

## Обзор наиболее сложных вопросов, возникающих у судей при разрешении налоговых споров

- Как доказать в суде право на вычет НДС при отсутствии товарно-транспортной накладной
- Как оспорить штраф за непредставление документов по ст. 126 НК РФ
- Можно ли оспорить требование об уплате налогов, направленное почтой, если инспекция не доказала, что не могла вручить его лично



**Минашкин Дмитрий Евгеньевич,**  
судья Арбитражного суда Забайкальского края, председатель 5-го судебного состава  
[info@chita.arbitr.ru](mailto:info@chita.arbitr.ru)



**Кочнева Ольга Николаевна,**  
помощник судьи Арбитражного суда Забайкальского края  
[info@chita.arbitr.ru](mailto:info@chita.arbitr.ru)

Споры в сфере налоговых правоотношений в настоящее время принято считать одними из наиболее сложных с точки зрения правового регулирования. При этом сама сфера правоприменения — налоговые правоотношения — как и прежде относится к группе высококонфликтных. В статье предложен обзор нескольких спорных вопросов, которые были в центре внимания Арбитражного суда Забайкальского края в 2010 г.

### Нужна ли товарно-транспортная накладная для подтверждения расходов и вычетов

Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 утверждена унифицированная форма товарно-транспортной накладной № 1-Т. Именно этот документ (далее — ТТН), а точнее, необходимость его наличия у налогоплательщиков, и является причиной для споров между ними и налоговыми органами.

**ТИПИЧНЫЙ СЛУЧАЙ.** Организация оспорила в суде решения о привлечении к налоговой ответственности и об отказе в возмещении НДС. Заявитель полагал, что наличие у него ТТН обязательно, так как он не участвовал в договорных отношениях по перевозке груза — ее обеспечивал непосредственно поставщик товаров. А принятие их на учет подтверждают представленные товарные накладные формы ТОРГ-12. Суд первой инстанции согласился с мнением налогового органа о необходимости представления ТТН, подтверждающих фактическое движение товара. Основанием для принятия товаров на учет являются товарно-сопроводительные документы (ТТН, железнодорожные накладные и т.д.). Один из экземпляров ТТН, предназначенный для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза, сдает водитель грузополучателю. Заявитель в счетах фактурах и товарных накладных формы ТОРГ-12 указан в качестве грузополучателя. На этом основании суд пришел к выводу, что ТТН является оправдательным документом, подтверждающим фактическое перемещение грузов при их перевозке автомобильным транспортом<sup>1</sup>.

Суд апелляционной инстанции отклонил доводы заявителя о необязательности ТТН. Тем не менее решение суда первой инстанции было отменено, поскольку само по себе отсутствие ТТН не свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды. Налоговая инспекция не смогла подтвердить реальность хозяйственных операций<sup>2</sup>.

Такой подход просматривается и в практике федеральных арбитражных судов.

**ПРАКТИКА.** Суд посчитал, что требование налогового органа о наличии ТТН для подтверждения реального движения товара является обосно-

ванным. Суд сослался на п. 1.2 постановления Госкомстата России от 25.12.1998 № 132, в соответствии с которым товарная накладная № ТОРГ-12 среди прочих обязательных реквизитов должна содержать сведения о транспортной накладной (ее номере и дате). При этом итоговый вывод об отсутствии реальных хозяйственных операций с участием налогоплательщика (и о правомерности отказа в возмещении НДС) суд сделал, опираясь не только на отсутствие ТТН, но и на иные доказательства и фактические обстоятельства дела (информация об отсутствии поставщика по указанному адресу, «массовые» учредители и т.п.)<sup>3</sup>.

Практика показывает, что отсутствие ТТН при наличии иных подтверждающих документов не является препятствием для применения вычетов по НДС.

**ТАКТИКА ЗАЩИТЫ.** Арбитражный суд Забайкальского края счел, что наличие ТТН для подтверждения права на вычеты НДС не требуется, поскольку вычеты применяются в связи с уплатой налога поставщику товара, а не в связи с оплатой транспортных услуг. Действующая в настоящее время форма ТТН № Т-1 обязательна к применению юридическими лицами, являющимися отправителями и получателями грузов. При этом она служит основанием для расчетов между заказчиком транспортной перевозки и получателями грузов. Если покупатель заказчиком перевозки не является, то действующий порядок не предусматривает наличия ТТН у получателя груза (покупателя).

