

В каких случаях транспортная накладная **ПОМОГАЕТ** **СЭКОНОМИТЬ** на налогах

Самое важное в этой статье



Е.Н. Кашицкая,
помощник судьи Арбитражного суда Иркутской области

В КАКИХ СЛУЧАЯХ ОТСУТСТВИЕ ТТН СТАНОВИТСЯ ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ ОТКАЗА В ВЫЧЕТЕ НДС

КАК ПРИМЕНЯТЬ ПРАВОВУЮ ПОЗИЦИЮ ВАС РФ, СОГЛАСНО КОТОРОЙ ОТСУТСТВИЕ ТТН НЕ МОЖЕТ ЯВЛЯТЬСЯ САМОСТОЯТЕЛЬНЫМ ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ ОТКАЗА В ВЫЧЕТЕ НДС

КАКИЕ НОРМЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ЗАКРЕПЛЯЮТ, ЧТО ГРУЗОПОЛУЧАТЕЛЬ ДОЛЖЕН ИМЕТЬ НА РУКАХ ТТН

КАК НАЛИЧИЕ ТТН МОЖЕТ ОБЕЗОПАСИТЬ ОТ ПРЕТЕНЗИЙ В ЧАСТИ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ С ФИРМАМИ-ОДНОДНЕВКАМИ

В декабре прошлого года ВАС РФ признал, что для подтверждения права на налоговый вычет достаточно товарной накладной по форме № ТОРГ-12 (см. постановление Президиума ВАС РФ от 09.12.2010 № 8835/10). Однако данный вывод суда применим не ко всем ситуациям. В статье мы рассмотрим, в каких случаях товарно-транспортная накладная (далее – ТТН) понадобится налогоплательщикам, для того чтобы подтвердить право на налоговый вычет.

История рассмотрения дела о ТТН в ВАС РФ

На момент вынесения постановления Президиума ВАС РФ в судебной практике существовало несколько подходов к решению вопроса о том, какими документами нужно

Полный текст
документа
на сайте
www.n-kodeks.ru

подтверждать принятие товаров на учет в целях подтверждения права на налоговый вычет, а именно:

- товары принимаются на учет на основании товарных накладных по форме № ТОРГ-12, и отсутствие ТТН не имеет никакого правового значения (см. постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.08.2007 № А19-2330/07-30-Ф02-5198/07, ФАС Дальневосточного округа от 05.07.2010 № Ф03-4264/2010);
- суд должен оценивать отсутствие ТТН в совокупности с обстоятельствами, свидетельствующими о наличии либо отсутствии реальных хозяйственных операций между налогоплательщиком и поставщиком (см. постановления ФАС Поволжского округа от 25.09.2009 № А57-23539/2007);
- отсутствие ТТН – самостоятельное основание для отказа налогоплательщику в налоговых вычетах, поскольку при этом не выполняются условия п. 1 ст. 172 НК РФ (см. постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.05.2009 № А19-8750/08-Ф02-2210/2009);
- основанием для отказа налогоплательщику в налоговом вычете может стать неисполнение требования инспекции о представлении ТТН в рамках требования о представлении документов (п. 8 ст. 88 НК РФ). При этом судьи отмечали, что поскольку налогоплательщик фигурирует в первичных документах как грузополучатель, он является участником правоотношений по перевозке товара и обязан представить ТТН в подтверждение реальности получения товара от своих поставщиков (см. постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.01.2009 № А19-8048/07-30-41-24-Ф02-6426/08, в передаче которого в Президиум ВАС РФ отказано определением ВАС РФ от 29.04.2009 № 5301/09).

Вернемся к недавнему постановлению Президиума ВАС РФ от 09.12.2010 № 8835/10. Представляется, что позиция судей по данному делу вовсе не означает, что теперь во всех

случаях налогоплательщикам не нужно представлять ТТН для подтверждения своего права на налоговые вычеты. Исследуем особенности этого дела, которые стали определяющими при вынесении решения.

Обратите внимание

ВАС РФ признал, что отсутствие у налогоплательщика ТТН не является основанием для отказа в вычете. По мнению автора, во многом принятое судом решение обусловлено тем, что инспекция даже не запрашивала у налогоплательщика этот документ.

Почему дело о ТТН было передано в ВАС РФ

Напомним: судьи первой, апелляционной и кассационной инстанции признали, что в рассматриваемом деле отсутствие ТТН служит основанием для отказа налогоплательщику в принятии НДС к вычету.

