

УДК 336.01

DOI: 10.24044/sph.2017.2.1

АВТОТРАНСПОРТ В ОРГАНИЗАЦИИ: ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Н. В. Галактионова

*Кандидат экономических наук, доцент
Хабаровский государственный
университет экономики и права
г. Хабаровск, Россия*

THE VEHICLES IN THE ORGANIZATION: QUESTIONS OF ACCOUNTING AND TAXATION

N. V. Galaktionova

*Candidate of Economical Sciences, assistant professor
Khabarovsk University of Economics and Law
Khabarovsk, Russia*

Abstract. In practice, accountants have many questions about the use of vehicles. This is due to the inconsistency of regulatory and legal acts. Between organizations and tax authorities disputes are being held about whether the costs of fuel lubricants can be recognized in full or on a standard. The article deals with questions of accounting and taxation, disputed questions of accounting costs for the use of vehicles, requirements for primary documents for the accounting of fuels and lubricants. Also in the article the analysis of judicial practice on the above-mentioned questions is given and the documents confirming the solution of the above questions.

Keywords: vehicle; waybill; fuel card; consumption rates; taxation of expenses.

На практике у бухгалтеров возникает множество вопросов по использованию автотранспорта. Это связано в основном с несогласованностью нормативно-правовых актов.

Горюче-смазочные материалы, которые организация приобретает для заправки автомобилей, учитываются на счете 10 «Материалы». Аналитический учет по счету 10 ведется по местам хранения материалов и их отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

Бухгалтерский учет и внутренний контроль движения топлива осложняются тем, что операции по приобретению ГСМ многочисленны и совершаются представителями организации, управляющими транспортными средствами в различных географических точках. Также затрудни-

телен контроль расходования топлива, а нормативный метод не может учесть всех особенностей эксплуатации.

Для начала отметим, что в действующем законодательстве нет такого понятия, как топливная карта. В деловом обороте под ней понимается пластиковая карта, являющаяся бездокументарным основанием для совершения сделок в рамках договора поставки ГСМ между поставщиком и покупателем, а также техническим средством учета совершенных сделок и платежей. Другими словами, она позволяет предъявителю получить материальные ценности, оплачиваемые организацией.

При каждом использовании топливной карты выдается чек терминала, в котором указаны вид и количество отпущенного топлива, а также его стоимость.

По мнению налоговых органов, учет в целях налогообложения прибыли расходов на приобретение топливной карты в момент ее приобретения, либо заправки топлива в бак автомобиля, является неправомерным. Основным документом, на основании которого определяется расход и списание горюче-смазочных материалов, является путевой лист.

Необходимо акцентировать внимание на обязательный контроль за операциями работников с выданными им топливными картами, постоянно сверять с поставщиками топлива неиспользованные суммы предварительной оплаты по каждой из карт и т. д.

Рассмотрим обоснованность расходов горюче-смазочных материалов.

Существуют методические рекомендации «Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте», разработанные Министерством транспорта России, но это не значит, что этот документ нужно использовать для целей налогообложения прибыли всех организаций.

Из основ налогового законодательства мы знаем, что те или иные органы исполнительной власти могут издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, лишь в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях и в пределах своей компетенции, причем эти акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 [2]).

Налоговое законодательство не относит расходы на ГСМ к нормируемым (нормируется только компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов – подп. 5 п. 1 ст. 254, подп. 11 п. 1 ст. 264 [2]).

В силу данных противоречий налогоплательщики и налоговые органы в течение продолжительного времени ведут спор о том, могут ли признаваться расходы на приобретение ГСМ в полном объеме, «по факту», или же они могут умень-

шать налогооблагаемую прибыль лишь в пределах норм, разработанных Минтрансом России.

Первая точка зрения состоит в следующем. Расходы на содержание служебного транспорта относятся к прочим, связанным с производством и реализацией (подп. 11 п. 1 ст. 264 [2]). НК РФ не предусматривает нормирования указанных расходов, а также не установлены правила определения обоснованности таких расходов. Вместе с тем при определении обоснованности произведенных затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля налогоплательщики вправе учитывать Методические рекомендации «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте».

Исходя из второй точки зрения, расходы должны соответствовать критериям, указанным в ст. 252 [2], в частности, должны быть обоснованными. Под обоснованием при этом понимается соответствие нормам, разработанным Минтрансом России, или в порядке, предусмотренном его рекомендациями.

Оценка данных точек зрения ведется уже не первый год. На сегодняшний день рассмотрено более шестидесяти судебных дел в отношении указанных выше спорных моментов. Судебная практика умножилась, но продолжает склоняться в пользу налогоплательщиков.

По п. 14 ст. 2 Федерального закона «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта», путевой лист – это документ, служащий для учета и контроля работы транспортного средства, водителя. Запрещается осуществление перевозок пассажиров и багажа, грузов легковыми и грузовыми автомобилями без оформления путевого листа на соответствующее транспортное средство (п. 2 ст. 6 [8]).

Эти положения вызывают вопрос: действие Устава распространяется на всех владельцев автотранспорта или только на специализированные транспортные организации?

Данный Закон регулирует отношения, возникающие при оказании услуг автомобильным транспортом (п. 1 ст. 1 [8]). Иными словами, те отношения, в которых на основании договора перевозки автотранспортное средство предоставляет специализированный перевозчик.

Однако, в п. 4 ст. 1 [8] сказано, что к отношениям, связанным с перевозками пассажиров и багажа, грузов для личных, семейных, домашних или иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, применяются также положения законодательства о защите прав потребителей. Другими словами, перевозки, не имеющие предпринимательского характера, не исключаются из сферы действия Устава.

С точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения, путевой лист представляет собой один из первичных учетных документов, которые подтверждают, что топливо израсходовано в указанном количестве, что автомобиль использовался для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, и топливо израсходовано на эти цели.

Возникает вопрос: можно ли подтвердить эти обстоятельства иным образом?

Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлении от 29.02.12 по делу № А40-63465/11-116-182 указал на то, что условием для включения затрат в состав расходов является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы на приобретение товаров (работ, услуг) фактически понесены. При этом во внимание должны приниматься представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение факта и размера этих затрат, которые подлежат правовой оценке в совокупности. Было признано, что составление путевого листа по унифицированной форме с указанием маршрута следования автотранспорта, а также оформление маршрутного листа для заявителя обя-

зательным не являются. Путевой лист без указания маршрута признан достаточным подтверждением расходов на ГСМ.

Однако ВАС РФ в определении от 30.08.13 № ВАС-11880/13 по делу № А55-23291/2012 пришел к противоположному выводу. При отсутствии в путевом листе информации о конкретном месте следования и пробеге невозможно судить о факте использования автомобиля сотрудниками организации в служебных целях. Следовательно, представленные путевые листы не подтверждают осуществления затрат на приобретение ГСМ и не могут являться основанием для их признания в качестве расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль.

В такой ситуации нужно помнить, что ошибки в первичных учетных документах, не препятствующие налоговым органам идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение базы по налогу на прибыль (Письмо Минфина России от 11.06.14).

Часто думают, что решение не признавать расходы на приобретение ГСМ при налогообложении прибыли позволит освободить сотрудников от трудозатратной процедуры оформления путевых листов и послужит рациональности ведения учета.

Но следует понимать, что при отказе от путевых листов в зоне риска оказываются все расходы на содержание автотранспорта, в том числе на ремонт, техническое обслуживание, и амортизация. Также могут возникнуть проблемы в отношении НДС и НДФЛ.

Минфин России, в Федеральном законе «О безопасности дорожного движе-

ния», выделил, что ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации [1] определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую для физических лиц в соответствии с гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации [2].

По мнению Минфина России, использование сотрудником организации служебного автомобиля без путевых листов и иных подтверждающих документов означает возникновение у такого физического лица экономической выгоды в той мере, в которой эту выгоду можно оценить. Такой доход подлежит обложению НДФЛ в порядке, предусмотренном ст. 211 Налогового кодекса Российской Федерации [2], устанавливающей особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме.

Отметим, что АС Западно-Сибирского округа в постановлении от 04.10.16 по делу № А03-22792/2015 подтвердил правомерность отказа в вычете НДС, уплаченного при приобретении автомобилей, поскольку налоговому органу удалось доказать, что эти автомобили использовались не в деятельности организации, а для удовлетворения личных нужд ее взаимозависимых лиц. Данный вывод был сделан, несмотря на наличие договоров аренды спорных транспортных средств с организациями-арендаторами.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) часть 1 от 31.07.1998 №146-ФЗ // Российская газета. – 1998. – 6 августа.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.
4. Письмо Минфина России от 11.06.14 № 03-04-05/28243.
5. Правила дорожного движения, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23.10.1993 № 1090.

6. Письмо от 21.08.03 № 2510/9468-03-32 «О предрейсовых медицинских осмотрах водителей транспортных средств».
7. Распоряжение Минтранса РФ от 14 марта 2008 г. № АМ-23-р «О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте».
8. Федеральный закон «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта» от 08.11.2007 N 259-ФЗ Письмо Минфина России от 04.02.15 № 03-03-10/4547.
9. Федеральный закон от 10.12.95 № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения».
10. Федеральный закон от 26.12.08 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

Bibliograficheskij spisok

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (NK RF) chast' 1 ot 31.07.1998 №146-FZ // Rossijskaja gazeta. – 1998. – 6 avgusta.
2. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii chast' 2 ot 05.08.2000 №117-FZ // Sobranie zakonodatel'stva RF. – 2000. – № 32. – St. 3340.
3. O buhgalterskom uchete: Federal'nyj zakon ot 6 dekabrja 2011 g. № 402-FZ.
4. Pis'mo Minfina Rossii ot 11.06.14 № 03-04-05/28243.
5. Pravila dorozhnogo dvizhenija, utverzhdennye postanovleniem Pravitel'stva RF ot 23.10.1993 № 1090.
6. Pis'mo ot 21.08.03 № 2510/9468-03-32 «O predrejsovyh medicinskih osmotrah voditelej transportnyh sredstv».
7. Rasporjazhenie Mintransa RF ot 14 marta 2008 g. № АМ-23-г «O vvedenii v dejstvie metodicheskikh rekomendacij «Normy rashoda topliv i smazochnyh materialov na avtomobil'nom transporte».
8. Federal'nyj zakon «Ustav avtomobil'nogo transporta i gorodskogo nazemnogo jelektricheskogo transporta» ot 08.11.2007 N 259-FZ Pis'mo Minfina Rossii ot 04.02.15 № 03-03-10/4547.
9. Federal'nyj zakon ot 10.12.95 № 196-FZ «O bezopasnosti dorozhnogo dvizhenija».
10. Federal'nyj zakon ot 26.12.08 № 294-FZ «O zashhite prav juridicheskikh lic i individual'nyh predprinimatelej pri osushhestvlenii gosudarstvennogo kontrolja (nadzora) i municipal'nogo kontrolja».

© Галактионова Н. В., 2017.