

Минфин России по-прежнему настаивает на необходимости применения товарно-транспортной накладной для подтверждения расходов по договору перевозки грузов автотранспортом. Дело в том, что трех экземпляров транспортной накладной для полноценного документооборота недостаточно. (Письмо Министерства финансов РФ от 22.12.11 № 03-03-10/123).

Скачать письмо Министерства финансов РФ от 22.12.11 № 03-03-10/123

Документация

Правилами перевозки грузов автомобильным транспортом (утв. постановлением Правительства РФ от 15.04.11 № 272; далее – постановление № 272) в документооборот коммерческих грузоперевозок с 25 июля 2011 года введена новая форма – транспортная накладная. Ее применение обязательно при заключении договоров оказания услуг по перевозке грузов (п. 1 ст. 1, п. 1, 2 ст. 8 Федерального закона от 08.11.07 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта»; далее – Закон № 259-ФЗ)). Особенность правоотношений по такому договору – отсутствие у перевозчика права собственности на перевозимый груз. Поэтому перевозчик несет ответственность за его сохранность как перед грузоотправителем, так и перед грузополучателем (п. 5 ст. 34, п. 1, 3 ст. 39 Закона № 259-ФЗ).

Не вызывает сомнений, что транспортная накладная (далее – ТН), предусмотренная законом, – необходимый документ для подтверждения затрат на перевозку груза (п. 1 ст. 252 НК РФ). Однако из официальных разъяснений следует, что в целях подтверждения затрат на транспортировку этого документа недостаточно.

В многочисленных разъяснениях Минфина России по вопросам документального оформления грузоперевозок (письма от 17.08.11 № 03-03-06/1/501, № 03-03-06/1/500, № 03-03-06/1/499, № 03-03-06/1/498, № 03-03-06/1/497, № 03-03-06/1/492) неизменно фигурирует товарно-транспортная накладная унифицированной формы № 1-Т (далее – ТТН), утвержденная постановлением Госкомстата России от 28.11.97 № 78 (далее – постановление № 78). Не стало исключением и комментируемое письмо.

Между тем, ссылаясь на это постановление, не зарегистрированное в Минюсте России, чиновники игнорируют пункт 10 Указа Президента РФ от 23.05.96 № 763*. В нем сказано, что нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, не прошедшие госрегистрацию, а также зарегистрированные, но не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий как не вступившие в силу и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений,

применения санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний. На указанные акты нельзя ссылаться при разрешении споров.

* «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти».

Причиной отсутствия взаимопонимания между специалистами финансового ведомства и налогоплательщиками является недостаточная правовая проработка хозяйственных ситуаций, связанных с перевозкой. Попытаемся восполнить этот пробел.

Оспариваем аргументы Минфина России

В комментируемом письме чиновники указывают, что при наличии договора перевозки груза подтверждение затрат продавца на перевозку груза и факта его транспортировки осуществляется на основании как транспортной накладной, так и накладной формы № 1-Т.

Следовательно, специалисты Минфина России полагают, что для подтверждения затрат продавца необходимы обе формы (ТН и ТТН). Такая точка зрения прямо сформулирована в письмах Минфина России от 11.11.11 № 03-03-06/1/746, № 03-03-06/1/744.

В обоснование своей позиции Минфин России приводит тезис о том, что одновременно с новой транспортной накладной продолжают действовать Общие правила перевозки грузов автомобильным транспортом, утвержденные Минавтотрансом РСФСР 30.07.71 (далее – Общие правила). В соответствии с ними основным документом, предназначенным для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом, является товарно-транспортная накладная.

Действительно, Общие правила, о которых говорит ведомство, формально не отменены. Но в силу пункта 1 статьи 1 Закона № 259-ФЗ отношения, связанные с оказанием услуг автомобильным транспортом, регулируются лишь федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации. Общие правила, которые утверждены в период существования РСФСР, к указанной категории документов не относятся. А значит, дополнять действующие правила, утвержденные Правительством РФ, они не могут.