При рассмотрении данного дела Президиум ВАС РФ отменил решения нижестоящих судов и признал решение налогового органа незаконным. По мнению автора, решающим в данном деле было именно то обстоятельство, что при проведении проверки инспекция не запрашивала у налогоплательщика ТТН и факт их отсутствия не учитывался при принятии оспариваемого решения.

Кроме того, Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что отсутствие ТТН само по себе не является самостоятельным основанием для отказа в получении налогоплательщиком налоговых вычетов, поскольку факт принятия товара на учет может быть подтвержден и другими документами.

Заметим, что в рассматриваемом деле налогоплательщик выступал в качестве покупателя товаров, а не заказчика по договору перевозки. Однако нельзя утверждать, что теперь налоговые органы не вправе требовать ТТН у налогоплательщика, который не участвует в договоре перевозки.

По мнению автора, в случае, когда налогоплательщик-грузополучатель, не участвующий в перевозке, не представляет ТТН, суд должен оценивать его право на вычет НДС в совокупности с другими обстоятельствами дела. То есть для отказа в вычете НДС инспекция должна также представить иные доказательства того, что в действительности сделки по поставке товара не осуществлялись.

Почему лучше вооружиться ТТН

Обратимся к нормам законодательства, которые регулируют оформление товарно-сопроводительных документов.

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения

и выдать его уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату (ст. 785 ГК РФ). Общие условия перевозки опре-

**Возьмите на вооружение**

При перевозке груза автомобильным транспортом грузополучателю вручается один экземпляр ТТН. Поэтому лучше иметь этот документ: в случае спора с инспекторами он станет хорошим подтверждением реальности сделки.

деляются транспортными уставами и кодексами, а также иными законами и издаваемыми в соответствии с ними правилами (п. 2 ст. 784 ГК РФ).

Грузополучатель не является стороной договора перевозки, он – третье лицо (ст. 430 ГК РФ). Поэтому по общему правилу перевозчик не вправе требовать от грузополучателя исполнения обязанностей по договору перевозки (см., например, постановление Президиума ВАС РФ от 06.02.2002 № 803/01). Исключение составляют случаи, когда это допускается законом.

Транспортная накладная – основной перевозочный документ, определяющий взаимоотношения участников перевозки. Ее заполняет грузоотправитель, затем она передается перевозчику. Именно грузоотправитель отвечает за достоверность сведений накладной. Транспортная накладная сопровождает груз на всем пути следования. В ней указываются сведения о грузе (наименование, количество, способ определения веса и др.), отправителе, получателе, расстоянии перевозки, ее стоимости.

На воздушном транспорте составляется не транспортная, а грузовая (при перевозке почты – почтовая) накладная (п. 1 ст. 105 Воздушного кодекса РФ), на автомобильном – ТТН (ст. 47 Устава автомобильного транспорта). Число экземпляров транспортной накладной определяется по числу участников отношений по перевозке. На основании транспортной накладной перевозчик выдает грузоотправителю квитанцию о приеме груза (п. 2 ст. 67 Кодекса внутреннего водного транспорта, ст. 25 Устава железнодорожного транспорта).

Таким образом, несмотря на то что грузополучатель не является стороной договора поставки, экземпляр транспортной накладной должен быть ему вручен.

В соответствии с **Общими правилами** перевозок грузов автомобильным транспортом шофер должен сдать второй экземпляр накладной грузополучателю; этот экземпляр предназначен для оприходования товарно-материальных ценностей. При сдаче груза предусмотрен следующий порядок:

- шофер предъявляет три экземпляра ТТН грузополучателю;
- грузополучатель удостоверяет в накладной прием груза своей подписью и печатью (штампом);
- грузополучатель указывает во всех экземплярах время прибытия и убытия автомобиля.

Правилами заполнения перевозочных документов на перевозку грузов железнодорожным транспортом предусмотрено, что перевозчик удостоверяет выдачу оригинала накладной грузополучателю проставлением в оригинале накладной

Федеральный закон от 08.11.2007 № 259-ФЗ "Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта".

Федеральный закон от 10.01.2003 № 18-ФЗ "Устав железнодорожного транспорта РФ".

Общие правила перевозок грузов автомобильным транспортом, утв. Минавтотрансом РСФСР 30.07.1971.

Правила заполнения перевозочных документов на перевозку грузов железнодорожным транспортом, утв. приказом МПС России от 18.06.2003 № 39.

