

# ТЕМА НОМЕРА

## НАЛОГИ

# Накладно не вышло

Товарно-транспортная накладная не является документом первичного бухгалтерского учета, подтверждающим реальность совершения сделки

Денис ОВЧИННИКОВ • Специально для «Юридической практики»



Уже достаточно долго не теряет актуальности тема правомерности выводов налоговых органов в актах проверок налогоплательщиков относительно правомерности формирования налогового кредита,

а также действительности и реальности сделок, заключенных между налогоплательщиками при отсутствии товарно-транспортных накладных (ТТН). Ввиду непостоянства трактовки закона все равно на сегодня остаются открытыми многие вопросы. Правомерны ли действия налоговых органов, которые считают сделки ничтожными при отсутствии ТТН? Как трактуют такую позицию административные суды на территории Украины? Единым ли является подход к решению споров при апелляционном и кассационном обжаловании? Предлагаем рассмотреть эти вопросы более подробно на примере свежей судебной практики.

### Фискальная позиция

Как показывает практика, позиция налогового органа в большинстве случаев характеризуется «бронетанковым» подходом, который прямо не находит своего подтверждения в законодательстве Украины. В частности, встречается обоснование обя-

зательного наличия ТТН для подтверждения реальности операции через призму положений о первичной документации. С одной стороны, такой подход вполне понятен, ведь проведение любой хозяйственной операции предприятия фиксируется и подтверждается первичными документами, на основе которых и ведется бухгалтерская отчетность. В свою очередь, на данных бухгалтерского учета основываются финансовая, налоговая, статистическая и другие виды отчетности. То есть первичные документы являются основой и для налогового учета. Кроме того, в соответствии с Правилами перевозок грузов автомобильным транспортом на Украине, утвержденными приказом Министерства транспорта Украины от 14 октября 1997 года № 363, товарно-транспортная накладная — единый для всех участников транспортного процесса юридический документ, предназначенный для списания товарно-материальных ценностей, учета на пути их перемещения, оприходования, складского, оперативного и бухгалтерского учета, а также для расчетов за перевозку груза и учета выполненной работы. В соответствии с пунктами 11.1, 11.4, 11.5, 11.7 указанных Правил основными документами на перевозку грузов опять-таки являются товарно-транспортные накладные и путевые листы грузового автомобиля.

Однако следует отметить, что ТТН оформляется не всегда, а исключительно при наличии договора на перевозку товара.

Так, согласно Перечню документов, необходимых для осуществления перевозки грузов автомобильным транспортом во внутреннем сообщении, утвержденному постановлением Кабинета Министров Украины от 25 февраля 2009 года № 207 (которое имеет высшую силу над приказом Минтранса 1997 года), ТТН является обязательной исключительно для водителя, осуществляющего грузовые перевозки на договорных условиях. При перевозке же груза для собственных потребностей (пункт 2 Перечня) достаточно расходной накладной. Аналогичная позиция высказана и Мининфраструктуры в письме от 28 мая 2014 года № 5615/25/10-14.

### Судебная практика

Несмотря на это, в понимании налогового органа даже при наличии надлежащим образом оформленной первичной документации отсутствие товарно-транспортной накладной при исчислении налогообложения означает отсутствие перемещения товара и как следствие — беспочвенность формирования налогового кредита и отсутствие реального характера совершения операции. Такая позиция находит свое отражение в судебной практике. В частности, в решении Киевского апелляционного административного суда от 16 января 2014 года по делу № 826/8054/13-а указано: «...в подтверждение выполнения договора истцом предоставлены в суд налоговая и расходная накладные, выписка по счету. Однако коллеги судей отмечает, что из предоставленных документов не усматривается, каким образом была осуществлена поставка. Так, основными документами на перевозку грузов являются товарно-транспортные накладные и путевые листы грузового автомобиля.



При перевозке груза для собственных потребностей достаточно расходной накладной

Товарно-транспортная накладная, путевой лист относятся к первичной бухгалтерской документации, наличие которых для субъекта хозяйственной операции обязательно. Отсутствие или неправильное оформление товарно-транспортных накладных является фактом отсутствия документального подтверждения осуществления хозяйственной операции».

Соответственно, можно сделать вывод: судами первой и апелляционной инстанций периодически поддерживается однозначная позиция налоговых органов, что договор поставки независимо от места передачи товара не освобождает участников хозяйственной операции от составления первичных документов (как ТТН), предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете. В противном случае ➔

# Накладно не вышло

← факт их отсутствия свидетельствует о нереальности перемещения товара от продавца к покупателю. Таким образом, первичные документы по договору не дают возможности установить реальность совершенных операций, а лишь частично фиксируют хозяйственные операции с контрагентом. Интересным является тот факт, что с другой стороны, кассационный суд почти всегда занимает кардинально противоположную позицию.

## Кассационная инстанция

Так, практика Высшего административного суда Украины (ВАСУ) демонстрирует неправильный подход к определению налоговыми органами круга документов, подтверждающих реальность совершения операции. К примеру, в постановлении от 21 октября 2014 года по делу № К/800/49091/13 ВАСУ отметил, что Правила перевозки грузов

автомобильным транспортом на Украине, утвержденные приказом Министерства транспорта Украины от 14 октября 1997 года № 363, не устанавливают правил налогового учета валовых расходов плательщиков налога, а только определяют права, обязанности и ответственность владельцев автомобильного транспорта (перевозчиков). При этом документы, обусловленные указанными правилами, в частности, товарно-транспортная накладная и путевой лист, не являются документами первичного бухгалтерского учета, подтверждающими обстоятельства приобретения и продажи товарно-материальных ценностей. Следует отметить, что данный подход — неединичный случай.

Суть такой позиции ВАСУ объясняется следующим: поскольку транспортной документацией подтверждается операция по предоставлению услуг по перевозке грузов, а не

факт приобретения товара, то при наличии документов, подтверждающих фактическое получение товара и его использование в собственной хозяйственной деятельности, непредоставление такого документа, как товарно-транспортная накладная, не может служить единственным основанием для непризнания расходов по приобретению товарно-материальных ценностей.

Справедливости ради стоит отметить, что ВАСУ еще в 2011 году обратил внимание на отсутствие взаимосвязи между наличием ТТН и реальностью совершения операции. Так, в письме ВАСУ от 1 ноября 2011 года № 1936/11/13-11 было положено начало урегулированию данного противоречия: «Наличие или отсутствие отдельных документов, а также ошибки в их оформлении не являются основаниями для выводов об отсутствии хозяйственной операции, если из других данных следует, что фактическое движение

активов или изменения в собственном капитале или обязательствах налогоплательщика в связи с его хозяйственной деятельностью имели место. В то же время наличие формально составленных, но недостоверных первичных документов, соответствие которых фактическим обстоятельствам опровергается надлежащими доказательствами, не является безусловным подтверждением реальности хозяйственной операции».

Таким образом, «жить по-новому», видимо, мы будем еще не скоро. Несмотря на то что обоснованность выводов налоговых органов о нереальном характере осуществляемых операций ввиду отсутствия ТТН не выдерживает критики, на позитивные результаты обжалования штрафов гарантированно можно надеяться только на стадии кассационного пересмотра. При этом хочется верить, что суды первой и апелляционной инстанций все же позаимствуют позитивную для плательщика налогов практику ВАСУ.

**ОВЧИННИКОВ Денис** — младший юрист  
ЮФ Pragnum, г. Киев