

Рейтинг первичных документов, которые чаще всего вызывают налоговые претензии

Как оказалось, самыми спорными первичными документами являются товарно-транспортная накладная, путевой лист и авансовый отчет. Именно эти документы набрали наибольшее количество голосов в ходе опроса, проведенного редакцией

Редакция РНК составила рейтинг проблемных первичных документов, степень рискованности которых мы предложили оценить пользователям сайта www.rnk.ru исходя из своего опыта. В итоге было выбрано 12 документов, по которым на практике возникает наибольшее количество споров, и попросили аудиторов, юристов и налоговых консультантов прокомментировать сложности при их составлении (перечень экспертов см. во врезке на с. 63).

Отметим, что в рейтинге мы не оценивали степень рискованности счета-фактуры. Дело в том, что этот документ фактически не является первичным. Ведь он предназначен не для отражения хозяйственной операции, а для предъявления вычета НДС. Результаты исследования представлены на диаграмме на с. 64.

Ю.Н. Бережная, эксперт журнала «Российский налоговый курьер»

1. Товарно-транспортная накладная по форме № 1-Т

Товарно-транспортная накладная вызывает на практике больше всего претензий. Налоговые органы считают, что без наличия ТТН вычет НДС по транспортным расходам осуществить нельзя, так как не подтвержден факт перевозки. На это обратил внимание Игорь Невский, аттестованный аудитор, канд. экон. наук. С такой позицией согласны и некоторые суды (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.08.10 № А19-29237/09 и от 31.08.10 № А19-4169/10).

При неправильном оформлении ТТН налоговые органы могут также отказать в вычете НДС, поскольку реальность услуг по перевозке не подтверждена. И суды их поддерживают (постановления ФАС Западно-Сибирского от 03.10.11 № А03-18272/2009 и Северо-Западного от 14.09.11 № А13-7458/2010 округов).

Как указал Юрий Воробьев, руководитель практики юридической компании «Пепеляев Групп», претензии нередко возникают из-за того, что налогоплательщики путают формы ТТН, разработанные для разных товаров. Например, для перевозки зерна разработана форма № СП-31, для овощей — форма № СП-34, для молочного сырья — форма № СП-33 и т. д. Также рискованно принимать к учету ТТН, на которых не проставлены печати. Это случается, как правило, когда документ подписывает представитель покупателя, у которого есть доверенность, но нет печати.

В письме от 21.08.09 № ШС-22-3/660@ ФНС России дает рекомендации, как оценить значимость показателей ТТН по степени налогового контроля. На это обратила внимание Кира Гин-Барисявицене, управляющий партнер группы юридических и аудиторских компаний «СОДЕЙСТВИЕ БИЗНЕС ПРОЕКТАМ».

В этом документе ФНС России указывает нижестоящим налоговым органам, как сверять показатели из ТТН со сведениями из других документов, а также какие данные могут указывать на нереальность операции.

Например, инспекторам рекомендовано обратить внимание на марку автомобиля — она может указывать на фальсификацию, если масса перевезенного груза указана больше, чем это позволяет грузоподъемность данного автомобиля (постановление ФАС Поволжского округа от 18.03.08 № А12-9459/07-С42). Также легко проверить данные о номере транспортного средства, ФИО водителя и номере водительского удостоверения, сделав запрос в ГИБДД, подчеркнула Кира Гин-Барисяевичене. Так, организации не раз попадались на указании в ТТН транспортных средств с несуществующими госномерами (постановления ФАС Уральского от 28.11.11 № А50-4014/2011, Поволжского от 27.10.11 № А12-22104/2010 и Восточно-Сибирского от 01.11.10 № А19-6169/10 округов).

Однако есть решения в пользу налогоплательщиков. Некоторые суды считают, что отсутствие ТТН не лишает организацию права на применение вычета по НДС (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12.03.10 № А67-5030/2009). К примеру, в постановлении от 23.09.11 № А56-69976/2010 ФАС Северо-Западного округа указал, что отсутствие или неполное отражение сведений в ТТН не опровергает факта осуществления реальной хозяйственной деятельности.

Отметим, что согласно позиции налоговых органов на местах налогоплательщики не вправе использовать для подтверждения расходов самостоятельно разработанную форму товарно-транспортной накладной (к примеру, письмо УФНС России по г. Москве от 16.06.11 № 16-15/058245@).

