

ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ:

**правила складання,
судова практика,
законодавчі зміни**

Лектор:

Галина Морозовська
експерт з питань
оподаткування та обліку

НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

- **ПКУ** – Податковий кодекс України.
- **КЗпП** – Кодекс законів про працю України.
- **Закон про бухоблік** – Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
- **Положення №88** – Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку , затверджене наказом Мінфіну від 24.05.1995 р. № 88.
- **Рекомендації №6** – Рекомендації № 6 Європейської економічної комісії ООН «Формуляр-зразок уніфікованого рахунку - для міжнародної торгівлі»



Який документ є первинним

Коли рахунок-фактура може бути первинним документом. Чи може договір виконувати роль первинного документа.

Значення первинного документа для податкового обліку



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ

Первинний документ — документ, який містить відомості про господарську операцію ~~та підтверджує її здійснення~~.

З 03.01.2017 р. цих слів «*та підтверджує її здійснення*» у визначенні первинного документа уже немає – Закон від 03.11.2016 р. № 1724-VIII

Господарська операція — дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства

ст. 1 Закону про бухоблік від 16.07.1999 р. № 996-XIV

! ВАЖЛИВО Документи мають силу первинних документів для вирішення судових справ **лише в разі фактичного здійснення господарської операції**. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи **не можуть вважатися первинними документами** з метою ведення податкового обліку **навіть за наявності всіх обов'язкових реквізитів** таких документів, що передбачені чинним законодавством

✦ інформаційний лист ВАСУ від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11

✦ ухвала ВАСУ від 18.08.2015 р. К/800/19833/15

✦ постанова Шостого апеляційного адмінсуду від 30.01.2020 р. у справі № 826/14424/18 (А/855/16799/19)



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені платником податку та його контрагентом на підтвердження такої операції, не відповідають дійсності, та свідчать про відсутність у сторін волевиявлення щодо реального здійснення господарської операції.

Наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, що є обов'язковою умовою для формування об'єкту оподаткування податком на прибуток та податкового кредиту.

Аналіз реальності господарської діяльності повинен здійснюватися на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків та відповідності їх дійсному економічному змісту. **При цьому в первинних документах, які є підставою для бухгалтерського обліку, фіксуються дані лише про фактично здійснені господарські операції.**

✦ *Постанова Верховного суду від 09.03.2021 р. у справі №826/7270/18*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

РАХУНОК-ФАКТУРА

Рахунок-фактура — це ПРОПОЗИЦІЯ оплатити товар, послугу. Тобто це документ, який надає продавець покупцеві і вміщує перелік товарів, послуг, їх кількість і пропоновану ціну, по якій вони можуть бути поставлені покупцеві у разі його згоди. Типово на основі рахунку-фактури покупець, який погоджується на запропоновані умови, здійснює повну або часткову попередню оплату товару, послуг. Рахунок-фактура в українській бухгалтерській практиці аж ніяк не підтверджує відвантаження товарів, надання послуг.

Рахунок-фактура первинний/непервинний документ

До 03.01.2017 р.	Після 03.01.2017 р.
Рахунок-фактура НЕ первинний документ , бо не фіксує факту здійснення господарської операції (листи Мінфіну від 27.11.2006 р. № 31-34000-20-23/25136, від 09.07.2007 р. № 31-34000-20/23-4579/4800, від 30.05.2011 р. № 31-08410-07-27/13794)	Рахунок-фактура за умови його оплати може бути первинним документом (листи Мінфіну від 22.08.2017 р. № 35210-07/23-3364/2658, від 16.02.2017 р. № 31-11410-06-5/4339, лист ГУ ДФС у м. Києві від 31.03.2017 р. № 6964/10/26-15-14-05-04-22). Щоправда, в ІПК ДФСУ від 14.11.2017 р. № 2608/О/99-99-13-01-02-14/ІПК сказано, що рахунок-фактура не первинний документ, бо не підтверджує факт госпоперації. <u>На момент оформлення рахунку-фактури він не є первинним документом</u> , бо госпоперації ще не було, то ж яку він інформацію про неї може нести... Але уже після оплати, тобто коли пропозиція прийнята, виникає зобов'язання, зрозуміло, що його підтверджує і виписка з банку. Але інформація, за що саме зобов'язання, перед ким дає рахунок-фактура. Тобто тут уже рахунок-фактура дійсно несе інформацію про госпоперацію - про зобов'язання, які виникли за фактом оплати. Тобто стає первинним документом.



РАХУНОК-ФАКТУРА

*Постанова Верховного Суду (Касаційний господарський суд)
від 29.04.2020 р. у справі № 915/641/19*

Рахунок на оплату товару не є первинним документом, а є документом, який містить тільки платіжні реквізити, на які потрібно перераховувати грошові кошти в якості оплати за надані послуги, тобто, **носить інформаційний характер**. Ненадання рахунку не є відкладальною умовою у розумінні приписів статті 212 ЦК України та не є простроченням кредитора у розумінні статті 613 ЦК України, а тому не звільняє Відповідача від обов'язку оплатити товар. Така правова позиція є сталою в судовій практиці і викладена в постановках Верховного Суду від 28.03.2018 у справі №910/32579/15, від 22.05.2018 у справі №923/712/17, від 21.01.2019 у справі №925/2028/15, від 02.07.2019 у справі №918/537/18, від 29.08.2019 у справі №905/2245/17, від 26.02.2020 у справі №915/400/18 і Суд не вбачає підстав для відступу від зазначеної позиції у цій справі.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

РАХУНОК-ФАКТУРА

Позиція податківців

Перелік документів, необхідних для розгляду питання прийняття комісією регіонального рівня рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, реєстрацію яких зупинено в ЄРПН, може включати:

<...>

- первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи (інвентаризаційні описи), **у тому числі рахунки - фактури/інвойси**, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності певних типових форм і галузевої специфіки, накладні.

<...>

Головне управління ДПС у Київській області

<https://kyivobl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/459147.html>



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ІНВОЙС

Інвойс (*Invoice, Facture, Rechnung etc.*) — в міжнародній практиці це документ, який надає продавець покупцеві і містить перелік товарів, послуг, їх кількість і ціну, по якій вони **поставлені** покупцеві, особливості товару (колір, вага і т. д.), умови поставки і відомості про відправника та одержувача. **Виписка Інвойсу свідчить про те, що товар відвантажено** відповідно до умов поставки і у покупця з'явився обов'язок оплати товар відповідно до вказаних умов (крім випадків, коли поставку здійснюють за передоплатою).

Для послуг виписка Інвойсу підтверджує факт надання послуг.

Тобто Інвойс підтверджує відвантаження товару, надання послуги.

Уніфікований формуляр комерційного рахунку було затверджено Рекомендаціями № 6 Європейської економічної комісії ООН «Формуляр-зразок уніфікованого рахунку - для міжнародної торгівлі»

http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_j35



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ІНВОЙС

Інвойс проформа або проформа-інвойс (Proforma invoice) — попередній рахунок на оплату товару, **послуг** який надає постачальник (відправник, виробник, експортер). Тобто цей документ - пропозиція оплатити товар, і він не підтверджує факт відвантаження товару, надання послуг. Він містить практично ті ж дані, що і «стандартний» Інвойс, та може і відрізнятися, скажімо за описом товару, чи кількістю, виробником, які можуть змінитися в процесі узгодження остаточного замовлення. Тобто при відвантаженні товарів, наданні послуг звичайний Інвойс виписують, навіть якщо перед цим був інвойс проформа.

Для пропозиції товару, послуг в міжнародній практиці можуть оформляти **Quotation або Offer**.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДОГОВІР – НЕ ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ

*Постанова Верховного суду
від 19.03.2019 р. у справі № 809/1718/15
адміністративне провадження №К/9901/19199/18 (ЄДРСРУ № 80580345)*

Посилання судів попередніх інстанцій на те, що договір є первинним документом є неприйнятним з огляду на **усталену практику Верховного Суду**, яка запроваджена Верховним Судом України в **постанові від 15 грудня 2015 року у справі № 21-4266а15**, в якій Судом наголошено, що для бухгалтерського обліку мають значення лише ті документи, які підтверджують фактичне здійснення господарських операцій, **договір не є первинним обліковим документом для цілей бухгалтерського обліку**. Відповідно до частини 1 статті 626 Цивільного кодексу України, договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну чи припинення цивільних прав й обов'язків. Отже, договір свідчить лише про намір виконання дій (операцій) у майбутньому, а не про їх фактичне виконання. Тож господарська операція пов'язана не з фактом підписання договору, а з фактом руху активів платника податків і руху його капіталу.



ДОГОВІР – ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ

Але з кожного правила можливі винятки.

Для прикладу:

- договір прощення боргу,
- зарахування зустрічних однорідних вимог.

Вони підтверджують факт зменшення зобов'язань – тож можна говорити про їх статус «як первинного документа». Але і в такій ситуації **варто скласти ще акт або бухдовідку**, в якій зазначити таку господарську операцію як прощення боргу чи зарахування зустрічних однорідних вимог.



ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

- Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

ч. 1 ст. 9 Закону про бухоблік, п. 2.2 Порядку № 88

- На підставі первинних документів ведуть податковий облік.