Налоговый орган не представил доказательств того, что во взаимоотношениях между заявителем и организацией-поставщиком присутствовала транспортная организация, тогда как фактическое совершение сделок обе стороны подтвердили соответствующими документами<sup>4</sup>.

1 Решение Арбитражного Суда Забайкальского края от 17.03.2010 по делу № А78-684/2010.

2 Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 25.05.2010 по делу № А78-684/2010.

3 Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 06.02.2008 № Ф04-769/2008(194-А03-25) по делу № А03-7206-07-21.

4 Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 29.04.2010 по делу № А78-9324/2009. В вышестоящих судебных инстанциях законность и обоснованность судебного акта не проверялась.

Суды часто указывают, что ТТН не являются обязательными документами для организаций, не осуществляющих перевозку товаров<sup>5</sup>. Недавно эта позиция нашла отражение и в постановлении надзорной инстанции -- практику можно считать окончательной сформированной для всех округов.

**ПОЗИЦИЯ ВАС РФ.** Суды трех инстанций решили, что первичные документы не подтверждают реальность финансово-хозяйственных операций налогоплательщика с контрагентом. Товар перевозился автомобильным транспортом, следовательно, по мнению судов, его перемещение должно подтверждаться ТТН по форме № 1-Т. Президиум ВАС РФ отменил судебные акты и удовлетворил требования налогоплательщика. Организация не выступала в качестве заказчика по договору перевозки, подтвердила принятие товара на учет товарной накладной по форме № ТОРГ-12, а кроме того, в судебном заседании подтвердила факт отгрузки приобретенного ранее товара другому лицу<sup>6</sup>.

Итак, по мнению Арбитражного суда Забайкальского края, само по себе отсутствие ТТН не доказывает необоснованности налоговой выгоды. Поэтому суд должен всесторонне оценить факт реальности хозяйственных операций, даже если отсутствует ТТН. К рассмотрению таких дел необходимо подходить индивидуально, с учетом всех обстоятельств рассматриваемого спора.

### **В каком случае налогоплательщика нельзя оштрафовать за непредставление документов**

В ходе проверок у налогоплательщиков истребуют документы, необходимые для налогового контроля, на основании ст. 93 НК РФ. Однако ответственность за их непредставление (ст. 126 НК РФ) может наступить, только если запрашиваемые документы имелись у налогоплательщика в наличии и у него была реальная возможность представить их в установленный срок.

**ТИПИЧНЫЙ СЛУЧАЙ.** За непредставление товарно-транспортных и товарных накладных, запрошенных в ходе выездной проверки, организация оштрафована по п. 1 ст. 126 НК РФ. Суд признал решение недействительным в этой части. С учетом итогового вывода самого налогового органа об отсутствии у заявителя реальных хозяйственных операций с поставщиками лесоматериалов суд решил, что налогоплательщик объективно не имел возможности представить на проверку запрашиваемые накладные. Ведь они оформляются при движении товарно-материальных ценностей и принятии их на учет<sup>7</sup>.

Аналогичную позицию можно встретить в постановлениях судов кассационной инстанции и иных округов<sup>8</sup>. При этом суды отмечают, что налоговому органу необходимо доказать наличие запрашиваемых документов у налогоплательщика.

**ПРАКТИКА.** Так, ФАС Уральского округа отметил, что налоговым органом не представлено доказательств наличия у налогоплательщика всех запрашиваемых документов<sup>9</sup>. Представляют интерес также постановления ФАС Северо-Западного округа от 17.01.2008 по делу № А42-3590/2007 и ФАС Московского округа от 23.01.2008 № КА-А40/14520-07. Суды пришли к выводу об отсутствии в действиях налогоплательщика состава правонарушения в связи с большим объемом запрошенной документации и отсутствием реальной возможности у налогоплательщика ее подготовить.

Довольно часто в требованиях налогового органа не содержится конкретного перечня запрашиваемых документов, а также указаний на их количество. В таких ситуациях суды признают решения налоговых органов о привлечении к ответственности недействительными. Суды указывают, что перечень запрашиваемых документов должен быть четко конкретизирован, то есть истребуемые документы должны обладать признаками индивидуальной определенности.

**ТИПИЧНЫЙ СЛУЧАЙ.** Арбитражный суд Забайкальского края пришел к выводу о незаконности привлечения налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ. Налоговой проверкой констатировано нарушение, выразившееся в непредставлении обществом книги учета доходов и расходов за 2008 год как регистра налогового учета. При этом в требовании не было указано, за какие конкретно периоды следует ее представить, что не позволяет установить истинный состав правонарушения<sup>10</sup>.