При неправильном оформлении ТТН налоговые органы могут отказать в применении налогового вычета из-за того, что реальность услуг по перевозке не подтверждена

2. Путевой лист

До сих пор нет единой позиции, какую форму путевого листа могут применять компании, которые не специализируются на автомобильных перевозках. Некоторые налоговые инспекторы требуют выполнения требований постановления Госкомстата России от 28.11.97 № 78 об утверждении форм первичных документов для автомобильного транспорта даже от организаций, которые не являются автотранспортными. Суды не согласны с такой позицией и принимают сторону налогоплательщиков (постановления ФАС Московского округа от 12.12.11 № А41-35844/10 и от 30.11.11 № А40-138375/10-116-612).

Другие инспекторы указывают, что утвержденная форма путевого листа должна быть дополнена обязательными реквизитами, которые утверждены приказом Минтранса России от 18.09.08 № 152.

ЭКСПЕРТЫ

Благодарим за содействие в подготовке материала

Юрия Воробьева, руководителя практики юридической компании «Пепеляев Групп»

Дмитрия Карева, операционного директора рейтингового агентства «Эксперт.ру»

Эдуарда Кучерова, руководителя департамента налогов и права ООО «Бейкер Тилли Русаудит»

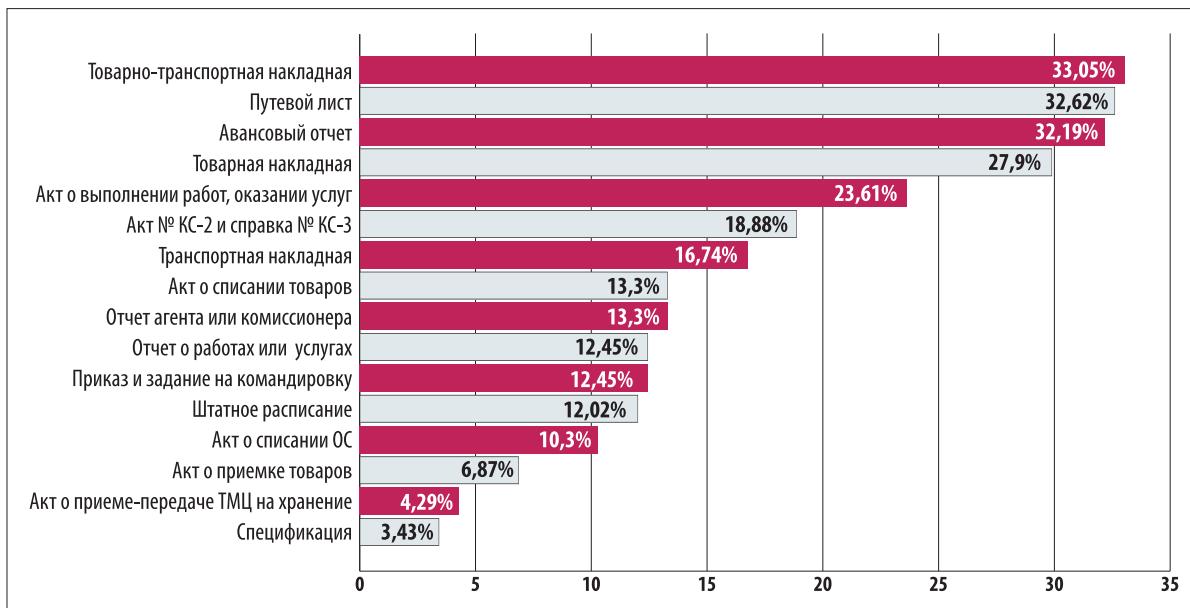
Киру Гин-Барисяевичене, управляющего партнера группы юридических и аудиторских компаний «СОДЕЙСТВИЕ БИЗНЕС ПРОЕКАТАМ»

Елену Лысову, генерального директора Консалтинговой группы «ТАКО»

Ольгу Макаркину, аудитора, генерального директора ООО «Септада»

Игоря Невского, аттестованного аудитора, канд. экон. наук

РИСУНОК. РЕЗУЛЬТАТЫ ОПРОСА ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ ПО САМЫМ ПРОБЛЕМНЫМ ПЕРВИЧНЫМ ДОКУМЕНТАМ



Многие эксперты сходятся на том, что организация, не являющаяся автотранспортной, может сама разработать форму путевого листа (письма Минфина России от 25.08.09 № 03-03-06/2/161 и от 07.04.06 № 03-03-04/1/327).