п. 44.1 ПКУ

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених первинними документами.

- Як доказ у суді.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

**Самої наявності первинного документа замало...
...має бути реальність операції (фактичність здійснення)**

Аксіома «*є первинка — був факт господарської операції*» не завжди працює.

Фактично нині реальність операції доводить платник податків у разі суперечки з контролерами в суді (наприклад, постанова Верховного Суду від 19.02.2019 р. у справі № 826/2958/14).



ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновку про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміна у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце.

Водночас наявність формально складених, але недостовірних первинних документів, відповідність яких фактичним обставинам спростована належними доказами, не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції.

Отже, **первинні документи, які складені суб'єктами господарської діяльності на операції, що не відповідають сутності і не несуть доказовості відносно змісту здійсненої операції, не є документами, які можуть бути підставою для відображення в облікових регістрах бухгалтерського та податкового обліку.** Правові наслідки у вигляді виникнення у покупця права на формування відповідних сум податкових вигід виникають за наявності **сукупності таких обставин та підстав**, зокрема: фактичного (реального) здійснення оподатковуваних операцій; документального підтвердження реального здійснення господарських операцій сукупністю юридично значимих (дійсних) первинних та інших документів, які зазвичай супроводжують операції певного виду; наявності у сторін спеціальної податкової правосуб'єктності; наявності у покупця належним чином складеної та зареєстрованої податкової накладної; наявності **ділової мети**, розумних економічних причин для здійснення господарської операції.

✚ [Постанова ВС від 16.03.2021 р. у справі № 580/2490/19](#)



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Постанова Верховного суду від 25.09.2019 р. у справі № 520/11437/18

Будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів **лише в разі фактичного здійснення господарської операції.**



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

*Постанова Верховного Суду
від 04.11.2019 р. у справі № 905/49/15 (ЄДРСРУ 85393893)*

Визначальною ознакою господарської операції є те, що **внаслідок її здійснення має відбутися реальний рух активів.**

Тобто належить досліджувати, окрім обставин оформлення первинних документів, наявність або відсутність реального руху такого товару (як-то: обставини здійснення перевезення товару поставленого за спірною видатковою накладною, обставини зберігання та використання цього товару у господарській діяльності покупця).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

*Постанова Верховного суду
від 16.04.2020 р. у справі №826/7760/15
адміністративне провадження № К/9901/27716/18*

13. Правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування витрат та податкового кредиту наступають **лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг)** з метою їх використання в своїй господарській діяльності, що пов'язані з **рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника, та відповідають економічному змісту**, відображеному в укладених платником податку договорах, що має підтверджуватись належним чином оформленими первинними документами.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

14. Якщо господарська операція **фактично не відбулася**, то **первинні документи**, складені платником податку та його контрагентом на підтвердження такої операції, **не відповідають дійсності**, та свідчать про відсутність у сторін волевиявлення щодо реального здійснення господарської операції.

15. **Аналіз реальності** господарської діяльності повинен здійснюватися на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків та відповідності їх дійсному економічному змісту. При цьому **в первинних документах**, які є підставою для бухгалтерського обліку, **фіксуються дані лише про фактично здійснені господарські операції**.

При цьому, **в першу чергу** потрібно, щоб такі документи **підтверджували і розкривали суть, внутрішню сторону господарських операцій, їх справжність, економічну вигоду (виправданість, ризик) й ділову мету**. Щоб кваліфікувати природу господарських операцій, необхідно послатись на допустимі та належні докази, якими засвідчується стан (якість) таких операцій, адже за відсутності таких документів (ненадання їх до перевірки) неможливо перевірити реальність таких операцій, правильність обчислення та сплати сум податкових (грошових) зобов'язань.



ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

17. При цьому **про відсутність реального характеру** відповідних операцій **можуть** свідчити, у тому числі і наявність таких обставин:

- **відсутність первинних документів обліку, недоліки в їх заповненні,**
- відсутність економічної доцільності проведення відповідних господарських операцій,
- неможливість здійснення платником податку зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг,
- нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності,
- відсутність у платника податку необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів, - та інші обставини, які в можуть свідчити про вчинення операцій, що не мають на меті досягнення позитивного економічного ефекту, натомість мають на меті отримання неправомірної вигоди, у тому числі преференцій з боку держави.

Суд зазначає, що **кожна з вказаних вище обставин не може бути самотійним беззаперечним свідченням (доказом) відсутності реального характеру господарських операцій**, проте **наявність таких обставин в сукупності**, що має бути встановлено судом, може свідчити на користь висновку про неможливість фактичного проведення (вчинення) господарських операцій.



ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

19. Таким чином, на підтвердження фактичного здійснення господарських операцій, Підприємство **повинно мати відповідні первинні документи, які мають бути належно оформленими, містити всі необхідні реквізити, бути підписані уповноваженими особами та, які в сукупності з встановленими обставинами справи, зокрема і щодо наявності матеріальних та трудових ресурсів для проведення відповідного виду діяльності, мають свідчити про беззаперечний факт реального вчинення господарських операцій, що і є підставою для формування платником податкового обліку.**



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ПРЕЗУМПЦІЯ ДОБРОСОВІСНОСТІ ПЛАТНИКІВ

Діє презумпція добросовісності платників й інших учасників правовідносин у сфері економіки.

- ✦ ухвала ВАСУ від 22.03.2016 р. № К/800/268/15
- ✦ постанова ВС від 24.09.2019 р. у справі № 813/185/15
- ✦ постанова ВС від 12.03.2019 р. у справі № 823/1220/17

АЛЕ

«у цій справі судом за наслідком судового розгляду, на відміну від цитованих позивачем, встановлено **невідповідність первинних документів податкового та бухгалтерського обліку законодавчо встановленим вимогам до їх змісту і форми, що виключає дію презумпції правомірності дій платника податків**».

- ✦ постанова Верховного суду від 19.03.2019 р. у справі №825/2073/18 (№К/9901/3789/19)



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Дата складання

Чи можна скласти первинний документ на будь-яку дату? Чи можна оформити у вихідний, неробочий день? Чим загрожує складання первинки не під час господарської операції чи відразу по її завершенню, а пізніше? Яка дата податкових зобов'язань з ПДВ за послугами, якщо акт складено пізніше дати надання послуг? Що з податковим кредитом в такій ситуації?

Електронні документи. Що вважати датою їх оформлення?



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

**На сьогодні жоден нормативний документ не
містить вимоги на яку саме дату повинен
складатися первинний документ**



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

*Постанова Верховного суду
від 10.12.2020 р. у справі № 910/14900/19*

Закон не містить приписів щодо часу складання первинного документа, але при цьому зобов'язує відобразити в обліку господарську операцію тільки у тому звітному періоді, у якому така господарська операція була здійснена (частина 5 статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



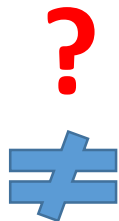
uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Дата складання

*Момент
фактичного
заповнення.*

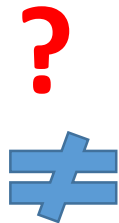
Обов'язковий
реквізит первинного
документа (ст. 9
Закону про бухоблік)



Дата оформлення

*Дата обопільного
узгодження
(підписання)
документа*

Постанова Львівського
окружного
адміністративного суду
від 27.02.2014 р. у
справі № 813/7329/13-а



Дата здійснення

*Дата, коли
операція
відбулася*

Період відображення
господарської
операції (ч. 5 ст. 9
Закону про бухоблік)



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Чи можна первинний документ скласти будь-коли (тобто будь-якою датою)?

Ні, ми б так не трактували відсутність чітких правил. Адже по-перше, як і раніше підставою для бухобліку господарської операції є первинні документи (ч. 1 ст. 9 Закону про бухоблік). По-друге, керівник (чи власник згідно статутних документів) несе відповідальність за забезпечення фіксування фактів здійснення господарської операції в первинних документах (див. ч. 3 ст. 8 Закону про бухоблік). По-третє: **господарська операція повинна бути відображена в періоді її здійснення** (ч. 5 ст. 9 Закону про бухоблік), а без своєчасно складених первинних документів зробити це вкрай важко.

Рекомендуємо:

дата складання первинного документа = дата здійснення операції



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Чи можна скласти документ вихідним днем?

Так, можна, адже заборони немає. Та якщо працівник складав документи у такі дні – тобто виконував трудові обов'язки, то слід пам'ятати про норми КЗпП щодо випадків застосування праці у вихідні, святкові, неробочі дні та відповідну оплату їх праці (ст. ст. 71, 72, 73 КЗпП).

Але не варто: якщо ж працівник фактично не працював у такі дні, то не рекомендуємо складати документи з зазначенням як дати складання святкового, вихідного або неробочого дня. Краще оформити напередодні робочим днем, або наступним робочим після вихідного.

У правилах документообігу (у регламенті підписання первинних документів), який затверджено підприємством, можна прописати: *«Первинні документи про господарські операції підприємства, які складаються неробочим днем (святковий, вихідний, лікарняний, відпустка і т.д.) для підприємства або уповноваженого на підпис документів працівника підприємства, підписуються такою уповноваженою особою в перший робочий день, що слідує за таким неробочим днем».*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Чи може директор підписати первинний документ будучи у відпустці чи на лікарняному?