и в дорожной ведомости календарного штемпеля выдачи оригинала накладной грузополучателю.

Согласно ст. 79 Кодекса внутреннего водного транспорта РФ выдача груза грузополучателю осуществляется на основании транспортной накладной.

Таким образом, даже если компания не является стороной договора перевозки, но перевозчик передает ей груз, она должна располагать товаросопроводительными документами, поскольку является грузополучателем. И если инспекция усомнится в достоверности хозяйственных операций, она может потребовать представить ТТН для их подтверждения. Соответственно ТТН может стать для налогоплательщика хорошим инструментом защиты при возникновении вопросов о реальности осуществленных им сделок, а значит, и о законности налогового вычета.

В то же время инспекция не вправе отказать налогоплательщику в применении налоговых вычетов лишь по той причине, что у него нет в наличии ТТН. Если возможно подтвердить факт реальности сделки иными первичными бухгалтерскими документами, например, товарными накладными унифицированной формы № ТОРГ-12, то отказ в вычете неправомерен. Кроме того, если дело дойдет до суда, то судьи должны будут рассматривать факт отсутствия ТТН в совокупности с другими доказательствами инспекции, которые могут свидетельствовать о том, что в действительности налогоплательщик не совершал заявленных сделок. Данный подход подтверждается постановлением Президиума ВАС РФ от 09.12.2010 № 8835/10, а также постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53.

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Полный текст документа на сайте www.n-kodeks.ru

Пример

ООО "Альфа" приобрело у ООО "Бета" лесопroduкцию и реализовало ее ООО "Омега". ООО "Альфа" применило соответствующий налоговый вычет по НДС, представив в качестве подтверждения договор поставки с ООО "Бета", выставленный этой организации счет-фактуру, а также товарную накладную унифицированной формы № ТОРГ-12. Налоговый орган затребовал ТТН, однако они не были представлены.

Инспекция отказала ООО "Альфа" в налоговом вычете, посчитав, что реальность хозяйственных операций не подтверждена. Проверяющие руководствовались следующими доводами.

Представленные налогоплательщиком документы подписаны со стороны ООО "Бета" директором И.И. Ивановым. В ходе налоговой проверки инспекция допросила И.И. Иванова, предупредив его об ответственности за дачу заведомо ложных

показаний. Он сообщил, что с августа 2006 г. по сентябрь 2007 г. работал санитаром в больнице и никакого отношения к ООО "Бета" не имел, т. е. не давал доверенности на представление интересов ООО "Бета", никаких документов не подписывал и договоров ни с кем не заключал. В ходе судебного разбирательства налоговый орган также представил протокол допроса свидетеля И.И. Иванова, допрошенного дознавателем в рамках уголовного дела.

В ходе проверки также был допрошен собственник нежилого помещения, находящегося по юридическому адресу поставщика. Он также дал показания о том, что ООО "Бета" по указанному адресу никогда не располагалось, с этой компанией не заключались договоры аренды помещений.

Согласно выписке по расчетному счету ООО "Бета" в проверяемом периоде эта компания не несла затрат на выплату заработной платы, командировочных расходов, оплату аренды офиса, складских помещений, транспортных средств и коммунальных услуг. Инспекция также сообщила, что эта компания не сдает отчетность, не уплачивает налоги, в проверяемом периоде у нее отсутствовали трудовые ресурсы, основные и транспортные средства.

Если в таких обстоятельствах налогоплательщик не представит ТТН, то у суда будут все основания согласиться с доводами налогового органа и отказать ООО "Альфа" в праве на налоговые вычеты. А вот если бы налогоплательщик в этой ситуации представил ТТН, то доводы налогового органа об отсутствии реальных хозяйственных операций были бы опровергнуты.



О чем важно помнить, если вам отказали в вычете из-за отсутствия ТТН

- Если инспекция не требовала представить ТТН в процессе проверки и не ссылалась на отсутствие этого документа как на основание для привлечения к ответственности, то налоговый орган не вправе ссылаться на это в суде.
- С учетом позиции ВАС РФ налогоплательщики могут рассчитывать на то, что отсутствие ТТН не может стать самостоятельным условием для отказа в налоговом вычете.
- Наличие ТТН может обезопасить налогоплательщика от обвинений в намеренном взаимодействии с фирмами-однодневками даже в случае, когда инспекция приводит весомые доказательства того, что контрагент действительно существовал только на бумаге.