Еще одним основанием для спора организаций и инспекторов является период, на который составлен путевой лист. Так, налоговики считают, что путевые листы не должны выдаваться более чем на один день. Но суды встают на сторону налогоплательщиков, указывая, что компания, не являющаяся автотранспортной, вправе организовать учет расходования топлива с учетом специфики своей деятельности (постановления ФАС Московского от 13.04.11 № КА-А40/2962-11, Волго-Вятского от 27.04.09 № А38-4082/2008-17-282 и Северо-Западного от 10.04.09 № А56-21728/2008 округов).

Кроме того, если организация не укажет в путевом листе маршрут следования автомобиля, у инспекторов также возникнут претензии. Арбитражная практика по данному вопросу противоречива — одни суды поддерживают налоговиков (постановление ФАС Восточно-Сибирского от 16.07.10 № А33-10451/2009 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 11.10.10 № ВАС 13567/10)). Другие считают, что маршрут движения не так важен (постановления ФАС Московского от 26.08.10 № КА-А41/9668-10 и Северо-Западного от 23.11.09 № А56-4991/2009 округов).

Отметим, что инспекторы на местах не признают расходы на транспортные услуги сторонних организаций, если путевые листы оформлены с нарушением. Вместе с тем практически во всех решениях суды принимают сторону налогоплательщика, указывая на то, что законодательство не устанавливает требования о наличии путевых листов у заказчиков транспортных услуг.

Кроме того, суды отмечают, что расходы компании на транспортные услуги могут подтверждаться и другими документами (постановления ФАС Московского от 25.08.11 № А40-137437/10-107-792, Поволжского от 21.10.10 № А49-442/2010 и Уральского от 11.11.10 № А60-5762/2010-С6 округов). В то же время есть судебное решение, в котором указано, что путевые листы необходимы для подтверждения транспортных затрат (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.12.09 № А33-15933/2008)¹.

Марка автомобиля может указывать на фальсификацию, если масса перевезенного груза указана больше, чем это позволяет грузоподъемность данного автомобиля

¹

Подробнее про путевые листы читайте в статье «Вопросы про путевой лист, которые при проверке приводят к налоговым спорам» // РНК, 2012, № 9, с. 60.

3. Авансовый отчет по форме № АО-1

При проверке инспекторы, скорее всего, не примут расходы по авансовому отчету, если в нем не заполнены все обязательные реквизиты, например дата или номер. Велика вероятность претензий, если отчет составлен работником по истечении трех дней после возвращения из командировки. Именно такой срок установлен для его представления пунктом 26 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки (утв. постановлением Правительства РФ от 13.10.08 № 749).

Кроме того, отчет обязательно должен быть утвержден руководителем компании (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 04.05.08 № А32-19569/2007-3/361).

Авансовые отчеты без документов, подтверждающих оплату (контрольно-кассовые чеки, приходно-кассовые ордера), также не могут служить доказательствами понесенных организацией расходов. Такие выводы содержатся в постановлениях ФАС Дальневосточного от 08.09.10 № А04-8105/2009 и Волго-Вятского от 02.06.10 № А28-7022/2008-201/9 округов.

Отметим, что форму авансового отчета организациям разрешено дорабатывать. Финансовое ведомство отметило, что форма авансового отчета (№ АО-1) утверждена в качестве унифицированной, но в нее разрешено вносить дополнительные реквизиты. А вот удалять или изменять утвержденные реквизиты отчета нельзя (письмо Минфина России от 08.07.11 № 03-03-06/1/414).

Налогоплательщики не вправе использовать для подтверждения расходов самостоятельно разработанную форму товарно-транспортной накладной

4. Товарная накладная по форме № ТОРГ-12

Товарная накладная является первичным документом, подтверждающим переход права собственности на ТМЦ, соответственно одним из оснований для принятия «входного» НДС к вычету.

Согласно позиции налоговых органов незначительные нарушения при составлении первичных документов не лишают налогоплательщика права на вычет НДС (письмо УФНС России по г. Москве от 26.04.10 № 16-15/43834).

Следовательно, если какой-либо реквизит (ИНН, КПП, наименование, адрес, телефон, банковские реквизиты грузополучателя и т. д.) в товарной накладной, предусмотренной унифицированной формой, не будет заполнен, то формально это не опровергнет доставку товара и принятие его на учет.

Однако налоговики на местах часто отказывают в вычете НДС при ошибочном оформлении товарной накладной. Судебная практика по данному вопросу неоднозначна.

С одной стороны, есть решения судов, в которых указано, что наличие неточностей или ошибок в форме № ТОРГ-12 не опровергает поставку товара и принятие его к учету. Такие выводы содержатся в постановлениях ФАС Московского от 29.02.12 № А40-127306/10-90-714 и от 02.11.11 № А40-3062/11-116-9, Волго-Вятского от 09.09.11 № А29-9540/2010, Северо-Западного от 28.09.11 № А13-8941/2010 и Уральского от 30.06.11 № А71-7121/2009-А24 округов.

С другой стороны, суды, поддерживая налоговые органы, настаивают, что товарная накладная, составленная с нарушениями, не может подтверждать право организации на налоговый вычет. К примеру, постановления ФАС Уральского от 20.02.12 № А60-16652/11, Поволжского от 24.01.12 № А65-13588/2011, Восточно-Сибирского от 02.02.12 № А33-6676/2011, от 01.12.11 № А19-4082/201, Западно-Сибирского от 25.01.12 № А27-1433/2011, от 27.12.11 № А70-5010/2011 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 22.03.12 № ВАС-3070/12) и Поволжского от 24.01.12 № А65-13588/2011 округов.

Налоговые инспекторы считают, что путевые листы не должны выдаваться более чем на один день

5. Акт о выполнении работ или оказании услуг

Акт является документом, который подтверждает выполнение работ или оказание услуг по договору и их приемку заказчиком. В то же время его унифицированной формы не существует, равно как и документа, который бы определял требования к этому документу, подчеркнул Юрий Воробьев.

Согласно позиции финансового ведомства, акт выполненных работ или оказанных услуг является обязательным подтверждающим документом, только если его составление необходимо в соответствии с гражданским законодательством или договором (письмо Минфина России от 30.04.04 № 04-02-05/1/33). На практике налоговые органы его требуют всегда, достаточно вспомнить споры про необходимость актов по договору аренды (письмо Минфина России от 06.10.08 № 03-03-06/1/559).

Как указал Игорь Невский, на нормативном уровне не урегулирована степень детализации в описании оказанных услуг. На практике безопаснее максимально четко и подробно описывать содержание оказанных услуг, тем более что налоговики на этом настаивают. Суды также указывают на необходимость детального описания работ или услуг (постановления ФАС Западно-Сибирского от 11.03.12 № А45-5875/2011, Поволжского от 31.01.12 № А55-3382/2011, Московского от 18.11.11 № А40-143692/10-107-841, Северо-Западного от 10.10.11 № А05-12055/2010 и Волго-Вятского от 28.09.11 № А82-16380/2009 округов).

Вместе с тем некоторые суды встают на сторону налогоплательщиков, считая, что неуказание в актах конкретного вида работ или услуг может восполняться иными документами (постановления ФАС Московского от 15.07.11 № А40-122922-10-76-711, от 29.04.11 № А40-104288/09-142-774, от 28.02.11 № А40-87119/10-114-328, Восточно-Сибирского от 28.03.11 № А78-5740/2010 и Северо-Кавказского от 01.02.11 № А53-12017/2010 округов).

Некоторые арбитры отмечают, что расходы налогоплательщика на транспортные услуги могут подтверждаться не только путевыми листами, но и другими документами

6. Акт о приемке выполненных работ по форме № КС-2 и справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3

Наличие акта по форме № КС-2 и составляемой на его основе справки по форме № КС-3 для подтверждения понесенных расходов является обязательным, подчеркнула Елена Лысова, генеральный директор Консалтинговой группы «ТАКО».

По мнению налоговых органов, компания не вправе применять вычет по НДС до окончания строительства, если в договоре с подрядчиком не прописано условие о поэтапной сдаче работ (письмо ФНС России от 25.01.11 № КЕ-4-3/860@). Минфин России придерживается аналогичного мнения, указывая, что вычет НДС возможен только при принятии налогоплательщиком к учету результата работ в объеме, определенном договором (письма от 14.10.10 № 03-07-10/13, от 20.03.09 № 03-07-10/07 и от 05.03.09 № 03-07-11/52).

Однако многие суды встают на сторону налогоплательщиков, указывая, что работы, отраженные в акте по форме № КС-2, можно признать выполненным этапом строительства. И этот документ служит основанием для принятия заказчиком-застройщиком выполненных работ к учету.