Факт надання відпустки керівнику, крім випадку, коли його повноваження передаються іншому працівникові в порядку тимчасового заміщення, не припиняє його посадових повноважень.

Лист Держпідприємництва від 17.10.2014 р. № 8361

Директор не може виконувати своїх посадових обов'язків у період відпустки.

Лист Мінсоцполітики від 17.10.2016 р. № 376/06/186-16



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Чи можна скласти документ через тиждень, місяць після завершення операції?

Якщо так сталося, що первинний документ складено пізніше (наприклад через тиждень-два, а то і місяць після госпоперації), то **порушення дійсно не буде**. Адже для того, щоб порушити правило, воно мало б бути, а щодо дати, як ми уже говорили правила не встановлено. Виходить контролери уже не зможуть придертися до первинки і визнати її недійсною, якщо дата складання первинного документа і дата госпорперації не співпадатимуть (раніше щодо цього була проблема — *див.* лист ДПАУ від 20.05.2010 р. № 9598/7/16-1517-08, № 5766/5/16-1518).



ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Чи можна скласти документ на дату початку операції, а не по її завершенню?

З точки зору нині діючих правил (а точніше їх відсутності), складання первинного документа на початку здійснення операції (коли вона ще не завершена) не вважатиметься порушенням. Адже первинні документи уже не підтверджують факт здійснення госпоперації, а несуть відомості про неї. Але рекомендуємо уникати таких ситуацій. Адже, скажімо, для цілей ПДВ при нарахуванні ПЗ важлива дата оформлення первинного документа, який підтверджує фактичне надання послуги.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Не можна вважати помилкою, якщо контрагент підпише первинний документ іншою датою.

Від цього дата складання не змінюється. А ось дата оформлення буде дата обопільного підписання. У постанові Львівського окружного адміністративного суду від 27.02.2014 р. у справі № 813/7329/13-а зазначено: *«Датою оформлення первинного документа буде вважатися дата, на яку припадає **обопільне узгодження (приймання) сторонами** договору всіх пунктів договору щодо обсягів поставки товарів (робіт), їх вартості, повноти і якості виконання, що і буде підтвердженням факту їх поставки (виконання)».*

Поняття «оформлення», зокрема, вагомо для ПДВ-цілей (пп. «б» п. 187.1 ПКУ, абз 6 п. 198.2 ПКУ). Та, як свідчить практика, такий підхід щодо тлумачення оформлення як обопільного узгодження, найімовірніше доведеться відстоювати у суді. Податківці дивляться на «дату складання».



ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Яка дата складання електронного первинного документа?

Дата його «створення» з зазначенням усіх реквізитів. Створення електронного документа завершується накладанням електронного підпису.

Але податківці іншого підходу.

Мінфін у листі від 26.12.2019 р. № 35210-06-62/35178 прямо на це питання не відповідає, адже для цілей бухобліку важливим є дата здійснення господарської операції.

А от для ПДВ при постачанні послуг «Дата складання» ой як важлива (якщо це перша подія).

Податківці зазначають *«дата складання такого первинного документа, який містить відомості про господарську операцію, незалежно від дати накладання електронних підписів».*

ІПК ДПСУ від 17.03.2020р. № 112/6/99-00-07-03-02-06/ІПК



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Яка дата складання електронного первинного документа?

Враховуючи викладене, а також те, що серед обов'язкових реквізитів документа, визначених пунктом 2 статті 9 Закону № 996, дата підписання документа відсутня, платникам податку при здійсненні операцій з постачання послуг з метою визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ та, відповідно складання податкових накладних за такими операціями, слід використовувати дату складання документа (в паперовій чи електронній формі), який містить відомості про постачання послуг платником податку, оскільки даний реквізит визначений Законом № 966 як обов'язковий для первинного документа.

Таким чином, при здійсненні платником податку (постачальником) операції з постачання послуг, які оформлялись первинним документом, складеним в електронній формі, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ та відповідно складання податкової накладної за такою операцією буде вважатися **дата складання такого первинного документа, який містить відомості про господарську операцію, незалежно від дати накладання електронних підписів.**

ІПК ДПСУ від 28.08.2020 р. № 3597/ІПК/99-00-05-06-02-06



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ п. 187.1 ПКУ

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку. **Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до [Закону України](#) "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", незалежно від дати накладення електронного підпису.**



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

- Якщо дата первинного документа не відповідає періоду фактичного здійснення операції, (скажімо, документ складено із запізненням), то визнати його недійсним не можуть.
- Не дата складання первинки, а дата здійснення операції впливає на її відображення у бухобліку.
- Якщо з якихось причин дата складання відрізняється від дати проведення операції (наприклад документ складено відразу після її здійснення на наступний день), **доречно** в первинному документі зазначати обидві – і дату складання і дату (період) здійснення операції (друга дата буде частиною ЗМІСТУ операції).



Ризики складання первинного документа не під час госпоперації

- **Можливі помилки в періоді відображення у бухобліку господарських операцій.** Як наслідок – помилки у фінзвітності та навіть у базі оподаткування податком на прибуток, ПДВ тощо. Адже, як ми зазначали, госпоперації фіксують у періоді їх здійснення, а не у періоді коли складено первинку. У той же час без первинки відобразити госоперацію не можна – бо це основа для запису.
- **Проблеми з відображенням податкових зобов’язань та податкового кредиту з ПДВ.** Нагадаємо, що говорять норми ПКУ про загальні правила першої події.

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ - будь-яка з подій, що сталася раніше (п. 187.1 ПКУ):	Дата віднесення сум ПДВ до податкового кредиту - дата тієї події, що відбулася раніше (п. 198.2 ПКУ):
- дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок, дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; - дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа , що засвідчує факт постачання послуг платником податку	- дата списання коштів з банківського рахунка на оплату товарів/послуг; - дата отримання товарів/послуг

Хто може складати та підписувати первинні документи

Чи треба затверджувати перелік таких осіб?
Чи може особа підписувати первинні документи будучи у відпустці, відрядженні?
Чи можна використовувати символ «'» в ситуації, коли документ підписує особа, яка заміняє відповідальну? Які нові вимоги до підписання первинних документів за когось прописано у ДСТУ 4163:2020



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ХТО МОЖЕ СКЛАДАТИ ТА ПІДПИСУВАТИ

Керівник підприємства повинен **затвердити перелік осіб, які мають право підписувати первинні документи** та надати дозвіл на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) коштів і документів, ТМЦ, нематеріальних активів та іншого майна.

Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачею особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено (пп. 2.13 Положення № 88, ч. 5 ст. 8 Закону про бухоблік).

Повноваження особи надавати дозвіл / підписувати первинні документи можна закріпити:

- розпорядчим документом (наприклад, **наказом** по підприємству);
- у посадовій інструкції працівника.

лист Мінфіну від 14.09.2016 р. № 31-11420-07-10/26261

Податківці говорять про затвердження наказом.

лист Міндоходів від 01.04.2014 р. № 414/3/99-99-10-04-02-10



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ХТО МОЖЕ СКЛАДАТИ ТА ПІДПISУВАТИ

Хто, крім директора, може підписувати акт виконаних робіт (наданих послуг)?

Будь-хто, кого вповноважить на директор на здійснення операції.

Але тут є нюанс: за п. 2.13 Порядку № 88 «*Керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з **відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна***».

По-логіці, це підходить і для послуг, головне, аби директор вповноважив.

Але на практиці аби не ризикувати підписують акти виконаних робіт директори підприємства або інша особа, уповноважена на це установчими документами (тобто, ті особи, які мають право діяти від імені підприємства) або ж затверджують такий акт після його складання і підписання вповноваженим працівником.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ХТО МОЖЕ СКЛАДАТИ ТА ПІДПИСУВАТИ

Як ставиться грф затвердження

Гриф затвердження документа складається зі слова ЗАТВЕРДЖУЮ, найменування посади, особистого підпису, власного імені, прізвища особи і дати затвердження, якщо документ затверджує посадова особа, до повноважень якої належить вирішення питань, наведених у цьому документі.

Приклад

ЗАТВЕРДЖУЮ					УНДІАСД
Директор					
Особистий	підпис	Власне	ім'я		ПРІЗВИЩЕ
Дата					

ДСТУ 4163:2020 «Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації.
Вимоги до оформлення документів»



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ХТО МОЖЕ СКЛАДАТИ ТА ПІДПИСУВАТИ

Чи може підписувати документи особа, будучи в цей час у відпустці?

Не варто!

Ризик підписування документів під час відрядження, відпустки, хвороби – визнання первинного документа не дійсним, бо підписаний не вповноваженою особою, яка не брала участі в господарській діяльності.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ХТО МОЖЕ СКЛАДАТИ ТА ПІДПISУВАТИ

Чи може директор підписувати документи, будучи у відпустці, на лікарняному?

Підхід 1. Так, керівник підприємства є виконавчим органом управління юрособи, який діє на підставі Статуту і повноваження його припиняються у спосіб, визначений у Статуті. Тобто з часу його призначення (обрання) на посаду та до звільнення з посади його службові повноваження не припиняються. Тому у неробочий час або у відрядженні чи відпустці не припиняються посадові повноваження керівника та він має всі права підписувати документи у цих випадках. «Факт надання відпустки керівнику, крім випадку, коли його повноваження передаються іншому працівникові у порядку тимчасового заміщення, не припиняє його посадових повноважень» (лист Державної служби України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва від 17.10.2014 р. № 8361).

