

Федеральная налоговая служба, рассмотрев обращение, сообщает следующее.

Согласно Положению о Министерстве транспорта Российской Федерации, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 30.07.2004 № 395, Министерство транспорта Российской Федерации является федеральным органом исполнительной власти в области транспорта, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию, в том числе в сфере автомобильного транспорта.

В связи с этим, оценка Федеральной налоговой службой правильности применения налогоплательщиками тех или иных форм или форматов транспортной накладной для документирования гражданско-правовых отношений, возникающих по факту перевозки грузов, а также принятие решений в отношении сроков действия того или иного порядка документирования грузовых перевозок в компетенцию Федеральной налоговой службы не входит.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Заключение договора перевозки груза подтверждается транспортной накладной (пункт 2 статьи 785 Гражданского кодекса Российской Федерации, часть 1 статьи 8 Устава Автомобильного транспорта (далее - УАТ)). Пунктом 2 статьи 8 УАТ установлено, что форма и порядок заполнения транспортной накладной устанавливаются правилами перевозок грузов. Постановлением Правительства Российской Федерации от 21.12.2020 № 2200 "Об утверждении Правил перевозок грузов автомобильным транспортом и о внесении изменений в пункт 2.1.1 Правил дорожного движения Российской Федерации" утверждена форма транспортной накладной (Приложение № 4). Соответственно, транспортная

накладная является документом, оформленным в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, по смыслу статьи 252 НК РФ иные документы при отсутствии транспортной накладной могут быть расценены как документы, косвенно подтверждающие произведенные расходы.

Статьей 313 НК РФ предусмотрено, что основанием для принятия к налоговому учету расходов на перевозку грузов являются первичные учетные документы, то есть документы, подтверждающие изменение финансового положения контрагентов в результате заключения и исполнения договора перевозки.

Необходимо отметить, что транспортная накладная может быть применена как первичный учетный документ исключительно при наличии реквизитов, определенных статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", то есть транспортная накладная по форме, утверждённой Постановлением Правительства Российской Федерации от 21.12.2020 № 2200, принимается к бухгалтерскому и налоговому учету при правильном заполнении раздела 16. При не заполнении данного раздела, транспортная накладная является документом, оформленным в соответствии с законодательством Российской Федерации и, согласно статье 252 НК РФ, подтверждающим затраты на перевозку. При этом для целей отражения в бухгалтерском и налоговом учете на такую перевозку должен быть оформлен первичный учетный документ, отвечающий требованиям статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Вследствие этого, представление организациями документов, оформленных в соответствии с законодательством Российской Федерации в области транспорта, является достаточным условием для подтверждения правомерности признания расходов в целях налогообложения (при соответствующей цели их несения).

Вместе с тем, пунктом 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, установлено требование отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой). В силу этого, отступление налогоплательщика от установленных гражданским законодательством в конкретный момент времени требований в области оформления грузовых перевозок не может быть единственным условием, достаточным для признания неправомерным учета понесенных расходов в целях налогообложения. В таких случаях при проведении мероприятий налогового контроля налоговые органы будут учитывать всю совокупность конкретных обстоятельств, свидетельствующих о реализации налогоплательщиком своих прав по исчислению налоговой базы в пределах, установленных статьей 54.1 НК РФ.

Также следует отметить, что в целях обеспечения единства практики применения судами законодательства, связанного с договором перевозки автомобильным транспортом грузов, пассажиров и багажа и с договором транспортной экспедиции, в пункте 20 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 26 от 26.06.2018 "О некоторых вопросах применения законодательства о договоре перевозки автомобильным транспортом грузов, пассажиров и багажа и о договоре транспортной экспедиции", в частности, указано, что отсутствие, неправильность или утрата транспортной накладной сами по себе не являются основанием для признания договора перевозки груза незаключенным или недействительным. В этом случае наличие между сторонами договорных отношений может подтверждаться иными доказательствами (часть 2 статьи 67 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, часть 5 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Таким образом, при разрешении спора о подтверждении перевозки суд будет оценивать доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств. Помимо этого, суд будет оценивать относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности.

*Действительный государственный советник Российской Федерации 2 класса Д.С. Сатин*