Таким образом, если в требовании налогового органа отсутствует конкретный перечень документов, не указано их количество, а запрашиваемые документы отсутствуют у налогоплательщика или отсутствует реальная возможность их предоставить, привлечение к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ является незаконным.

### Могут ли направить требование заказным письмом

Требование об уплате налога направляет та инспекция, в которой налогоплательщик состоит на учете. До недавнего времени действовало следующее правило. Требование может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным спо-

собом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. Если указанными способами требование об уплате налога вручить невозможно, его направляют по почте заказным письмом и считают полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма (п. 5 и 6 ст. 69 НК РФ).

Из буквального прочтения этих положений Налогового кодекса РФ следовало, что направление требования по почте заказным письмом — дополнительный способ его доведения до налогоплательщика, используемый в случаях уклонения последнего от получения требования или невозможности его вручения основным способом.

Вместе с тем практика применения арбитражными судами положений ст. 69 НК РФ была неоднозначна.

**ПОЗИЦИЯ СУДА.** Суд первой инстанции пришел к выводу, что направление инспекцией в адрес предпринимателя требования по почте заказным письмом не влечет признания данного требования действительным. Спорное требование основано на решении о привлечении заявителя к ответственности за совершение налогового правонарушения. В момент принятия решения и выставления спорного требования налогоплательщик не обладал статусом индивидуального предпринимателя, в связи с чем взыскание задолженности с него было возможно только в судебном порядке. Следовательно, налогоплательщик мог оспорить

5. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.08.2008 по делу № А05-9477/2007 и от 30.07.2008 по делу № А42-6159/2007, ФАС Волго-Вятского округа от 14.08.2008 по делу № А43-74478/2007-45-179, ФАС Западно-Сибирского округа от 01.07.2008 № Ф04-3677/2008(6731-А46-26) по делу № А46-6925/2007, ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.02.2008 по делу № А19-9946/07-18-Ф02-391/08.
6. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.12.2010 № 8835/10 (размещено на сайте ВАС РФ 24.01.2011).
7. Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 14.05.2010 по делу № А78-8004/2009. В вышестоящих судебных инстанциях законность и обоснованность судебного акта не проверялась.
8. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 07.04.2008 по делу № А29-5357/2007. См. также: постановления ФАС Новокузнецкого округа от 22.05.2008 по делу № А65-5658/2006-СА1-29 и ФАС Северо-Западного округа от 24.06.2008 по делу № А21-7879/2007.
9. Постановление ФАС Уральского округа от 06.03.2008 № Ф09-1086/08-СЗ.
10. Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 18.02.2010 по делу № А78-8447/2009. В вышестоящих судебных инстанциях законность и обоснованность судебного акта не проверялась. Аналогичная позиция выражена в постановлениях ФАС Дальневосточного округа от 05.09.2008 № Ф03-А59/08-2/2247 и ФАС Уральского округа от 09.06.2008 № Ф09-4111/08-СЗ.

предъявленные требования по существу в судебном заседании.

Суд апелляционной инстанции отменил это решение, поскольку пришел к выводу, что материалы дела не подтверждают соблюдения налоговым органом порядка направления требования<sup>11</sup>. А именно: инспекция не доказала, что было невозможно вручить требование лично, а также что предприниматель уклонялся от получения требования. Кассационная инстанция оставила это постановление без изменения<sup>12</sup>. Определением ВАС РФ от 25.11.2010 № ВАС-15154/09 отказано в передаче дела в Президиум для пересмотра в порядке надзора.

Таким образом, суды пришли к разным выводам по вопросу о том, как расценить направление требования по почте при отсутствии доказательств, что его невозможно вручить лично. В практике других судов также можно встретить обе эти позиции.

**ПРАКТИКА.** Двенадцатый арбитражный апелляционный суд решил, что п. 5 и 6 ст. 69 НК РФ не устанавливают обязанности налогового органа доказывать, что налогоплательщик уклонялся от получения требования. Требование об уплате налога может быть признано недействительным,

только если оно не соответствует фактической обязанности налогоплательщика по уплате налога или если нарушения требований, предъявляемых к его содержанию, являются существенными. Более того, суд первой инстанции обоснованно не принял во внимание факт неполучения обществом требования об уплате налога в качестве основания незаконности оспариваемого решения и сделал правильный вывод об отсутствии нарушения прав и законных интересов налогоплательщика, так как наличие подонки по налогу подтверждают материалы дела<sup>13</sup>.

В то же время ФАС Уральского округа занял противоположную позицию. Он отклонил довод налоговой инспекции о том, что процедура направления требования признается соблюденной вне зависимости от фактического получения налогоплательщиком требования об уплате налога, направленного заказным письмом. По мнению суда, этот довод основан на неправильном толковании п. 6 ст. 69 НК РФ, согласно которому налоговый орган обязан подтвердить как факт, так и дату получения налогоплательщиком требования об уплате налога. Отсутствие таких доказательств суд расценивает как существенное нарушение процедуры взыскания налога<sup>14</sup>.

Итак, действующее налоговое законодательство исходит из презумпции добро-

## ПОРОКИ В ДОКУМЕНТАХ НЕ ОЗНАЧАЮТ ФИКТИВНОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОПЕРАЦИИ



**Джалычинов Жангар Леонидович,**  
старший юрист  
международной  
юридической компании  
Salans

Автор совершенно правильно расставил акценты при соотношении ТОРГ-12 и ТПН: что именно подтверждает каждый из этих документов?

Единственное различие между ними заключается в наличии у ТПН транспортного раздела. Товарный раздел аналогичен тому, что содержит ТОРГ-12. Очевидно, что оприходуют товар на основании существования хозяйственной операции, ее количественных и ценовых характеристик. Данная информация в избытке содержится в ТОРГ-12. Поэтому Президиум ВАС РФ в постановлении от 09.12.2010 № 8835/10 пришел к выводу о достаточности ТОРГ-12 в торговых операциях. Налоговое законодательство не содержит конкретных указаний на те доку-

совестности налогоплательщика, тогда как на практике вручить требование в установленном НК РФ порядке не всегда представляется возможным. Нарушение установленной процедуры направления требования означает, что налогоплательщик его не получил. А значит, налоговые органы, даже при наличии фактической обязанности у налогоплательщика по уплате налога, лишаются права на взыскание сумм задолженности.

Вместе с тем согласно правовой позиции КС РФ по буквальному смыслу норм абз. 2 ст. 52 и п. 6 ст. 69 НК РФ отсутствие возможности вручить налоговое уведомление (налоговое требование) законодатель увязывает не только с фактом уклонения налогоплательщика от его получения, — не исключаются и причины, объективного характера. Признав направление данных документов по почте заказным письмом надлежащим способом уведомления, законодатель уста-

новил презумпцию получения его адресатом на шестой день с даты направления. Эта презумпция может быть опровергнута при рассмотрении спора в суде, в том числе по иску налогового органа о взыскании недоимки<sup>15</sup>.

В настоящее время этот вопрос урегулирован путем внесения изменений, в том числе в абз. 1 п. 6 ст. 69 НК РФ. Согласно новой редакции кодекса требование об уплате налога может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Таким образом, инспекция сразу может направить требование по почте заказным письмом. В этом случае оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма<sup>16</sup>.

11 Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 15.04.2010 по делу № А78-8185-2009.

12 Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.07.2010 по делу № А78-8185-2009.

13 Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.11.2009 по делу № А12-15041-2009.

14 Постановление ФАС Уральского округа от 07.10.2008 № Ф09-7153/08-С.

15 Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 468-О-О

16 Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ

менты, которые должен иметь налогоплательщик в обоснование понесенных расходов для целей налога на прибыль. Главный принцип состоит в том, что имеющиеся документы должны свидетельствовать о хозяйственной операции. Пороки формы и содержания документов, не препятствующие идентификации хозяйственной операции, в таком случае не имеют правового значения.

Вместе с тем ТТН используется для учета операций по перевозке грузов. Поэтому налоговые органы часто ссылаются на отсутствие ТТН как

на признак необоснованной налоговой выгоды по признаку фиктивности хозяйственной операции. Однако одной лишь ссылки на отсутствие ТТН недостаточно для констатации необоснованности налоговой выгоды, поскольку пороки в документальном подтверждении хозяйственной операции или вообще отсутствие такого подтверждения не означают фиктивности хозяйственной операции. О фиктивности могут свидетельствовать признаки, предусмотренные в п. 5 постановления Пленума ВАС РФ № 53 (например, невозможность производства товара).