

# Линия защиты

## в споре о фиктивности сделки



**Руслан Яхудин,**  
управляющий партнер  
консалтинговой группы  
«ТАКО»

- Как выстраивать линию защиты, если инспекторы допросили сотрудников контрагента и на основании полученных сведений обвиняют компанию в недобросовестности
- Какие документы докажут, что у делового партнера было достаточно ресурсов и персонала для исполнения сделки
- Как снять вопросы ИФНС к транспортировке товара и переводам денежных средств
- Почему инспекторов интересует не только юридический адрес контрагента, но и его IP-адрес

При разрешении дел по вопросу обоснованности налоговой выгоды в большинстве случаев главное – подтверждение реальности хозяйственных операций. Если доказана действительность сделки, то налоговая выгода может быть признана обоснованной даже при наличии пороков в подтверждающих документах (постановления Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09, от 20.04.2010 № 18162/09).

Рассмотрим, чем инспекторы подкрепляют свои доводы о том, что сделки плательщика фиктивны. А также предложим контраргументы, доказавшие свою эффективность в судах.

## Кто ваш контрагент?

В первую очередь ревизоры проверяют данные о лице, подписавшем документы от имени руководителя контрагента, на соответствие данным из ЕГРЮЛ. В рамках контроля возможны следующие мероприятия:

- почерковедческая экспертиза;
- сравнение телефонных номеров сторон, указанных в налоговых декларациях, доверенностях, письмах в инспекцию, на интернет-сайтах;
- определение места нахождения контрагента;
- запросы в компетентные органы.

Помимо этого налоговики анализируют различные информационные ресурсы, в частности ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ИР «Однодневки», ИР «Риски», ИР «Доверенность», СПАРК, информационно-аналитическая система FIRA.PRO и др.

Например, ИР «Доверенность» изучают на предмет выявления лиц, параллельно представляющих интересы контрагента и налогоплательщика или являющихся работниками одного из них и представляющих интересы другого.

Особое внимание контролеры уделяют тем контрагентам, которые либо ликвидированы раньше совершения сделки, либо созданы позднее. Поэтому при подписании договора необходимо учитывать дату регистрации контрагента.

## Допросы по правилам и без

Зачастую инспекторы доказывают фиктивность сделки данными, полученными по результатам допросов. Например, показаниями руководителя контрагента о том, что он к хозяйственным операциям непричастен.

Проверяющие активно пользуются этим инструментом контроля и допрашивают не только тех сотрудников контрагента, которые занимают руководящие должности, но и рядовых работников подозрительной фирмы. Примечательно, что эта стратегия нередко позволяет ревизорам доказать наличие необоснованной налоговой выгоды и выиграть спор в суде.

**Судебная практика**

**На основе постановления ФАС Московского округа от 07.10.2013  
№ А40-101904/12-99-532**

В проверяемый период плательщик заключил контракт с контрагентом А и привлек для выполнения работ подрядчика – строительную организацию В. Она заключила несколько договоров субподряда. По результатам выездной проверки инспекция заключила, что работы не выполнялись и не могли быть выполнены ни подрядчиком, ни контрагентами 2-го звена.

В ходе проведенного налоговиками допроса работники подрядчика заявили, что они переведены в его штат формально и даже против воли. Фактически они работали у самого плательщика, оставались на своих местах на одном и том же объекте, выполняли одну и ту же трудовую функцию. Субподрядчики же не имели необходимых средств для выполнения обязательств и соответствовали признакам фирм-однодневок.

Суд согласился с тем, что реальность осуществления строительных работ для плательщика именно подрядчиком В не доказана.

Компаниям следует быть готовыми к подобному развитию событий. Важно выработать единую линию поведения при взаимодействиях сотрудников с инспекторами. Но нужно учесть: если работник будет отвечать на вопросы контролеров односложно и невнятно, это может вызвать подозрения как проверяющих, так и арбитров.