Значит, при составлении ежемесячных актов по форме № КС-2 он может принять НДС к вычету при соблюдении остальных условий статей 169, 171 и 172 НК РФ (постановления ФАС Поволжского от 09.02.12 № А57-4110/2011, Московского от 19.04.12 № А40-77285/11-107-332, от 07.04.11 № КА-А40/2227-11, от 04.03.11 № КА-А40/1113-11, Центрального от 01.12.11 № А35-1398/2011, Северо-Западного от 11.04.11 № А56-25425/2010 и Уральского от 02.03.11 № Ф09-11483/10-С2 округов)².

2

Подробнее об акте о приемке выполненных работ читайте в статье «Суды признают обоснованным вычет НДС по актам № КС-2 до окончания строительства или его этапов» на с. 10 этого номера.

Как указал Юрий Воробьев, спорность применения акта по форме № КС-2 для вычета НДС обусловлена характером выполняемых операций. Безопаснее, чтобы формулировки акта соответствовали формулировкам договора и позволяли однозначно квалифицировать проведенные работы для целей налогового учета.

7. Транспортная накладная

Использование транспортной накладной не исключает необходимости оформления товарно-сопроводительных документов, предназначенных для бухгалтерского и складского учета движения товаров (письмо Минтранса России от 30.09.11 № СА-19/11175). В Минтрансе считают, что транспортная накладная не заменяет ТТН и накладную № ТОРГ-12, поскольку для учета движения товаров она не предназначена.

По мнению налоговых органов, затраты на перевозку грузов можно подтвердить одним документом — транспортной накладной или накладной по форме № 1-Т (письмо ФНС России от 21.03.12 № ЕД-4-3/4681@). Налоговики обосновывают данное утверждение тем, что налоговое законодательство не обязывает для подтверждения расходов на перевозку иметь в наличии оба указанных документа одновременно³.

8. Акт о списании товаров по форме № ТОРГ-16

Налоговые инспекторы могут не признать расходы организации на списание товаров, даже при правильно оформленном акте № ТОРГ-16. Для них этого документа обычно недостаточно. Однако ФАС Московского округа в похожей ситуации принял сторону налогоплательщика, указав, что если в организации была создана специальная комиссия, а утилизация товаров оформлена актами списания товаров по форме № ТОРГ-16, расходы признаются подтвержденными надлежащим образом. Такой вывод содержится в постановлении от 18.10.11 № А40-138857/10-13-820.

Отметим, что в случаях уничтожения продукции, которая представляет опасность возникновения и распространения заболеваний, отравлений или загрязнения окружающей среды, в состав комиссии обязательно включаются представители органов государственного надзора и контроля. Таково требование пункта 17 Положения, утвержденного постановлением Правительства РФ от 29.09.97 № 1263. Без их участия расходы на списание могут не признать даже суды (постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.08.11 № А05-12809/2010).

Кроме того, если в актах по форме № ТОРГ-16 не указаны причины списания, номер, дата приказа, место и способ уничтожения продукции, налоговики не примут такой документ как обосновывающий расходы организации.

Есть решения арбитров, в которых указано, что наличие неточностей или ошибок в форме № ТОРГ-12 не опровергает осуществления хозяйственной операции по поставке товара и принятия его к учету налогоплательщиком

9. Отчет агента или комиссионера

Из-за отсутствия унифицированной формы этого отчета на практике часто возникают вопросы о том, по каким критериям определить, когда отчет агента или комиссионера составлен с нарушениями, а когда надлежащим образом, отметила Елена Лысова. Обычно налогоплательщики совершают две ошибки.

Во-первых, часто стороны не утверждают в качестве приложения к посредническому договору форму отчета агента, а также перечень сведений, который должен быть представлен в отчете. Хотя наличие в договоре этой формы могло бы снять все неясности по поводу надлежащего заполнения отчета.

Во-вторых, отчет обычно не содержит точных и полных сведений о выполненных агентом обязательствах, отсутствуют ссылки на договоры и первичные документы, на основании которых приобретены товары для принципала, не приложены заверенные копии таких документов, не приложены подлинные экземпляры договоров и других первичных документов.

Налоговые инспекторы настаивают на том, что если отчет агента составлен с нарушениями, то неправомерно принятие НДС к вычету по товарам, принятым на учет на основании данного отчета. Арбитражные суды соглашаются с такой позицией (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 19.09.11 № А45-18674/2010, от 18.05.09 № А67-3439/2008 и от 21.01.09 № А67-2035/2008).