Иными словами, сферы применения «старых» и «новых» правил не должны пересекаться. И такая область существует. Это перевозки грузов, которые компании осуществляют для нужд своего производства на собственных и арендуемых автомобилях. В данном случае тоже необходимо оформлять ТТН. Основание – пункт 2 инструкции Минфина СССР № 156, Госбанка СССР № 30, ЦСУ СССР № 354/7,

Минавтотранса РСФСР № 10/998 от 30.11.83 (далее – Инструкция), которая утвердила первоначальную форму (№ 1-т) товарно-транспортной накладной во исполнение параграфа 3 раздела 6 Общих правил. Впоследствии постановлением № 78 форма № 1-т была заменена формой № 1-Т, применяемой и ныне. Поэтому правомерно рассматривать Инструкцию как продолжение Общих правил, то есть считать, что эти документы образуют единое целое.

Если заключен договор перевозки груза

Транспортная накладная составляется в трех экземплярах, если иное не предусмотрено договором перевозки (п. 9 постановления № 272). Поэтому в общем случае каждый из участников договора – грузоотправитель, грузополучатель и перевозчик – получает по одному ее оригинальному экземпляру. При этом грузоотправителю достается экземпляр без подписи грузополучателя.

Предположим, что грузоотправителем выступает продавец товара и он же заключает договор перевозки. Значит, у продавца не будет документа, подтверждающего осуществление перевозки. Имеющийся у него на руках экземпляр ТН удостоверяет лишь вручение груза перевозчику, но не удостоверяет доставку груза.

По нашему мнению, вопрос о документе, подтверждающем затраты продавца на перевозку, должен решаться в зависимости от условий договора поставки. Если в данном договоре не установлена обязанность продавца по доставке товара или передаче товара по его местонахождению покупателю, то обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной (если иное не установлено договором купли-продажи) в момент сдачи товара перевозчику для доставки покупателю (п. 2 ст. 458 ГК РФ). При таких обстоятельствах для продавца факт доставки товара не имеет значения. А услуга перевозчика для него сводится к тому, что последний принял груз к перевозке – разумеется, на возмездной основе.

Но если договор поставки содержит условие о доставке товара покупателю (п. 1 ст. 510 Гражданского кодекса РФ), то договором перевозки необходимо предусмотреть оформление четвертого экземпляра ТН, а также его возврат грузоотправителю с отметкой грузополучателя о состоявшейся доставке. В силу закона перевозчик принимает на себя обязанность перевезти вверенный грузоотправителем груз в пункт назначения и выдать груз уполномоченному на его получение лицу (п. 13 ст. 2 Закона № 259ФЗ). Из этой функции вытекает обязанность исполнителя-перевозчика отчитаться перед заказчиком-грузоотправителем о выполнении задания. Поэтому условие о том, что перевозчик высылает заказчику четвертый экземпляр ТН, не выходит за рамки услуги по перевозке. До принятия постановления № 272 подобная обязанность перевозчика в отношении ТТН гражданско-правовых споров не порождала.

В этом случае «оборот» ТН в целом будет соответствовать порядку, принятому для ТТН. Ведь как справедливо отмечает УНФС России по г. Москве в письме от 17.10.11 №

16-15/100090, по своей сути ТН представляет собой транспортный раздел ТТН и предназначена именно для нужд перевозки.

Но ТТН содержит и другой раздел – товарный. Он удостоверяет, что перевезена именно та партия товаров, которая реализована. А новые правила автоперевозки в общем случае не предусматривают раскрытия содержания груза. Объектом договора перевозки выступают не товары, а грузы – упакованные, затаренные и маркированные. Перевозчик не вмешивается в правоотношения между грузоотправителем и грузополучателем по сделке купли-продажи товаров. По этой причине форма ТН товарный раздел не предусматривает, что с юридической точки зрения вполне корректно.

Реализацию товаров подтверждает товарная накладная по унифицированной форме № ТОРГ-12. В постановлении ФАС Центрального округа от 27.05.11 № А35-12290/2009 подчеркивается, что эта форма не содержит сведений, необходимых для установления факта перевозки товара и не подтверждает его доставку продавцом.