Обратим внимание, что претензии к контрагенту налоговики не вправе основывать лишь на устных показаниях сотрудников (например, полученных по телефону). Без почерковедческой экспертизы подписей на документах доводы контролеров могут быть признаны необоснованными (постановление ФАС Московского округа от 28.04.2010 № КА-А40/4027-10).

Важный элемент защиты плательщика – оспаривание результатов допроса. Прежде всего нужно удостовериться, что инспекторами соблюдены все формальные процедуры. В частности, протокол допроса могут признать недействительным, если в нем не указаны основания и цель допроса или отсутствует подпись инспектора, который его вел (постановления ФАС Московского округа от 25.12.2012 № А40-113120/11-116-305, от 18.03.2010 № КГ-А40/786-10-П).

Есть еще ряд моментов, полезных при оспаривании результатов допроса, в частности:

- наличие противоречий в протоколе (насколько контрагент осведомлен о предмете договора и т. п.);
- подтверждение банковской выпиской со счета контрагента получения денежных средств от налогоплательщика по спорным операциям;
- исключительное право директора контрагента на распоряжение денежными средствами на его расчетном счете и т. п.

Конечно, универсальная рекомендация плательщику – собирать как можно больше информации о своем контрагенте, запрашивать у него все возможные документы, подтверждающие действительность операций.

## Проверка на «материальность»

Перейдем к такому этапу проверки, как контроль фактических обстоятельств совершения сделки, когда ревизоры выясняют, были ли у сторон ресурсы для исполнения взятых на себя обязательств. Инспектор проверяет наличие у контрагента производственных мощностей и других материальных ресурсов (товаров, материалов, офисных и складских помещений и т. п.). Предметом исследования может стать баланс фирмы, результаты инвентаризации имущества, соотношение количества приобретенного по документам сырья складским мощностям организации.

В частности, в деле ФАС Московского округа от 07.10.2013 № А40-101904/12-99-532 инспекторы выяснили, что субподрядчики не могли выполнять работы, т. к. не располагали материально-технической базой. У них не было имущества, персонала и материальных расходов, они не представляли отчетность в инспекцию, их местонахождение неизвестно, движение денежных средств по счетам носит транзитный характер. Руководители отказались от причастности к компаниям.

Подобное развитие событий, как правило, приводит к негативным для плательщика последствиям. В последнее время акцент инспекторов на материальную обеспеченность контр-

агента все чаще находит поддержку в суде (определение ВАС РФ от 29.09.2011 № ВАС-12741/1).

Но оспорить довод ИФНС о том, что у контрагента не было производственных ресурсов для совершения сделки, возможно. При определенных видах деятельности (например, если контрагент перепродает товар) наличие основных средств, производственных активов, транспортных средств и иного имущества попросту не нужно.

Кроме того, контрагент может быть зарегистрирован по домашнему адресу учредителя или руководителя, тогда расходов на содержание офиса и оплату коммунальных услуг у компании нет по объективным причинам.

Довод налогового органа об отсутствии складских помещений можно опровергнуть договорами их аренды, а также доказательствами реальности проведения соответствующих расчетов (постановление ФАС Поволжского округа от 03.06.2013 № А57-18662/2012).

## Вопросы к персоналу

Весомым доказательством фиктивности сделки налоговики считают недостаточную численность персонала или отсутствие у него квалификации, необходимой для исполнения обязательств по сделке. В таких случаях анализируют штатное расписание, списочную численность работников контрагента, должностные инструкции. Также инспекторы могут указать, что в штате самого налогоплательщика подходящие специалисты были.

Объяснить такое положение вещей можно, например, тем, что контрагент при выполнении работ воспользовался услугами сторонних организаций (постановление ФАС Уральского округа от 14.03.2013 № Ф09-128/13).

При этом в положениях договора должна отсутствовать прямая обязанность выполнять работы (оказывать услуги) лично. Кроме того, деловой партнер мог не оформлять часть сотрудников и не сообщать о них в инспекцию.

На заявления инспекции о том, что стороннюю фирму не нужно было привлекать, поскольку в штате налогоплатель-

**Судебная практика**

**На основе постановления ФАС Московского округа от 15.08.2013 № А40-85250/12-116-184**

В ходе выездной проверки инспекция выявила завышение расходов, уменьшающих облагаемую базу по налогу на прибыль. По мнению контролеров, компания неправомерно отнесла на расходы стоимость поставленных товаров и оказанных услуг по договорам, заключенным с контрагентами.

Тот факт, что сделок в действительности не было, подтвердили, в частности, следующие обстоятельства:

- банковские выписки не доказывают приобретение спорных товаров (работ, услуг);
- заводы-изготовители продукции отрицали поставку товаров спорным контрагентам и подтвердили их передачу самому налогоплательщику;
- контрагенты созданы незадолго до заключения спорных договоров, а затем ликвидированы;
- не была представлена документация, подтверждающая транспортировку товара, в частности грузовые таможенные декларации.

щика были подходящие специалисты, можно ответить так. Компания вела одновременно несколько крупных проектов, и у сотрудников не было необходимой квалификации и опыта и т. д. Кроме того, функции штатных сотрудников компании могут отличаться от функций, которые выполняли сторонние специалисты.

## По следам товаров

Важный критерий действительности сделок – реальность самого товара, а также возможность осуществления его транспортировки (в т. ч. установление лиц, которые его перевозили). Например, направляя запросы производителю, инспектор устанавливает факт несоответствия объемов производства объемам реализации или совершения сделки с товаром, который в этот период производитель уже не выпускал. Если плательщик не представляет опровержения,

суды, как правило, соглашаются с налоговиками и признают сделку недействительной.

Обратим внимание, что отсутствие товарно-транспортных накладных обычно является лишь одним из доказательств нереальности перевозки товара. Инспекторам, которые приводят этот довод, обычно нужно подкреплять его дополнительными доказательствами. Например, тем, что поставщик имеет признаки фирмы-однодневки.

Налоговики пристально следят за тем, была ли у компаний возможность перевезти (транспортировать) товар:

- сопоставляют параметры и технические характеристики транспортного средства (размер, марка, грузоподъемность и др.) с объемом и видом груза;
- анализируют достоверность товарно-сопроводительных документов;
- сопоставляют перевозочные документы (договоры перевозки или транспортной экспедиции, товарно-транспортные накладные, пропуска на территорию склада, путевые листы и т. п.);
- запрашивают у проверяемых лиц деловую переписку, связанную с заключением договоров, командировочные удостоверения и авансовые отчеты.

Так, в деле ФАС Московского округа от 15.08.2013 № А40-85250/12-116-184 судьи учли, что компания не представила материалы деловой переписки, доверенности и иные документы, свидетельствующие о ведении контрагентом деятельности. Хотя заключенные с ним договоры подразумевали наличие подобных бумаг.

Внимание налоговиков привлекает и отсутствие заявок на отгрузку товара, составление которых предусмотрено условиями договора. При этом практику устных заявок по телефону суды отрицают (постановление ФАС Московского округа от 31.10.2012 № А40-121090/11-99-514, определением ВАС РФ от 14.01.2013 № ВАС-17621/12 отказано в передаче дела в Президиум).

Как доказать, что транспортировка товара имела место в действительности? Прежде всего, заранее подготовить документы, перечисленные выше. И по возможности развернуто отразить в них факты хозяйственной деятельности.

## Справка

Чем документально подтвердить факт распределения продукции по структурным подразделениям организации и использования товаров в хозяйственной деятельности налогоплательщика? В качестве доказательств подойдут:

- маршрутные карты движения товара;
- внутризаводские накладные;
- документы, свидетельствующие о дальнейшей реализации того же товара или его использовании самой организацией;
- книги покупок и продаж;
- письма контрагента с подтверждением факта хозяйственной операции;
- выставленные счета-фактуры и их оплата с приложением копии декларации по НДС.

Конечно, лучше всего привести показания сотрудников, принимавших, отгружавших товар и проводивших входной контроль. Еще одно весомое доказательство – грамотно составленный договор с указанием в нем условий поставки: как, кем и каким образом она осуществляется, с определением документов, которыми сопровождается поставка.

## На бумаге и на деле

Важный этап проверки действительности сделки – контроль соответствия ее документальному отражению. Характерными показателями имитации реальных хозяйственных взаимоотношений между организациями считаются:

- отсутствие в договоре детализации предмета и способов исполнения, четкой регламентации прав и обязанностей сторон, а также санкций за неисполнение договора;
- несоответствия между отчетами, актами, графиками выполнения работ (в т. ч. если в этих документах не проставлены даты оформления, подписания и ссылки на договор);
- отсутствие документов, подтверждающих формирование стоимости работ (услуг), спецификаций к договору.



Последняя тенденция в проверке реальности сделок – сравнение IP-адресов, с которых происходит управление расчетными счетами налогоплательщика и его контрагентов. Если они совпадают, опровергнуть взаимозависимость и фиктивность сделок будет крайне затруднительно.

Сопоставляя даты заключения и исполнения договора, налоговики нередко делают вывод, что стороны просто не могли уложиться в заявленные сроки, а значит, сделка фиктивна (постановление Президиума ВАС РФ от

09.03.2010 № 15574/09). Также ИФНС исследует возможность заключения договора в определенном месте. Например, при отсутствии командировочных удостоверений, обособленных подразделений в месте заключения сделки инспекторы доказывают, что руководитель не мог заключить ее.

Рекомендации плательщикам просты. Во избежание споров с инспекторами следует включить в договор четкое описание услуг, порядка формирования их стоимости и приемки по акту. Сам факт оказания услуг подтверждают такие документы, как акт сдачи-приемки услуг, отчет об оказанных услугах, заявки заказчика (техническое задание), а также сопутствующая им переписка с контрагентом.

Когда списываемые затраты представляют собой внушительную сумму, желательно, чтобы акт о приемке услуг contained дополнительные сведения о них. А характеристика услуг должна обязательно соответствовать той формулировке, которая использована в договоре.

## Движение платежей

Отсутствие движения денежных средств за поставленный товар (оказанные услуги) – прямое доказательство фиктивности сделки. Налоговики доказывают это на основании банковских выписок со счетов налогоплательщика (его контрагентов). Также иногда им удается доказать, что счет открыт налогоплательщиком и его контрагентом в одном банке в течение одного-трех дней.

Исходя из правоприменительной практики, факт осуществления расчетов с использованием одного банка в сово-

купности с иными обстоятельствами зачастую признается обстоятельством, свидетельствующим о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (постановление ФАС Поволжского округа от 14.06.2013 № А55-17849/2012).

## Следите за IP-адресами

Относительно новой тенденцией работы налоговых органов на предмет доказывания нереальности сделки является сравнение IP-адресов, с которых происходит управление расчетными счетами плательщика и его контрагентов. А также анализ географического адреса выхода в Интернет.

Инспектор доказывает, что телефонное общение между банками и организациями происходило по одним и тем же телефонным номерам, которые находились в помещениях, арендуемых налогоплательщиком. Либо что платежные поручения, направляемые контрагентами по интернет-системе «клиент – банк», приходили с одних с налогоплательщиком IP-адресов (постановление ФАС Уральского округа от 08.10.2013 № Ф09-7915/13).

Довод налогового органа о транзитном характере платежей можно оспорить. Например, если компания докажет, что дальнейшие расчеты контрагента не совпадали с приходом денежных средств от налогоплательщика ни по суммам, ни по датам. Также можно сослаться на то, что возврат денежных средств обратно компании не доказан. А вот довод инспектора о том, что платежные поручения, направляемые контрагентами по системе «клиент – банк», приходили с одних с налогоплательщиком IP-адресов, опровергнуть практически невозможно.

Доказательства реальности или фиктивности сделки являются основным фактором, от которого зависит исход судебного дела. Несмотря на применяемые налоговиками различные способы доказывания нереальности хозяйственной операции, при наличии достаточной и аргументированной доказательственной базы вероятность победы налогоплательщика в споре достаточно высока. **НС**