10. Отчет о выполненных работах или оказанных услугах

Отчет о выполненных работах является документом, косвенно подтверждающим произведенные расходы (ст. 252 НК РФ). Налоговое законодательство не содержит требований о его обязательном составлении.

Однако инспекторы на местах во многих случаях полагают, что налогоплательщик не может учесть в расходах затраты на услуги как раз из-за отсутствия отчетов об их оказании. Якобы без них нельзя четко определить, какие работы были выполнены или услуги оказаны.

Однако суды указывают, что унифицированной формы первичного документа о факте оказания услуг не предусмотрено, соответственно организация вправе подтвердить расходы иными документами (постановления ФАС Московского округа от 27.06.11 № А40-55988/10-142-307, от 28.07.10 № А40-128965/09-126-951, от 15.01.10 № А40-51820/08-14-203, от 16.03.09 № А40-34577/07-35-224 и от 13.03.09 № А40-32344/08-75-75).

Кроме того, суды подчеркивают, что если договором составление отчета не предусмотрено, то налоговый орган не вправе требовать данный документ для подтверждения произведенных расходов (постановление ФАС Московского округа от 15.01.10 № А40-51820/08-14-203).

По мнению налоговых органов, компания не вправе заявлять вычет НДС до окончания строительства, если в договоре не прописано условие о поэтапной сдаче работ

11. Приказ о направлении работника в командировку и служебное задание на командировку

Чиновники считают, что оформлять служебные задания (форма № Т-10а) и приказы о направлении работников в командировки (формы № Т-9 и Т-9а) организация не обязана. Такие выводы содержатся в письмах Минфина России от 14.09.09 № 03-03-05/169, ФНС России от 25.11.09 № МН-22-3/890 и УФНС России по г. Москве от 28.10.10 № 16-15/113462@.

Однако при проверке отсутствие таких документов может вызвать претензии инспекторов на местах. Это подтверждают и письма УФНС России по г. Москве от 30.11.09 № 16-15/125486, от 11.08.09 № 16-15/082607.2, от 22.06.09 № 16-15/062978@ и от 05.06.09 № 16-15/057712. Налоговики указывают на необходимость оформления приказа о направлении работника в командировку (формы № Т-9 и Т-9а).

12. Штатное расписание по форме № Т-3

Налогоплательщики нередко заявляют, что представление штатного расписания не обязательно, так как данный документ не является необходимым для ведения всеми хозяйствующими субъектами.

В то же время налоговые органы и суды считают иначе, указывая, что штатное расписание утверждено постановлением Госкомстата России от 05.01.04 № 1 по форме № Т-3 и распространяется на организации всех форм собственности. Основание — штатное расписание и приказ о его введении как составная часть штатного расписания, является документом, подтверждающим правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Поэтому ведение этого документа является обязательным.

Такие выводы содержатся в постановлениях Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.11.11 № А40-53757/11-20-232 (оставлено в силе постановлением ФАС Московского округа от 25.01.12 № А40-53757/11-20-232), от 31.08.11 № А40-27557/11-75-113 (оставлено в силе постановлением ФАС Московского округа от 29.12.11 № А40-27557/11 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 18.04.12 № ВАС-4275/12)), от 19.07.10 № А40-174518/09-111-1460 (оставлено в силе постановлением ФАС Московского округа от 01.12.10 № КА-А40/13304-10).

Как подчеркнул Игорь Невский, при проверке большинства налогоплательщиков этот документ, если он есть, не вызовет вопросов. Штатное расписание является внутренним документом организации и составляется ею самостоятельно.

Следовательно, даже при отсутствии штатного расписания при запросе налогового органа компания всегда может составить такой документ и представить его проверяющим. В основном претензии налоговиков касаются наличия этого документа, а не порядка его оформления ●

В основном претензии налоговых касаются наличия штатного расписания, а не порядка его оформления

ИЗДАТЕЛЬСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

семинар
для бухгалтера

Конспекты 10 самых актуальных бухгалтерских семинаров в каждом номере



реклама

В электронном журнале для Вас:

умный поиск • свежий номер в день выхода • встроенная нормативно-правовая база
И еще суперсервис «Экспресс-ответ от лекторов»!

Подписаться на журнал можно любым удобным способом — на почте, в подписном агентстве вашего города или в издательстве по телефону (495) 785-01-13