Підхід 2. Ні, за підходом податківців (та Мінсоцполітики у листі від 17.10.2016 р. № 376/06/186-16), оскільки чинним законодавством про працю не передбачено можливість продовження виконання керівником підприємства посадових обов'язків у період відпустки, тимчасової непрацездатності, то на практиці покладають обов'язки на іншу особу (скажімо, на заступника керівника).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ХТО МОЖЕ СКЛАДАТИ ТА ПІДПISУВАТИ

Чи можна використовувати символ «'» в ситуації, коли документ підписує особа, яка замінює відповідальну?

Ні, не можна. Потрібно зазначати саме посаду та прізвище особи, яка ставить свій підпис.

«'» як «за» когось не дозволена при оформленні документів.

Раніше: Підписувати документ із прийменником "за" або ставити правобіжну похилу риску перед назвою посади не дозволено.

Національний стандарт України «Вимоги до оформлювання документів» ДСТУ 4163-2003

Зараз: У разі відсутності посадової особи, найменування посади, власне ім'я і прізвище якої зазначено в документі, його підписує особа, яка виконує її обов'язки, або її заступник. У цьому разі обов'язково зазначають фактичну посаду, власне ім'я, прізвище особи, яка підписала документ (виправлення вносять рукописним або машинописним способом, якщо документ неможливо передрукувати).

Приклад

Заступник директора

Особисти підпис

Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ

~~Директор~~

~~Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ~~

ДСТУ 4163:2020 «Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлення документів»



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Форма первинних документів

Чи обов'язково використовувати типові форми? Як правильно затвердити власно розроблені форми первинних документів?



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ФОРМА ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади.

Та у той же час підприємство може самостійно виготовити бланки, але тільки вони повинні містити обов'язкові реквізити, визначені законодавством (Законом № 996 і Положенням № 88).

п. 2.7 Положення № 88

Лист Мінфіну від 15.01.2015 р. № 31-11410-08-10/871



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Обов'язкові реквізити:

- назва документа (форми);
- дата складання;
- назва підприємства;
- зміст та обсяг господарської операції. Чи можна при наданні послуг обійтись загальними фразами, чи треба розшифровувати? Рекомендації суддів та позиція Мінфіну. Чи можна вказувати спецкоди (партномер) товарів, а не їхні назви?
- одиниця виміру. Нові правила Наказу № 88. Чи у всіх документах треба вказувати вартісний вираз чи можна обмежитися лише натуральним? Треба в подорожніх листах зазначати використання не лише в літрах, а й у грн?
- посади осіб, відповідальних за здійснення госпоперації і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що надають змогу ідентифікувати особу. Чи можна використовувати факсиміле? Чи треба писати власне ім'я та прізвище?



ОБОВ'ЯЗКОВІ РЕКВІЗИТИ

За Законом про бухоблік	За Положенням № 88
ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік	п. 2.4 Положення № 88
назва документа (форми);	назва документа (форми);
дата й місце складання (з 03.01.2017 р. з реквізитів прибрали місце складання);	дата складання;
назва підприємства, від імені якого складено документ;	найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ;
зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;	зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у грошовому та за можливості у натуральних вимірниках – зміна, внесена наказом від 09.07. № 385),
посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції (уточнення про аналог власноручного підпису прибрали з 03.01.2017 р.)	посади і <u>прізвища осіб</u> , відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції

Проектом змін до Закону про бухоблік планується додати «і прізвища»
<https://mof.gov.ua/uk/legislation/drafts/2021-485>



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

НАЗВА ДОКУМЕНТА (ФОРМИ)

- Якщо документ складений за типовою чи спеціалізованою формою – його (її) назва.
- Якщо ж документ розроблено за власною формою, **тоді назву вибирають по суті, виходячи зі змісту операції.**

Ситуація з практики: Господарський суд міста Києва в рішенні від 08.07.2013 р. у справі № 910/5717/13 зазначив, що документ під назвою «*видаткова накладна*» не фіксує змісту й обсягу господарської операції з приймання-передачі товару, оскільки не вміщує в себе графи «*Передав*» та «*Прийняв*». Окрім того, у документі під назвою «*видаткова накладна*» було вказано:

*«при оформленні довіреності необхідно зазначати найменування та кількість товару, **рахунок дійсний до оплати до ...** , у разі закінчення строку для оплати фірма не несе відповідальності за наявність товару на складі та незмінність цін».*

Тому суд дійшов висновку, що цей документ не є видатковою накладною — первинним обліковим документом, який підтверджує господарську операцію з приймання-передачі товару, а є лише рахунком на його оплату.



ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Дата складання – це дата коли документ оформлено (складено). Це обов'язковий реквізит первинного документа.

Дата складання і дата оформлення можуть не збігатись.

*«Датою оформлення первинного документа буде вважатися дата, на яку припадає **обопільне узгодження (приймання) сторонами** договору всіх пунктів договору щодо обсягів поставки товарів (робіт), їх вартості, повноти і якості виконання, що і буде підтвердженням факту їх поставки (виконання)».*

постанова Львівського окружного адміністративного суду від 27.02.2014 р. у справі №
813/7329/13-а

«У спільних документах, підготовлених від імені двох і більше юридичних осіб, зазначають одну дату, що відповідає даті проставлення останнього підпису».

ДСТУ 4163:2020 «Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації.
Вимоги до оформлення документів»



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Формат дати 😊

Дату оформлюють цифровим або словесно-цифровим способом. У разі оформлення дати цифровим способом її елементи зазначають арабськими цифрами в один рядок у такій послідовності: день місяця, місяць, рік. У цьому разі день місяця і місяць проставляють двома парами цифр, розділеними крапкою; рік — чотирма цифрами, крапку наприкінці не ставлять.

Приклад 07.12.2019

Допустимо оформлювати дату у зворотній послідовності: рік, місяць, день місяця. Такий спосіб найчастіше використовують під час службового листування з іноземними партнерами, оскільки він відповідає міжнародній системі датування документів.

Приклад 2019.05.25

У текстах нормативно-правових актів та посиланнях на них і в документах, що містять відомості фінансового характеру, застосовують словесно-цифровий спосіб зазначення дат із проставлянням нуля в позначенні дня місяця, якщо він містить одну цифру.

Приклад 07 грудня 2019 року

Допустимо вживати слово «рік» у скороченому варіанті «р.».

Приклад 25 травня 2019 р.

ДСТУ 4163:2020 «Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації.
Вимоги до оформлення документів»



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Дата **здійснення** господарської – не обов'язковий реквізит первинного документа.

Рекомендуємо, якщо дата складання первинного документа й дата здійснення господарської відрізняються, зазначати обидві дати, щоб уникнути непорозумінь під час перевірки контролерів.

✦ *Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 16.06.2009 р. № 6/187*

лист ДПАУ від от 27.12.2004 р. № 14170/5/14-3216



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

Первинний документ на надання послуг складено на одну дату, контрагентом підписано на іншу – що вважати датою ОФОРМЛЕННЯ?

Для цілей ПДВ податкові зобов'язання за наданими послугами відображають за правилом першої події, зокрема це «дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» за пп. «б» п. 187.1 ПКУ.

Радимо в такій ситуації нараховувати податкові зобов'язання на дату надання послуг, а не дату підписання документа отримувачем.

Але можна відстояти (щоправда, у суді) інший підхід. Підтвердження цьому постанова Львівського окружного адміністративного суду від 27.02.2014 р. у справі № 813/7329/13-а: **«Датою оформлення первинного документа буде вважатися дата, на яку припадає обопільне узгодження (приймання) сторонами договору всіх пунктів договору щодо обсягів поставки товарів (робіт), їх вартості, повноти і якості виконання, що і буде підтвердженням факту їх поставки (виконання)».**



МІСЦЕ СКЛАДАННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

З 03.01.2017 р. місце складання первинного документа – це НЕ обов'язковий реквізит.

До змін інформація про місце складання первинного документа має містити вказівку на населений пункт, у якому його складено, а якщо за межами України – то і країну.

*лист Мінфіну від 26.08.2011 р. № 31-08420-07-25/21247
лист Міндоходів від 14.01.2014 р. № 464/5/99-99-19-01-01-10*

Радимо: і після змін не відмовлятися від цього реквізиту, особливо, якщо оформляєте операції з нерезидентами. Адже від цього може залежати місце надання послуг для цілей ПДВ (п. 186.2 ПКУ). Принаймні для цілей саме п. 186.2 ПКУ вказуйте фактичне місце здійснення господарської операції.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

НАЗВА ПІДПРИЄМСТВА, ВІД ІМЕНІ ЯКОГО СКЛАДЕНО ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ

Найменування юридичної особи	
організаційно-правова форма	назва юридичної особи

У первинному документі потрібно вказувати найменування: **організаційно-правову форму та назву підприємства** (п. 2.4 Положення № 88).

