субстандартные положения договора, корректирующие порядок учета и реализации соответствующего договора в целях создания барьеров потенциальному недобросовестному поведению контрагентов.

Например, компания включает в договор, результатом которого является переход права собственности на имущество, содержащий условие о том, что право собственности переходит к покупателю лишь после оплаты и передачи

товара. Такое условие влечет особый порядок отражения сделки в бухгалтерском учете, а также исчисления НДС. Как известно, объектом обложения НДС признается реализация товаров, работ или услуг. Однако, в рассматриваемой ситуации, как налоговики, так и ученые, приходят к выводу, что определяющее значение имеет момент отгрузки, а не момент реализации, то есть переход права собственности. Таким образом, НДС начисляется при отгрузке товара. Описанные выше ситуации представляют собой лишь немногие риски, которые могут возникнуть в результате заключения хозяйственных договоров[7,7].

Возвращаясь к вопросу о методологии анализа и управления рисками при заключении сделок, заметим, что наличие широкого массива данных об источниках их возникновения, способах нивелирования, а в случае наступления негативных последствий, их минимизации, зачастую не означает наличие у конкретной организации устойчивого выработанного алгоритма действий, предпринимаемых в договорной работе, не говоря уже об универсальных первичных критериях управления рисками, независимо от условий конкретных сделок, характеристик контрагентов, форм договоров.

В связи с этим, предполагается уместным дифференциация такой методологии на первичную и факультативную (специальную). Если первичный алгоритм подразумевает предварительный анализ общих характеристик контрагента (используемый налоговый режим, количественно-качественные показатели деятельности, репутация и т.д.), а также ключевых положений заключаемых договоров (предмет, иные существенные условия), то специальный алгоритм предусматривал бы риск-менеджмент, осуществляемый в отношении отдельных типов договоров, например, с категоризацией по видам договоров.

Ранее, нами было указано, что наибольшее количество негативных последствий возникает при проверке налоговыми органами указанных организациями в декларациях расходов и их надлежащему подтверждению. При этом, зачастую, наличие пороков договора, может стать основанием для

признания сделки недействительной, или же, что происходит реже, изменения квалификации вида договора. Сказанное подразумевает и исключение соответствующих статей расходов из деклараций, а в случае проверки налоговым органом, их недействительность для учета, что влечет потенциальные доначисления, а также привлечение к налоговой ответственности.

Подобные риски могут возникнуть при отсутствии указания на существенные условия конкретного договора, например, при отсутствии в договоре мены или поставки количества и наименования товара, при передаче коммерческими организациями своих активов в безвозмездное пользование, при возложении на арендатора обязанностей по текущему и капитальному ремонту полученного в аренду транспортного средства с экипажем. Расходы арендатора не будут признаны налоговым органом, так как по закону эти расходы обязан нести арендодатель[6,216].

Соответствующие положения напрямую коррелируют с необходимостью выработки универсальных принципов риск-менеджмента при заключении соответствующих договоров: во-первых, анализ юридической корректности договора, предполагающего определение всех существенных условий сделки, во-вторых, «прозрачность» целеполагания сделки, совпадение юридического и волевого содержания договора, в-третьих, наличие детализации ценообразования, предполагающей разумность и обоснованность материального выражения сделки. Заметим, что указанные принципы детерминированы различным сущностным содержанием, что позволяет дифференцировать их на как сугубо экономические, так и на юридические, синергия которых образует структуру договорного риск-менеджмента конкретной организации.

Таким образом, проведенный предварительный анализ наиболее частных налоговых рисков, возникающих при заключении сделок, позволяет выделить следующие структурные элементы риск-менеджмента: во-первых, исследование контрагентов, предусматривающее выявление количественно-

качественных показателей деятельности, вида деятельности (в случае его лицензирования), применяемого налогового режима, в случае иностранного контрагента, наличие организаций-агентов, резидентства, во-вторых, анализ договорных условий, подразумевающий поиск субстандартных положений, направленных на корректировку налоговых последствий сделки, а также предмета и иных существенных условий сделки, характеристика способа взаиморасчетов по договору и методов его осуществления.

Вышеуказанный перечень, хотя и не является исчерпывающим, однако, отражает возможности конкретного хозяйствующего субъекта по оценке и таргетированию налоговых рисков, их эффективному снижению, при необходимости, нивелированию налоговых обязательств и смягчению применяемых к организации мер налоговой ответственности, а также потенциальному сокращению проводимых хозяйствующим субъектом сомнительных финансовых операций.

### **Библиографический список:**

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 50, 12.12.2011, ст.7344.
2. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23 июня 2015г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // СПС «КосультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.11.2020).
3. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 декабря 2010 года по делу № А40-94391/10-142-134 // СПС «КосультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>(дата обращения: 24.11.2020).
4. Грундел Л. П. Регулирование трансфертных цен как эффективный инструмент налогового контроля // Проблемы современной экономики. – 2014.

– №. 4 (52). – С.158.

5. Ермилова М. И., Нагорных М. Г. Анализ международного опыта регулирования контролируемых сделок компаний //Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2016. – №. 8-1. – С. 20.

6. Лакаткина Е. М., Ясенко Г. Н., Смольнякова М. В. Новые способы налогового контроля и их роль в снижении налоговых рисков экономических субъектов //Вестник Академии знаний. – 2018. – №. 1 (24). С. – 216.

7. Лисовская И. А. Налоговые риски: понятие, факторы возникновения, методы управления //Новый университет. Серия «Экономика и право». – 2011. – №. 1 (1). С. – 7.

8. Первалова А. Как снизить риск налоговой проверки //Практический бухгалтерский учет. – 2017. –№. 8. – С. 16.

*Оригинальность 87%*