Между тем нет препятствий для осуществления увязки между ТОРГ-12 и ТН, удостоверяющей перевозку соответствующей партии товаров. Тогда товарная накладная, включенная в пакет сопроводительных документов на груз (в качестве документа, соответствующего п. 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина России от 28.12.01 № 119н), может играть роль товарного раздела ТТН. А совокупность ТН и ТОРГ-12 будет эквивалентна ТТН.

При этом унифицированную форму № ТОРГ-12 рекомендуется дополнить реквизитом «Перевозчик». Отметим, что накладную ТОРГ-12 перевозчик не подписывает в принципе, ибо к сделке купли-продажи он отношения не имеет.

Итак, при отправке груза покупателю достаточно сделать следующее.

В первой строке пункта 4 «Сопроводительные документы на груз» транспортной накладной указать реквизиты товарной накладной – номер и дату составления.

В товарной накладной по форме № ТОРГ-12:

– в разделе «Транспортная накладная» проставить номер и дату транспортной накладной;

– в разделе «Вид операции» написать «доставка покупателю»;

– привести сведения, идентифицирующие перевозчика;

– заполнить поля «Всего мест/прописью», «Масса груза (нетто)/прописью» и «Масса груза (брутто)/прописью» в соответствии с данными, указанными в пункте 3 транспортной накладной.

По мнению автора, такой подход к оформлению не оставляет повода для претензий налоговых инспекторов.

Продавец самостоятельно доставляет товар до склада покупателя

Минфин России утверждает, что в ситуации, когда продавец самостоятельно доставляет товар до склада покупателя, возникают гражданско-правовые отношения при оказании услуг по перевозке, связанные с необходимостью согласования условий и стоимости перевозки груза, а также места и даты доставки груза.

С этой точкой зрения нельзя согласиться, поскольку гражданское законодательство признает условие о доставке частью договора поставки, а не самостоятельным договором (постановление ФАС Центрального округа от 18.07.06 № А64-11624/05-13).

Решающим аргументом в поддержку такой позиции будут отношения собственности на груз. Если перевозимый товар не признается собственностью покупателя, то груз принадлежит продавцу. В то же время юридическим признаком договора перевозки является отстраненность перевозчика от груза. Груз должен быть принят для перевозки от стороннего лица, то есть перевозчик не может выступать грузоотправителем (п. 3, 13 ст. 2 Закона № 259-ФЗ).

В отсутствие правоотношений по договору перевозки ТН не составляется (п. 20 ст. 2 Закона № 259-ФЗ). Зато продавец, перевозящий принадлежащий ему груз собственным транспортом, следуя Инструкции, должен оформить ТТН. Один ее экземпляр он вручает покупателю.

Покупатель вывозит товар собственным транспортом

Если покупатель вывозит товар собственным транспортом, то формально грузополучатель, грузоотправитель и перевозчик совпадают в одном лице. Очевидно, что в таком случае ни о каких договорных отношениях в гражданско-правовом значении речи быть не может. Затраты по перевозке складываются из стоимости израсходованного бензина и оплаты труда штатного водителя. Они подтверждаются путевым листом автомобиля, унифицированные формы которого предусмотрены постановлением № 78.

Обязанность оформлять путевой лист на «внутрифирменные» перевозки вытекает из пунктов 14 и 15 Инструкции. Закон № 259-ФЗ здесь неприменим, ибо покупатель сам себе услуг не оказывает. Кстати сказать, на эти путевые листы не распространяются и требования приказа Минтранса России от 18.09.08 № 152 «Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов».

Согласно постановлению № 78, в путевой лист вписываются номера товарно-транспортных документов и к нему прилагается один экземпляр этих товарно-транспортных документов. Но оформление ТТН, как того требует Инструкция, лишено смысла. По сравнению с путевым листом ТТН не будет содержать новых сведений о хозяйственной операции. Поэтому к путевому листу достаточно приложить товарную накладную, выданную продавцом.

В итоге позиция Минфина России о подтверждении расходов на перевозку при помощи путевого листа возражений не вызывает.