Найменування юридичної особи, написане великими літерами, є тотожним найменуванню юридичної особи, написаному великими та малими літерами, якщо ці літери однакові (**див.** листи Держкомпідприємництва від 04.11.2009 р. № 13574, від 11.01.2006 р. № 49 та від 31.08.2005 р. № 7507). Наприклад, Приватне підприємство «ІРИС» і Приватне підприємство «Ірис» - тотожні назви.

У первинному документі можна вказувати скорочене найменування - **скорочене зазначення організаційно-правової форми** (лист Держкомпідприємництва від 04.11.2009 р. № 13574).



ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

- **За підходом Мінфіну** «міру деталізації змісту й обсягу господарської операції визначають особи, які відповідають за здійснення господарської операції і правильність її оформлення. При цьому така деталізація має забезпечити розкриття змісту господарської операції та ідентифікацію активів, зобов'язань, доходів або витрат, з нею пов'язаних».

лист Мінфіну від 14.03.2012 р. № 31-08410-07/23-1994/1318

- Контролери прискіпливі щодо змісту операції і бажають бачити максимально широке розкриття.
- Судова практика неоднозначна.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Рекомендуємо зазначати:

- ① **реквізити договору**, на підставі якого проводиться операція (хоч це й не обов'язкова умова, проте бажана).

✦ *ухвала ВАСУ від 26.11.2013 р. у справі № 2а-1970/1150/11*

✦ *постанова Верховного суду від 02.07.2019 р. у справі №826/7836/1
(№К/9901/13969/19)*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Ухвала ВАСУ від 26.11.2013 р. у справі № 2а-1970/1150/11

Як встановлено судами, акти виконаних робіт до договорів містять зміст та обсяг господарської операції: *«в порядку виконання договору від <дата> № <...> ... організація та проведення <дата> семінару, який проводиться у <місце проведення>, розробка та надання учасникам семінарів відповідних методичних матеріалів згідно з планом та темою проведення семінарів».*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Рекомендуємо зазначати:

② оптимально розгорнуту (деталізовану) суть операції

Не варто вживати загальні фрази: «консультаційні послуги», «юридичні послуги», «рекламні послуги» тощо.

Якщо загальна фраза, то доречно до акта + звіт.

✦ *ухвала ВАСУ від 26.11.2013 р. у справі № 2а-1970/1150/11*

Про не розкриття змісту операції, зокрема, йшлося у таких рішеннях:

- постанові ВАСУ від 30.09.2015 р. К/9991/17853/12 у справі № 2а-2227/10/0370;
- ухвалі ВАСУ від 18.11.2014 р. К/800/45454/14 у справі № 826/6391/13-а;
- ухвалі ВАСУ від 17.05.2016 р. К/800/3241/15 у справі № 814/541/14;
- ухвалі ВАСУ від 30.08.2017 у справі № 815/6355/15.

Краще: «консультаційні послуги з підготовки документів для участі в конкурсних торгах (зокрема й документів для отримання банківської гарантії)».



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Підтвердженням фактичного отримання маркетингових послуг можуть бути, зокрема, але не виключно, **такі документи:**

- акт приймання-передачі послуг або інший документ, що підтверджує фактичне надання таких послуг;
- звіт про проведення маркетингових досліджень, у якому мають бути викладені результати таких досліджень і надані рекомендації замовнику.

Розділ акта приймання-передачі послуг, у якому викладено суть господарської операції, має за змістом відповідати даним договору на надання маркетингових послуг і даним звіту про проведені маркетингові дослідження. Крім того, в актах виконаних робіт мають бути конкретний перелік наданих послуг, місце і дата їх надання, а також зазначено, в чому виражено їх результат. У звіті про проведення маркетингових досліджень повинна міститися інформація про:

- аналіз конкуренції між найбільшими виробниками на оптовому та роздрібному ринках продажу і оцінку рівня конкуренції;
- основні тенденції розвитку ринку, динаміку зміни цін, асортимент продукції (товару);
- політику ціноутворення, аналіз імпорту й експорту продукції (товарів) та їх вплив на ринок; потенційних споживачів і кількісні показники (місткість ринку) планованого продажу;
- прогностичний план продажу;
- оцінку ризиків, фінансовий план, аналіз ефективності проекту; прогностичний рівень рентабельності, термін окупності проекту;
- висновки та рекомендації за результатами проведеного дослідження.

Практика застосування норм Податкового кодексу України: останні зміни

Матеріали опубліковано у «Віснику податкової служби України»

№ 7/2013, № 9/2013, № 13/2013, № 16/2013 — 23/2013

http://sfs.gov.ua/data/material/000/063/101833/Praktika_podatkovogo_kodeksu_dlya_MinDS.pdf



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЯ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Постанова ВСУ від 24.04.2018 р. № 821/1344/17

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені платником податку та його контрагентом на підтвердження такої операції, не відповідають дійсності, та свідчать про відсутність у сторін волевиявлення щодо реального здійснення господарської операції.

<...> На підтвердження фактичного здійснення операцій з проведення **реklamних акцій, дегустацій, презентацій**, враховуючи специфіку таких послуг та договорів, що їх регламентують, Товариство повинно мати **відповідні належно оформлені первинні документи**, зокрема і ті, які посвідчують мету, об'єктивну необхідність, економічну доцільність отримання відповідних послуг, а також можливість проведення таких операцій контрагентами з урахуванням необхідного часу, місця, матеріальних ресурсів необхідних для надання таких послуг.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Постанова Верховного суду від 20.06.2018 р. у справі №826/3952/13-а (№К/9901/3248/18)

Аналізуючи первинні документи, зокрема акти здачі-прийняття робіт (надання послуг) з яких **не видно, які саме послуги надавались** контрагентом позивача, суди дійшли висновку про неналежність доказів.

Постанова Верховного суду від 25.06.2018 р. у справі №826/20685/14 (№К/9901/9487/18)

апеляційний суд виходив із не підтвердження реального характеру поставки позивачу від ТОВ «...» рекламних послуг та від ПП «...» товарів. Такі висновки суду зроблені на підставі оцінки доданих позивачем до матеріалів справи доказів, зокрема з посиланням на господарські операцій з ТОВ «....»: актів наданих послуг, які **за своїм змістом не розкривають зміст та обсяг наданої послуги (не дають можливість ідентифікувати яку саме продукцію було розміщено, вид рекламного матеріалу), відсутність певних медіа планів, вимог до рекламного ролику, відсутність доказів розміщення в радіо ефірах;** з ПП «...»: видаткових та податкових накладних, які за відсутності доказів зберігання цих товарів, відсутність доказів щодо фактичного прийняття товару від цього постачальника, перевірки його якості та кількості, відсутність технічної документації на товар, що поставлявся.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

*Постанова ВСУ від 10.05.2018 р. № 820/1763/16
(№К/9901/19439/18)*

ступінь деталізації опису господарської операції у первинному документі законодавством не встановлена. Умовою документального підтвердження операції є можливість на підставі наявних документів зробити висновок про те, що витрати фактично понесені. При цьому, виходячи зі специфіки послуги як предмета господарської операції, акт наданих послуг з зазначенням фактично поставленої послуги за напрямом, вказаним в договорах, є достатнім доказом, що підтверджує факт виконання такої господарської операції. **Відсутність максимальної деталізації виду наданих послуг не перешкоджає прийняттю цих документів до обліку та не є свідченням відсутності виконаних господарських операцій.**



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

*Постанова Верховного Суду від 02.04.2020 р. у справі
№160/93/19 (№К/9901/25783/19)*

У постанові від 12 лютого 2020 року (справа №813/3577/13-а) Верховний Суд вказав, що **ступінь деталізації опису господарської операції у первинному документі законодавством не встановлена**. Не заповнення у первинних облікових документах окремих позицій, які не впливають на зміст господарської операції, відсутність максимальної деталізації виду виконаних послуг, а так само відтворення в актах виконаних робіт (наданих послуг) такого ж самого переліку послуг, що й зазначені в специфікаціях, не перешкоджає прийняттю цих документів до обліку та не є свідченням відсутності виконаних господарських операцій. Умовою документального підтвердження операції є можливість на підставі наявних документів зробити висновок про те, що витрати фактично понесені.

За встановлених судами обставин та доводів касаційної скарги колегія суддів не вбачає підстав для відступу від правової позиції Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду сформульованої, зокрема у постановах від 27 лютого 2020 року (справи № 813/7081/14, № 814/120/15), від 12 лютого 2020 року (справа №813/3577/13-а), від 3 жовтня 2019 року (справа № 813/4079/15), від 10 вересня 2019 року (справа №814/2412/17).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Рекомендуємо зазначати:

③ **місце** здійснення господарської операції.

Не обов'язковий реквізит, але зайвим не буде.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Рекомендуємо зазначати:

④ **дату (період) здійснення** господарської операції
Особливо, коли дата складання первинного документа не співпадає з періодом (датою) здійснення операції.

Дата здійснення – стає частиною ЗМІСТУ операції!

✦ *постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 16.06.2009 р. № 6/187*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Найменування товару і партномери:

- наказ про облікову політику, яким передбачено можливість об'єднання в однорідні групи товарів з різними найменуваннями;
- розпорядчий документ, в якому зафіксовано перейменування (об'єднання в одну облікову одиницю) окремих запасів;
- затверджений на підприємстві довідник номенклатури;
- акт приймання запасів із невідповідними найменуваннями у товаросупровідних документах тощо.

Якщо податківці не можуть ідентифікувати операцію – говорять про безповоротну фіндопомогу.

Ухвала ВАСУ від 15.02.2017 р. у справі № 804/18017/14 (К/800/17191/15)

Або надлишок одного товару і нестачу іншого.

Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 05.10.20 р. у справі № 520/14075/19



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЗМІСТ ОПЕРАЦІЇ – РЕКОМЕНДАЦІЇ

Найменування товару

Дані в податковій накладній повинні відповідати даним первинних документів, якими супроводжується постачання таких товарів/послуг.

ІПК ОВПП ДФС від 13.06.2017 р. № 612/ІПК/28-10-01-03-11,
ІПК ДФСУ від 01.02.2019 р. № 357/6/99-99-15-03-02-15/ІПК,
ІПК ДПСУ від 16.03.2020 р. № 1092/6/99-00-07-03-02-06/ІПК



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ОБСЯГ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ Й ОДИНИЦІ ВИМІРУ

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: <...> зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції

Раніше: (у натуральному **та/або** вартісному виразі)

Зараз: (у грошовому та за можливості у натуральних вимірниках)

п. 2.4 Положення № 88 з урахуванням

змін, внесених наказом від 09.07.2021 р. № 385

Рекомендуємо платникам ПДВ щоб одиниці виміру в первинному документі й податковій накладній збігалися (контролери можуть звертати на це увагу – див. постанову Одеського окружного адміністративного суду від 18.07.2013 р. у справі № 815/4855/13-а, ІПК ДФС від 25.09.2018 р. № 4139/ІПК/06-30-12-01-19)



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ПОСАДИ ОСІБ, ВІДПОВІДАЛЬНИХ ЗА ЗДІЙСНЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

Керівник підприємства повинен затвердити перелік осіб, які мають право надавати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції.

Якщо посади на первинному документі не вказано?

Може існувати ризик невизнання первинного документа. Суд може визнати таку помилку як неістотну, що не позбавляє первинний документ юридичної сили (постанова ВГСУ від 01.06.2011 р. у справі № 15/416).

Якщо немає ні посади, ні прізвища, ні підпису?

Документ визнають таким, що не є первинним, тобто немає юридичної сили (постанова ВГСУ від 20.08.2015 р. у справі № 918/117/15, ухвала ВАСУ від 12.04.2016 р. К/800/7326/15).



Особистий підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції

Первинний документ має бути підписаний особисто особою, котра брала участь у здійсненні господарської операції.

п. 2.5 Порядку № 88

Довідково: первинні документи можна підписувати факсимільним підписом, якщо між сторонами узгоджений порядок використання факсиміле (у письмовій угоді) та надані зразки аналогів власноручних підписів .

лист Мінфіну від 27.02.2012 р. № 31-08410-07-29/4796, лист ДФС від 04.09.2015 р. № 18936/5/99-99-10-03-02-15, від 04.05.2016 р. № 4582/Л/99-95-42-01-14

Для «легалізації» підпису факсиміле слід укласти письмову угоду, в якій передбачити можливість саме такого способу підписання із зразками власноручних підписів сторін.

✦ *Ухвала Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 16.12.2015 р. №6-29702ск15*

✦ *Постанова Верховного суду від 19.04.2018 р. у справі № 910/4050/17*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Особистий підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції

! Важливо

Якщо немає підпису на первинному документі, то документ не може підтверджувати факт здійснення господарської операції, тобто він не має юридичної сили.

- ✦ *постанова ВГСУ від 13.04.2016 р. у справі № 906/1203/15*
- ✦ *ухвалу ВАСУ від 12.07.2012 р. у справі № 2а-1405/10/2470*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Особистий підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції

Підпис має містити найменування посади особи, яка підписує документ (у повній формі, якщо документ надрукований не на бланку, у скороченій — на документі, надрукованому на бланку), особистий підпис (окрім електронних документів), власне ім'я і прізвище.

Приклади

- | | | | |
|---|---|------------------|----------------------|
| 1 | Генеральний директор
ДП
«УкрНДНЦ» | Особистий підпис | Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ |
| 2 | Генеральний директор | Особистий підпис | Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ |



Особистий підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції

Якщо документ підписують кілька посадових осіб однієї юридичної особи, то їхні підписи розташовують один під одним відповідно до підпорядкованості цих осіб.

Приклад

Директор

Особистий підпис

Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ

Головний бухгалтер

Особистий підпис

Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ



Інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції

«Інші дані» альтернатива особистому підпису чи обов'язкова умова?

Альтернатива	Обов'язкова умова
Постанова ВГСУ від 09.04.2013 р. у справі № 5023/5085/12: «вимоги наведених норм чинного законодавства щодо правильності оформлення первинних документів, передбачають наявність в документах такого реквізиту, як «інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції» лише альтернативно такому обов'язковому реквізиту, як особистий підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції ».	У Наказі від 24.05.1995 р. № 88 сказано про « <i>посади і прізвища осіб</i> » (п. 2.4). Необхідне прізвище особи, яка поставила підпис (постанови ВГСУ від 07.06.2011 р. у справі № 17/91-9/107, від 14.08.2012 р. у справі № 5016/759/2011(17/38), від 27.02.2013 р. у справі № 5008/567/2012, ухвала ВАСУ від 15.11.2012 р. К-21310/10 у справі № 14/23) Відсутність даних про особу, яка брала участь у здійсненні господарської діяльності (прізвища й ініціалів), в окремих випадках унеможлиблює порядок її ідентифікації.

Рекомендуємо вказувати прізвище особи, що здійснює господарську операцію (проектом змін в Закон про бухоблік передбачається введення прізвища в обов'язкові реквізити) (15.06.2021 https://mof.gov.ua/uk/legal_acts_drafts_2021-485).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

**Печатка — обов'язковий
реквізит первинного
документа?**



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ПЕЧАТКА — РЕКВІЗИТ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА?

*Документ має бути підписаний особисто, а підпис **може бути** скріплений печаткою.*

п. 2.5 Наказу від 24.05.1995 р. № 88

Печатка не обов'язкова – постанова ВГСУ від 23.12.2014 р. у справі № 910/6242/14.

Якщо печатка використовується, «*відтиск печатки підприємства, наявний зокрема на первинних документах, є свідченням участі такого підприємства, як юридичної особи, у здійсненні певної господарської операції*» (постанова ВГСУ від 09.04.2013 р. у справі № 5023/5085/12).

З 19.07.2017 р. використання суб'єктом господарювання печатки не є обов'язковим (Закон від 23.03.2017 р. № 1982-VIII).

Використання суб'єктом господарювання печатки не є обов'язковим.

ІПК ДФСУ від 11.06.2019 р. № 2658/6/99-99-15-02-02-15/ІПК



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ПЕЧАТКА — РЕКВІЗИТ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА?

Використання суб'єктом господарювання печатки не є обов'язковим.

Наявність або відсутність відбитка печатки суб'єкта господарювання на документі не створює юридичних наслідків (ч.3 ст. 581 ГКУ).

Таким чином, використання печатки на документах суб'єкта господарювання є правом такого суб'єкта, а не його обов'язком.

ІПК від 11.06.2019 р. № 2658/6/99-99-15-02-02-15/ІПК



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Не значні помилки у первинному документі

Які **помилки в реквізитах** не є значними (коли первинка з помилками не втрачає свого статусу). Що каже суд. Немає прізвищ особи, що брала участь у госоперації – чи буде документ первинним?



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

НЕЗНАЧНІ ПОМИЛКИ У РЕКВІЗИТАХ

З 01.01.2018 р. в ст. 9 Закону про бухоблік чітко сказано, що неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, **за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.**

*Раніше через суд можна було відстояти: «Незначні недоліки в заповненні реквізитів первинних бухгалтерських документів, виявлені податковою інспекцією, не роблять такі документи недійсними та не свідчать про їх неналежність та недопустимість як доказів, **за умови, що вони не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка їх склала, містять, зокрема, відомості про придбані товари (роботи, послуги), їх вартість, дату здійснення операції тощо».***

ухвала ВАСУ від 25.02.2015 р. К/9991/20107/11



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

НЕЗНАЧНІ ПОМИЛКИ У РЕКВІЗИТАХ

Відсутність прізвища на первинному документі

Закон про бухоблік не згадує прізвище серед обов'язкових реквізитів, але п. 2.4 Положення № 88 – містить.

Судова практика неоднозначна.

Негативна судова практика:

Ухвала Господарського суду Хмельницької області від 22.11.2018 р. у справі № 924/632/18

Позитивна судова практика:

Постанова КГС ВС від 29.01.2020 № 916/922/19:

<http://reyestr.court.gov.ua/Review/87329918>

Визначальною ознакою господарської операції є те, що внаслідок її здійснення має відбутися реальний рух активів, отже, судам у розгляді справи належить досліджувати, окрім обставин оформлення первинних документів, наявність або відсутність реального руху такого товару (як-то: обставини здійснення перевезення товару, поставленого за спірною видатковою накладною, обставини зберігання та використання цього товару у господарській діяльності покупця).

Суд касаційної інстанції звертає увагу на те, що у разі дефектів первинних документів та невизнання стороною факту постачання спірного товару, сторони не позбавлені можливості доводити постачання товару іншими доказами, які будуть переконливо свідчити про фактичні обставини здійснення постачання товару.

Аналогічна правова позиція викладена у постановках Верховного Суду від 04.11.2019 у справі № 905/49/15, від 29.11.2019 у справі №914/2267/18.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Відсутність первинного документа

Як можна довести наявність операції.
Актуальні судові рішення. Відсутня ТТН –
ризика, як довести не безтоварність
(реальність) операції?



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ВІДСУТНІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ

Якщо документи відсутні, або з них не можливо ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та не містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції, тощо не має підтвердження того, що господарська операція відбулася або що такий документ можливо кваліфікувати як первинний та він не може підтверджувати здійснення господарської операції.

Більш того, відсутність первинного документу, його дефектність, свідчить також і не про виконання платником податків, свого податкового обов'язку, визначеного п. 36.1 ст. 36 п. 44.1 ст. 44 Кодексу, зокрема в частині визначення об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі належним чином складених первинних документів.

Головне управління ДПС у Черкаській області

Новина від 19.03.2021 р.

<https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/458003.html>



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ВІДСУТНІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ

Наявність або відсутність окремих документів не може бути підставою для висновків про непроведення господарської операції, якщо з інших даних убачаються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

постанова ВСУ від 22.09.2015 р. № 2а-2717/11/2670, ухвала ВАСУ від 12.04.2016 р. К/800/8708/15, ухвала ВАСУ від 19.04.2016 р. К/800/5191/15

[Постанова ВС від 16.03.2021 р. у справі № 580/2490/19](#)

В обов'язковому порядку необхідно дослідити наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника податку. Перевірці підлягають доводи податкового органу, що свідчать про відсутність ділової мети у діях платника податку; придбання товарів, використання яких не може мати позитивного впливу на результати господарської діяльності платника податку тощо».

ухвала ВАСУ від 31.05.2016 р. № К/800/10249/15



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Податкові ризики:

1) щодо послуг перевезення:

- перевіряючі ставлять під сумнів можливість відображення **податкового кредиту за послугами з перевезення** (судова практика. Щоправда, у листі ГУ Міндоходів у м. Києві від 08.05.2014 р. № 4151/10/26-15-11-01-06 податківці говорять, що якщо є податкова накладна, то навіть за відсутності ТТН є право на податковий кредит);
- податківці не визнають **витрат на послуги перевезення**;

2) щодо самих товарів:

- контролери проти віднесення вартості **товарів у витрати** в податковому обліку (свідченням тому судова практика);

Товарно-транспортна накладна є первинним документом, який дає право на врахування вартості ТМЦ у складі витрат

У разі її відсутності втрачається право на врахування витрат на перевезення, оскільки такі витрати не вважаються фактично підтвердженими.

Світлана Тимощук,
начальник відділу розгляду звернень Управління вдосконалення методології податку на прибуток підприємств Департаменту методологічної та
нормотворчої роботи ДФСУ

Вісник. Офіційно про податки. 8 вересня 2017, п'ятниця, №33 (937)

<http://www.visnuk.com.ua/ru/faq/question/1296>

+ лист ДФСУ від 29.10.2015 р. № 22911/6/99-99-19-02-02-15

- зчаста податківці заперечують право на **податковий кредит** з ПДВ **за товарами**, що перевозяться без ТТН (лист ГУ Міндоходів у м. Києві від 08.05.2014 р. № 4151/10/26-15-11-01-06).

Аргумент податківців: операція без ТТН БЕЗТОВАРНА, тобто реального переміщення товарів не було



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Визначальною ознакою господарської операції є те, що вона має спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків.

З метою встановлення факту здійснення господарської операції та реальних змін майнового стану платника податків досліджуються в сукупності фізичні, технічні та технологічні можливості платника податку (контрагента) до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції (наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення або виробництва, приміщень для зберігання товарів тощо, якщо такі умови необхідні для здійснення певної операції; можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, наявність відповідних дозвільних документів, необхідних для ведення певного виду господарської діяльності, тощо).

З приводу обов'язкової наявності товарно-транспортної накладної для підтвердження реальності господарської операції ДФС України пояснила, що складена у випадках, передбачених законодавством, товарно-транспортна накладна:

- підтверджує факт надання послуг з перевезення товарів;
- **є одним із додаткових документальних свідчень реальності** здійснення господарської операції з поставки товарів.

У разі отримання товару в інший спосіб для підтвердження факту реальності здійснення господарської операції у платника податків мають бути наявні інші первинні документи, що свідчать про транспортування товару до місця призначення.

ІПК від 17.04.2019 р. № 1637/6/99-99-15-03-02-15/ІПК



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Старе визначення ТТН свого часу було основним аргументом для від податківців, щоб **не визнавати факт придбання ТМЦ за відсутності ТТН** (лист ДФСУ від 29.10.2015 р. № 22911/6/99-99-19-02-02-15).

Однак останнім часом з допомогою судової практики їх думка в цьому питанні не така жорстава — вони уже говорять, що ТТН — один із додаткових документальних свідчень реальності здійснення господарської операції з поставки товарів (ІПК від 19.02.2018 р. № 654/6/99-99-14-03-03-15/ІПК, ІПК від 17.04.2019 р. № 1637/6/99-99-15-03-02-15/ІПК)

Тобто відсутність ТТН не повинна позбавляти підприємство права на витрати в сумі вартості придбаних товарів. Хоча, як показує судова практика конфлікти щодо цього були.

Виходить після змін (з 12 липня 2019 р.) **за відсутності ТТН податківці можуть не визнати тільки витрати за перевезенням та поставити під сумнів податковий кредит за послугами з перевезення.** І відсутність ТТН не повинна позбавляти права на витрати в сумі вартості придбаних товарів (звісно, якщо є первинні документи, які підтверджують придбання).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Відсутність ТТН не може свідчити про відсутність реальних господарських операцій за наявності інших правильно оформлених первинних документів

Наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій і для відмови у формуванні податкового кредиту, **якщо з інших первинних документів видні зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі** платника податків, обумовлені його господарською діяльністю.

✦ *Постанова ВСУ від 06.02.2018 р. у справі 816/166/15-а (№ К/9901/8403/18)*

✦ *Ухвала ВАСУ від 26.04.2017 р. у справі №820/5055/16 (№ К/800/2865/17)*

ТТН не є документом, який підтверджує факт придбання або продажу товарно-матеріальних цінностей. Відсутність ТТН та недоліки в її оформленні не є підставою для висновків про безтоварність господарської операції, якщо з інших даних убачають фактичний рух активів або зміни у зобов'язаннях платника податків.

✦ *Постанови Верховного Суду від 27.03.2018 р. у справі № 2а-8766/12/1370, від 17.04.2018 р. у справі № 816/1587/17, від 21.08.2018 р. у справі № 816/786/15-а, від 11.09.2018 р. у справі № 804/4787/16*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Запізнілі первинні документи

Рекомендації в обліку. Роз'яснення Мінфіну та ДПСУ. Як прописати в Наказі про облікову політику правила щодо запізнених документів



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ЯКІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ВВАЖАЮТЬ ЗАПІЗНІЛИМИ

Якщо на дату подання фінзвітності за відповідний період первинні документи ще не надійшли – їх вважають «запізнілими».

Наприклад, операція відбулася у липні 2021 р. (отримувалися послуги зв'язку), але первинний документ (акт, рахунок) від постачальника станом на дату складання звітності за три квартали 2021 р. ще не отримано (тобто до 25 жовтня 2021 р. – граничної дати подання фінзвітності за рік - первинки на руках немає).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДАТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЗАПІЗНІЛИХ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

**Господарські операції повинні бути відображені в облікових
регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були ЗДІЙСНЕНІ.**

ч. 5 ст. 9 Закону про бухоблік

**Дата відображення господарської операції не залежить від дати
отримання первинного документа, який складено за нею.**

лист Мінфіну від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705

**Відображати витрати у періоді отримання документів на них, а не їх
здійснення – помилка.**

лист ГУ ДФС у м. Києві від 20.11.2015 р. № 17816/10/26-15-15-03-11



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

УМОВА ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

Наявність первинного документа – *умова відображення господарської операції.*

Підкреслимо саме умова, а не дата.

Немає первинного
документа на дату
складання звітності.
Тобто **немає**
документальної
підстави для
відображення операції

дилема

Операцію потрібно
відобразити, бо
вона відбулась -
зміни в активах і
зобов'язаннях були



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Рекомендації як відобразити операції за запізнілою первинкою

*лист Мінфіну від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705
Положення № 88 (Наказ від 05.06.1995 р. № 88)*

① Затвердити в Наказі про облікову політику правила (методику) обчислення розрахункової сума (яка і буде відображатися за запізнілим первинним документом). Методика має ґрунтуватися на актуальній, доступній та надійній інформації - це може бути статистична інформація по підприємству за попередні періоди, умови договорів тощо.

*Зразок фрагменту наказу про облікову політику
щодо запізнілих первинних документів*

У разі проведення операції у звітному періоді та відсутності на дату складання фінансової звітності первинних документів, які її підтверджують, відображати операцію за розрахунковою сумою на основі бухгалтерської довідки. При цьому для визначення суми за запізнілими первинними документами:

- за витратами на водопостачання та водовідведення, теплову енергію, газ, електроенергію — розраховувати як середнє арифметичне відповідних витрат за попередні 12 місяців;*
- за послугами на зв'язок — розраховувати як середнє арифметичне витрат на зв'язок за послугами оператора документи від якого не надійшли вчасно, за останні 12 місяців;*
- за консультаційними послугами (юридичними, маркетинговими, рекламними) – виходячи з договірної вартості та процента завершення надання послуг.*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Рекомендації як відобразити операції за запізнілою первинкою

лист Мінфіну від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705

Положення № 88 (Наказ від 05.06.1995 р. № 88)

② У періоді здійснення господарської операції відобразити її на основі бухгалтерської довідки (або іншого самостійно складеного первинного документа) – **за сумою, обчисленою за методикою, яка затверджена у Наказі про облікову політику.**

③ В періоді отримання первинного документа від контрагента:

- допровести недостаючу суму – якщо у первинному документі від контрагента сума більша за розраховану самостійно і відображену раніше;
- відкоригувати (відсторнувати) надлишкову суму – якщо сума у первинному документі від контрагента менша за розраховану самостійно і відображену раніше.

Підкреслимо: це не є виправлення помилки періоду відображення госпоперації (тобто коригувати попередній період не треба), а допроведення/коригування на різницку в сумі пройде саме у періоді отримання запізнілого первинного документа.

На таке коригування (допроведення чи сторнування) варто скласти документ – ним може бути бухдовідка.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Витрати за розрахунковою сумою – резерв?

Відображення витрат за розрахунковою сумою у зв'язку із несвоєчасним отриманням первинних документів – не створення резерву (забезпечення).

лист Мінфіну від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705

Це важливо для платників податку на прибуток, які використовують різниці, бо згаданий вище алгоритм дій не викличе у них виникнення різниць за резервами/забезпеченнями. Тобто з податку на прибуток за запізнілими первинними документами усе як в бухобліку.



Якщо операцію не відобразити у періоді здійснення?

Не відображення витрат чи доходів у тому періоді до якого вони належать - помилка.

Відобразити їх тоді, коли отримано первинний документ не можна.

лист ГУ ДФС у м. Києві від 20.11.2015 р. № 17816/10/26-15-15-03-11

лист Мінфіну від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705

Тож провести операцію доведеться через механізм виправлення помилки. А для цього потрібно буде скласти бухдовідку.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ВАРІАНТИ ДІЙ ІЗ ЗАПІЗНІЛИМИ ПЕРВИННИМИ ДОКУМЕНТАМИ

Запізніла первинка – варіанти дій

Варіант 1

Використовувати рекомендації
Мінфіну і за розрахунковою
сумою відображати витрати за
запізнілими первинними
документами

Варіант 2

Не відображати операцію у періоді
здійснення і **виправляти помилку**,
коли первинний документ отримано.
Може виникнути необхідність
виправляти і декларацію з податку на
прибуток за відповідний період



Чи треба скласти **первинний документ** на курсові різниці?

Бухгалтерська довідка – у яких випадках вона складається? Коли її застосування може вберегти від питань контролерів.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Чи треба складати первинний документ на курсові різниці?

Вважаємо ні, адже ми б не розглядали розрахунок курсових різниць як господарську операцію, відповідно окремого документування (складання первинного документа) не потрібно. Погоджується з цим і ВАСУ (ухвала ВАСУ від 10.02.2016 р. К/9991/85369/11).

Ті платники, що бажають перестрахуватися і уникнути зайвих питань від податківців при розрахунку курсових різниць оформляють бухгалтерську довідку.



БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА

№з/п	Ціль використання	Нормативний документ
Використання бухдовідки передбачено нормативним документом		
1	Виправлення бухоблікових помилок минулих періодів	п. 4.3 Положення № 88
2	Відображення податкового кредиту сформованого відповідно до п. 36 підрозділу 2 р. XX ПКУ	п. 201.11, п. 36 підрозділу 2 р. XX ПКУ
Нормативними документами не передбачено використання саме бухдовідки, однак на практиці до неї зчаста вдаються		
3	Розрахунок сум амортизації необоротних активів (частіше оформляють Відомість нарахування амортизації, а не бухдовідку)	П(С)БО 7, П(С)БО 8
4	Розподіл сум транспортно-заготівельних витрат, якщо їх обліковують на окремому субрахунку	п. 9 П(С)БО 9
5	Розрахунок середньозваженої вартості запасів, якщо підприємство використовує цей метод при вибутті запасів	п. 16, 18, 19 П(С)БО 9
6	Розрахунок торгової націнки та ціни продажу, якщо облік вибуття запасів ведуть за ціною продажу	п. 16 П(С)БО 9
7	Розрахунок резерву сумнівних боргів	п. 8, 9 П(С)БО 10
8	Визнання суми безнадійної дебіторської заборгованості	п. 4 П(С)БО 10
9	Розрахунок сум забезпечень, зокрема резерву на виплату відпусток	п. п. 13 -17 П(С)БО 11
10	Визнання суми безнадійної кредиторської заборгованості	п. 5 П(С)БО 11
11	розрахунок теперішньої вартості мінімальних орендних платежів та інших платежів, пов'язаних з фінансовою орендою	п. 5 П(С)БО 14
12	Розрахунок суми відображення доходу від цільового фінансування	п.п. 16 -19 П(С)БО 15
13	Розподіл доходів та витрат майбутніх періодів між відповідними періодами	П(С)БО 15, П(С)БО 16
14	Розподіл загальновиробничих витрат	п. п. 15, 16 П(С)БО 16
15	Нарахування відсотків за кредитами та депозитами	П(С)БО 16, П(С)БО 15
16	Розрахунок фінансових витрат, які підлягають капіталізації за кваліфікаційними активами	П(С)БО 31
17	нарахування амортизації премії (дисконту) при обліку фінінвестиції методом ефективної ставки процента	п. 10 П(С)БО 12
18	Розрахунок курсових різниць	П(С)БО 21
19	Розрахунок дивідендів, що підлягають виплаті засновникам, учасникам	
20	Розрахунок середньої зарплати для лікарняних інших виплат	
21	Нарахування аліментів	



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Строк зберігання первинних документів за ПКУ



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ

Строк зберігання документів

п. 44.3 ПКУ

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, визначених [пунктом 44.1](#) цієї статті, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом визначених законодавством термінів, але **не менш як 1095 днів** (2555 днів - для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до [статей 39](#) та [39⁻²](#) цього Кодексу) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а в разі її неподання - з передбаченого цим Кодексом граничного терміну подання такої звітності, та документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, - не менш як 1095 днів з дня здійснення відповідної господарської операції (для відповідних дозвільних документів - не менш як 1095 днів з дня завершення терміну їх дії).

У разі ліквідації платника податків документи, визначені [пунктом 44.1](#) цієї статті, за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів (2555 днів - для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до [статей 39](#) та [39⁻²](#) цього Кодексу), що передували даті ліквідації платника податків, в установленому законодавством порядку передаються до архіву.



СТРОК ЗБЕРІГАННЯ

Продовження строку зберігання

Передбачені цим пунктом терміни зберігання документів продовжуються на період зупинення відліку строку давності у випадках, передбачених [пунктом 102.3](#) статті 102 цього Кодексу.

п. 44.3 ПКУ доповнено абзацом третім згідно із Законом [№ 466-IX від 16.01.2020](#)

З 01.01.2021 р.

Побільшає підстав для зупинення строку давності. Нагадаємо, що раніше було дві підстави.

Відлік строку давності, зазначеного в п. 102.1 ПКУ (це 1095 днів, а щодо контрольованих операцій за ст. 39 ПКУ й ПДФО та військового збору — 2555 днів), зупиняється на будь-який період, протягом якого (п. 102.3 ПКУ з 01.01.2021):

- платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним і дорівнює чи є більшим за 183 дні (ця підстава була й раніше);
- **контролюючому органу відповідно до закону та/або рішення суду заборонено проводити перевірку** (перевірки) платника податків (було тільки щодо рішення суду, а додали «згідно із законом та/або рішенням суду...»);
- контролюючим органом зупинено, подовжено, перенесено строки проведення перевірки (у порядку, передбаченому ст. ст. 44, 82 та 85 ПКУ або МКУ);

<...>



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ

Подовження зберігання документів на строк карантину

Ст. 44 Кодексу встановлено мінімальні терміни зберігання документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів - 1095 днів з дня подання податкової звітності, 2555 днів - для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, із збільшенням цього строку при проведенні процедури оскарження у разі визначення сум зобов'язань контролюючими органами.

При цьому слід зауважити, що оскільки перебіг строків давності, передбачених ст. 102 Кодексу зупиняється, то **строки зберігання документів на період дії карантину також продовжуються.**

ІПК ДПСУ від 02.07.2021 р. N 2606/ІПК/99-00-04-03-03-09



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



Дякуємо за увагу!



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua