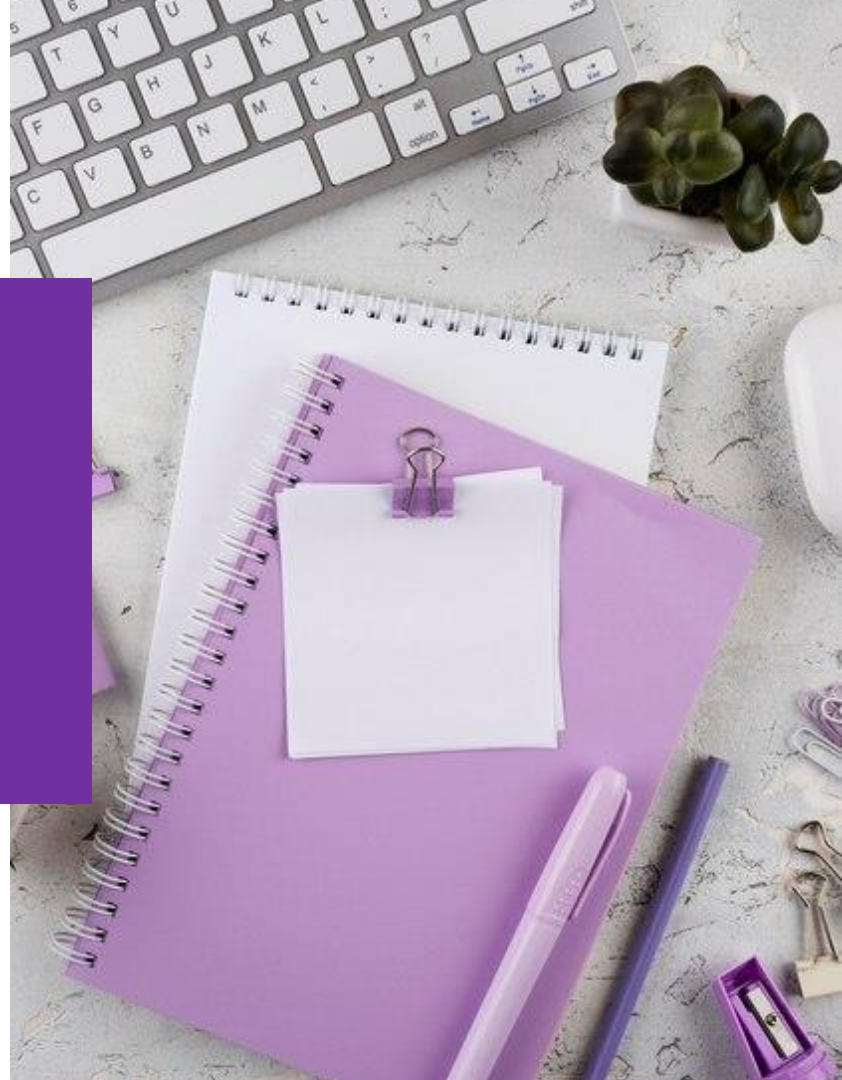


29.04.2024

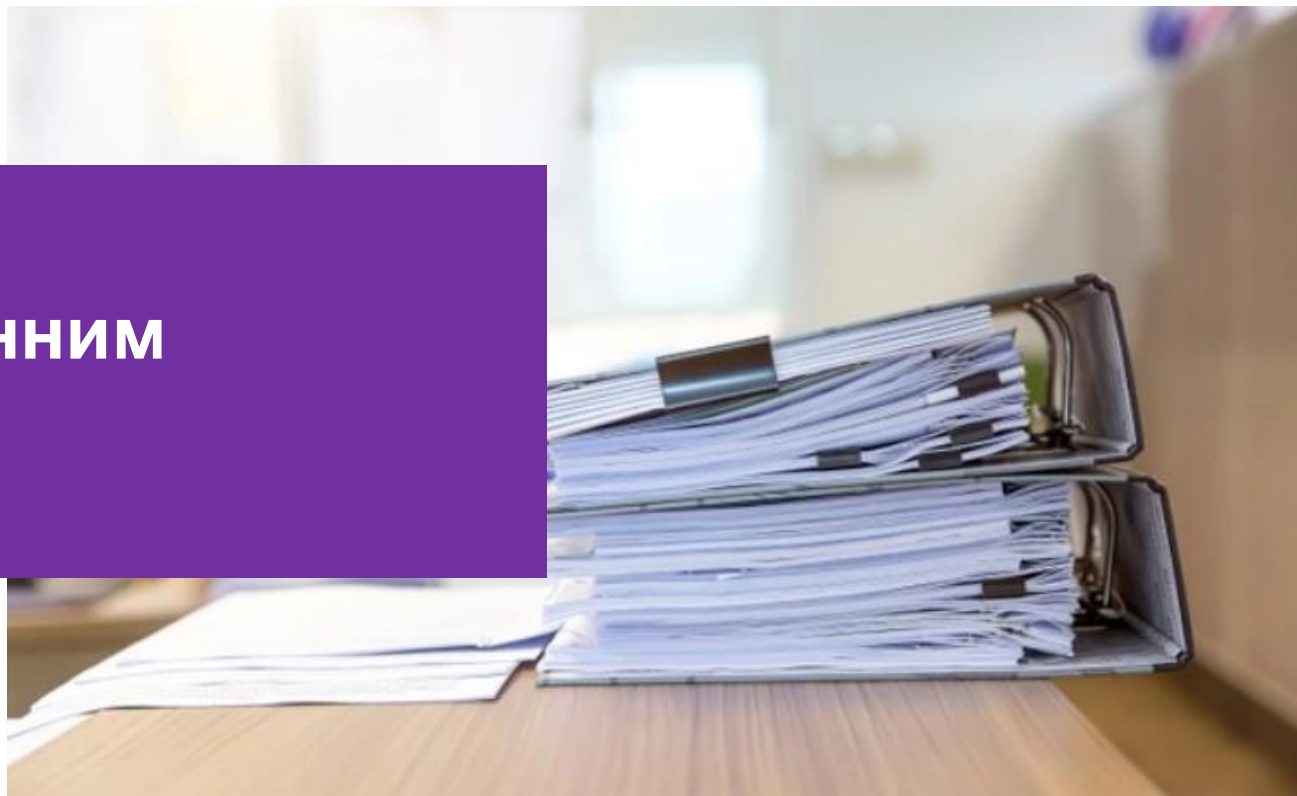


Первинні документи: типові помилки та судова практика

Лектор: Галина Морозовська



Що є первинним документом



ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

- Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи
ч. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від
16.07.1999 р. № 996-XIV
п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку,
затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.1995 р. № 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.

ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА

У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства, установи. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання.

[п. 2.15 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мініфіну від 24.05.1995 № 88](#)

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.

Постанова Верховного суду від 16.04.2020 р. у справі № 826/7760/15

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](#)

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

НЕЗНАЧНІ ПОМИЛКИ У РЕКВІЗИТАХ

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)

ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ

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

Ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-
XIV

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

Первинні документи - це документи, створені у паперовій або в електронній формі, які містять відомості про господарські операції

п. 1.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.1995 № 88

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

ст. 1 Закону № 996

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

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.

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

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>

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

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***

МИТНА ДЕКЛАРАЦІЯ

Митна декларація – документ який подається при оформленні перетину товаром митного кордону і декларує застосування до таких товарів певного митного режиму (експорт, імпорт, реекспорт, тимчасове ввезення і т.д.) та нарахування митних платежів. Митна декларація містить інформацію про кількість та види товарів, які перетинають митний кордон та їхню вартість, інші показники, які є основою для розрахунку митних платежів. Після підписання митної декларації представником митниці процедура стає завершеною і тоді митна декларація перетворюється у **первинний документ, який підтверджує:**

- факт перетину товаром митного кордону;
- суму митних платежів (митний збір, мито, ПДВ);
- фактурну та митну вартість товару;
- замість податкової накладної підтверджує факт виникнення податкового кредиту з ПДВ при імпорті товарів (абз. 1 п. 201.12 ПКУ).

МИТНА ДЕКЛАРАЦІЯ

Митна декларація містить дані щодо сплати митних платежів - ПДВ, акциз, мито. Тож щодо таких платежів митна декларація є первинним документом
Лист Мінфіну від 23.01.2013 № 31-08410-07-16/2073

Щодо інших операцій, пов'язаних з імпортом-експортом, додатково потрібні інвойс і товаро-транспортна накладна та ЗЕД-контракт (щодо передання ризиків і вигод на товар). Однієї лише митної декларації для бухобліку буде недостатньо.

ДОГОВІР – НЕ ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ

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.

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

ДОГОВІР – НЕ 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

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА

*«...при виявленні помилки в облікових регістрах передбачено складання
Бухгалтерської довідки, яка буде підставою (первинним документом) для
виправного запису до відповідного регістру бухгалтерського обліку і Головної книги
Лист Мінфіну від 13.12.2004 р. № 31-04200-30-10/22823*

Якщо бухдовідку складають для оформлення господарської операції (виправлення помилок або проведення різноманітних розрахунків, які приводять до зміни у структурі активів і зобов'язань та/або власному капіталі підприємства), за наявності всіх обов'язкових реквізитів, зазначених у ч. 2 ст. 9 Закону № 996 – вона є первинним документом.

Якщо ж для інших цілей (закриття періоду, коли зміни в активах, зобов'язаннях не відбувається) – носить лише інформаційний характер і не є первинним документом (бо не несе інформацію про господарську операцію).

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 підрозд. 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)	НП(С)БО 7, НП(С)БО 8
4	Розподіл сум транспортно-заготівельних витрат, якщо їх обліковують на окремому субрахунку	п. 9 НП(С)БО 9
5	Розрахунок середньозваженої вартості запасів, якщо підприємство використовує цей метод при вибутті запасів	п. 16, 18, 19 НП(С)БО 9
6	Розрахунок торгової націнки та ціни продажу, якщо облік вибуття запасів ведуть за ціною продажу	п. 16 НП(С)БО 9
7	Розрахунок резерву сумнівних боргів	п. 8, 9 НП(С)БО 10
8	Визнання суми безнадійної дебіторської заборгованості	п. 4 НП(С)БО 10
9	Розрахунок сум забезпечень, зокрема резерву на виплату відпусток	п. п. 13 -17 НП(С)БО 11
10	Визнання суми безнадійної кредиторської заборгованості	п. 5 НП(С)БО 11

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА

№з/п	Ціль використання	Нормативний документ
	<...>	
10	Визнання суми безнадійної кредиторської заборгованості	п. 5 НП(С)БО 11
11	розрахунок теперішньої вартості мінімальних орендних платежів та інших платежів, пов'язаних з фінансовою орендою	п. 5 НП(С)БО 14
12	Розрахунок суми відображення доходу від цільового фінансування	п.п. 16 -19 НП(С)БО 15
13	Розподіл доходів та витрат майбутніх періодів між відповідними періодами	П(С)БО 15, НП(С)БО 16
14	Розподіл загальновиробничих витрат	п. п. 15, 16 НП(С)БО 16
15	Нарахування відсотків за кредитами та депозитами	НП(С)БО 16, НП(С)БО 15
16	Розрахунок фінансових витрат, які підлягають капіталізації за кваліфікаційними активами	НП(С)БО 31
17	нарахування амортизації премії (дисконту) при обліку фінінвестиції методом ефективної ставки процента	п. 10 НП(С)БО 12
18	Розрахунок курсових різниць	НП(С)БО 21
19	Розрахунок дивідендів, що підлягають виплаті засновникам, учасникам	
20	Розрахунок середньої зарплати для лікарняних інших виплат	
21	Нарахування аліментів	

Форма



ПАПЕРОВІ та ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Первинні документи - це документи, створені у **письмовій** або **електронній формі**,...

п. 1.2 Положення № 88

Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог **законодавства про електронні документи та електронний документообіг**.

п. 2.2 Положення № 88

Первинні документи можуть бути складені у **паперовій або в електронній формі** та повинні мати такі обов'язкові реквізити...

Первинні документи, складені в **електронній формі**, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог **законодавства про електронні документи та електронний документообіг**.

ч. 2 ст. 9 Закону № 996

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТООБІГ

Інструкція з діловодства – обов'язкова?

Інструкція з діловодства - **обов'язковий нормативний акт**, що регламентує зміст та організацію виконання процесів з діловодства установи

п. 2 [Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, затверджених наказом Мін'юсту від 18.06.2015 р. № 1000/5](#)

Для установ, органів влади, органів місцевого самоврядування – **Типову інструкцію** з ЕДО затверджено [постановою КМУ від 17.01.2018 р. № 55](#).

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТООБІГ

Хто визначає правила ЕДО на підприємстві?

Організація діловодства на підприємстві покладається на службу діловодства.

Служба діловодства - структурний підрозділ, що забезпечує реєстрацію, облік, організацію документообігу службових документів, зберігання документаційного фонду або його частини до передавання на зберігання до архіву установи, або відповідальна особа установи, на яку покладено виконання завдань і функцій цієї служби.

Організація діловодства в структурних підрозділах установ покладається на спеціально призначену для цього особу, у посадовій інструкції якої зазначаються ці обов'язки.

Служба діловодства розробляє інструкцію з діловодства установи, якою одночасно регламентуються питання організації діловодства у паперовій та електронній формах.

Інструкція з діловодства затверджується розпорядчим документом установи.

[Правила організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, затверджені наказом Мін'юсту від 18.06.2015 р. № 1000/5](#)

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТООБІГ

Чи обов'язково попередньо домовлятися про електронний документообіг з контрагентом?

Електронний документообіг здійснюється **відповідно до законодавства України *або* на підставі договорів, що визначають взаємовідносини суб'єктів** електронного документообігу.

Використання електронного документа у цивільних відносинах здійснюється згідно із загальними вимогами вчинення правочинів, встановлених цивільним законодавством.

ст. 14 [Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV](#)

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Чи обов'язково попередньо домовлятися про електронний документообіг (ЕДО) з контрагентом?

Договір між контрагентами – це лише альтернатива законодавчій підставі оформлення електронних документів.

Законодавчі підстави для ЕДО:

- [Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV;](#)
- [Закон України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» 05.10.2017 р. № 2155-VIII;](#)
- [Закон України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 р. № 675-VIII;](#)
- [Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.](#)

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Чи обов'язково попередньо домовлятися про електронний документообіг (ЕДО) з контрагентом?

Основними принципами у сфері електронної комерції є, зокрема:

- свобода провадження підприємницької діяльності з використанням інформаційно-комунікаційних систем;
- свобода вибору контрагента, електронних засобів, видів та форм діяльності;
- свобода вчинення електронних правочинів;
- однаковість юридичної сили електронних правочинів та правочинів, укладених в іншій формі, передбаченій законодавством.

ст. 5 [Закон України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 р. № 675-VIII](#)

Тож контрагенти можуть на свій розсуд обирати – оформлювати їм первинні документи в електронній формі чи ні, навіть без попереднього закріплення про це в договорі

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Чи обов'язково попередньо домовлятися про електронний документообіг (ЕДО) з контрагентом?

Використання при вчиненні правочинів <...> електронного підпису або іншого аналога власноручного підпису **допускається** у випадках, встановлених законом, іншими актами цивільного законодавства, **або** за письмовою згодою сторін, у якій мають міститися зразки відповідного аналога їхніх власноручних підписів, або іншим чином врегульовується порядок його використання сторонами

ч. 3 ст. 207 [ЦКУ](#)

Чи треба погоджувати саме використання електронного підпису?

Кваліфікований електронний підпис (далі – КЕП) має таку саму юридичну силу, як і власноручний підпис, та має презумпцію його відповідності власноручному підпису

ч. 6 ст. 18 [Закон України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» 05.10.2017 р. № 2155-VIII](#)

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Чи обов'язково попередньо домовлятися про електронний документообіг (ЕДО) з контрагентом?

Електронний документ, складений та підписаний сторонами відповідно до законодавства про електронні документи та ЕДО, матиме юридичну силу та буде правомірним навіть у разі, якщо договір, укладений між сторонами, не містить прямої умови про застосування ЕДО. Головне – щоб не забороняв це.

Юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму

ст. 8 [Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»](#)
[від 22.05.2003 р. № 851-IV](#)

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Чи може контрагент відмовитися і не прийняти саме електронні первинні документи, а вимагати паперові?

Оскільки законодавством України не передбачено обов'язковості (у силу закону) ведення ЕДО між суб'єктами приватного права, то діє принцип свободи договору, який передбачає, що сторони є вільними в укладенні договору, виборі контрагента та визначенні умов договору

ст. 3, 6, 627 [ЦКУ](#)

Якщо договором не закріплено обов'язковості чи можливості ЕДО між сторонами, **контрагент вправі не прийняти направлений йому електронний документ** та наполягати на оформленні саме паперового первинного документа

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТООБІГ

Одержання електронних документів

Електронний документ вважається одержаним адресатом з часу **надходження авторові повідомлення в електронній формі від адресата про одержання** цього електронного документа автора, **якщо інше не передбачено законодавством або попередньою домовленістю між суб'єктами електронного документообігу.**

Якщо попередньою домовленістю між суб'єктами електронного документообігу не визначено порядок підтвердження факту одержання електронного документа, таке підтвердження може бути здійснено в будь-якому порядку автоматизованим чи іншим способом в електронній формі або у формі документа на папері. Зазначене підтвердження повинно містити дані про факт і час одержання електронного документа та про відправника цього підтвердження.



У разі ненадходження до автора підтвердження про факт одержання цього електронного документа вважається, що електронний документ не одержано адресатом.

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Електронний документ, який складено відповідно до вимог чинного законодавства та який містить усі необхідні реквізити, має таку саму юридичну силу, як і документ, складений у паперовому вигляді

лист ДФС від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-15

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Чи можна з одними контрагентами – паперові документи, а з іншими ЕДО?

Так, електронний документообіг може бути не повністю з усіма, а з частиною клієнтів, тобто не заборонено паралельно з одними – паперові первинні документи, а з іншими – електронні.

Чи можна з одним контрагентом одні документи в електронному вигляді, а інші – в паперовому?

Так, одним контрагентом не буде порушенням, якщо наприклад, у місяці 10 актів у паперовому вигляді, а інші 10 – в електронному. Або акти в електронному, а видаткові – в паперовому. Головне – щоб контрагент був не проти і якщо є договір ЕДО, щоб це не суперечило його умовам.

ЕЛЕКТРОННІ документи

Чи можна передбачити отримання первинних документів у електронному і паралельно – паперовому вигляді?

Законодавством не заборонено, головне – домовитися з контрагентом.
Якщо автор створює ідентичні за документарною інформацією та реквізитами електронний документ та документ на папері, кожен із документів є оригіналом і має однакову юридичну силу

ч. 3 ст. 7 [Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV](#)

Але є нюанс...

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Чи можна передбачити отримання первинних документів у електронному і паралельно – паперовому вигляді?

Документи, створені у паперовій формі, проходять і опрацьовуються в установі на єдиних організаційних та правових засадах організації документообігу із документами, створеними в електронній формі.

Не допускається **одночасного проходження** одного і того самого документа **в електронній і паперовій формі**.

Вихідні документи опрацьовуються і надсилаються централізовано в день їх надходження від структурних підрозділів - виконавців або не пізніше наступного робочого дня.

Не допускається:

- надсилання або передавання документів без їх реєстрації у службі діловодства;
- **повторне** надсилання примірника, у тому числі оригінального, документа у паперовій формі, **якщо його примірник або копію вже надіслано в електронній формі**

наказом Мін'юсту від 18.06.2015 № 1000/5,
зі змінами внесеними наказом Мін'юсту [№ 1581/5 від 21.04.2022](#)

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТ НА ПАПЕРІ

ТТН – паперова чи електронна?

Електронну форму **можна** використовувати з 12 липня 2019 р. Саме з цієї дати набули чинності зміни в Правила перевезень вантажів (наказ Мінінфраструктури від 03.06.2019 р. № 413).

Документи, які мають бути при перевезенні вантажів, встановлюють зокрема Правила перевезень вантажів, затверджені наказом Мінтрансу від 14.10.1997 № 363. За його п. 11.1 "Основним документом на перевезення вантажів є товарно-транспортна накладна".

Зараз можна оформляти **ТТН за вибором - в паперовій формі (всі три примірники), або в електронній формі.**

Але навіть в разі оформлення е-ТТН зараз вимагається наявність паперової копії "на руках" у водія. Дослівно з п. 11.5 Правил № 363 "У разі використання е-ТТН Замовник (вантажовідправник) друкує, підписує і надає водію (експедитору Перевізника) в одному примірнику **паперову** копію е-ТТН, відповідно до вимог Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» **для пред'явлення особам, уповноваженим здійснювати контроль на автомобільному транспорті та у сфері безпеки дорожнього руху**".

Тому зараз "паперові" ТТН. Навіть якщо перейшли на е-ТТН, паперова копія все ж видається.

Допоки не затвердять зміни у Закон № 2344 ці правила діють. Є лише проект змін - Законопроект № 6534 http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=73608.

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТООБІГ

Паперова КОПІЯ електронного документу?

Електронна копія електронного документа засвідчується у порядку, встановленому законом.

Копією документа **на папері** для електронного документа є **візуальне подання електронного документа на папері, яке засвідчене в порядку, встановленому законодавством.**

ст. 7 [Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV](#)

*«Згідно з оригіналом»,
назви посади,
особистого підпису
особи, яка засвідчує
копію, її ініціалів та
прізвища, дати
посвідчення копії
ДСТУ 4163:2020*

Хто може завіряти копії документів - <https://uakey.com.ua/faq/hto-krm-direktora-mozhe-zavrjati-kop-dokumentv-pro-priznachennja-na-posadu>

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Чи треба електронні документи роздруковувати на папері?

Наказ Мінфіну від 24.05.1995 № 88	
До змін (до 09.03.2023) (п. 2.3 наказу № 88)	Після змін (з 09.03.2023) завдяки наказу № 467 (п. 2.2 наказу № 88)
На вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.	У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

2.1. Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

2.2. Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Немає вимоги (обов'язку) роздруковувати паперові копії, бо **це будуть саме копії!** електронних документів.

1. Лише на вимогу контролерів, контрагента доведеться роздрукувати і завірити як копію.

п. 2.2 Положення № 88

Тож, якщо таких вимог немає, підприємство може зберігати в електронному вигляді електронні документи. І лише при потребі (на вимогу) роздруковувати копії (і завіряти їх як копії).

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

{Пункт 2.2 глави 2 доповнено новим абзацом згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 467 від 28.12.2022](#)}

Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

п. 2.2 Положення № 88

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Засвідчення копій документів

Відмітка про засвідчення копії документа складається з таких елементів: слів «Згідно з оригіналом» (без лапок), найменування посади, особистого підпису особи, яка засвідчує копію, її власного імені та прізвища, дати засвідчення копії. У випадках, визначених законодавством, копії документів засвідчують відбитком печатки юридичної особи, структурного підрозділу (служби діловодства, служби кадрів, бухгалтерії тощо) юридичної особи або печатки «Для копій».

Приклад

Згідно з оригіналом

Менеджер із персоналу Особистий підпис Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ

Дата Відбиток печатки

Відмітку про засвідчення копії документа проставляють нижче реквізиту «Підпис» на лицьовому боці останнього аркуша копії документа.

п. 5.26 ДСТУ 4163:2020 «Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлення документів»

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

2. Зберігання на папері е-документів, якщо неможливо забезпечити зберігання в електронному вигляді.

Суб'єкти ЕДО повинні зберігати е-документи на **електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях**. Строк зберігання е-документів на електронних носіях інформації має бути **не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері**. У разі неможливості зберігання е-документів на електронних носіях інформації протягом строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері, суб'єкти ЕДО повинні вживати заходів щодо дублювання документів на кількох електронних носіях інформації та здійснювати їх періодичне копіювання відповідно до порядку обліку та копіювання документів, встановленого законодавством.

Якщо неможливо виконати зазначені вимоги, е-документи слід зберігати у вигляді копії документа на папері (у разі відсутності оригіналу цього документа на папері)

ст. 13 Закону № 851

Під час копіювання е-документа з електронного носія інформації обов'язково здійснюється перевірка цілісності даних на цьому носії.

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

3. Зберігання у паперовому вигляді документів постійного чи тривалого (понад 10 років) зберігання.

Згідно з п. 4 розд. I Порядку роботи з електронними документами в діловодстві та їх підготовки до передачі на архівне зберігання, затвердженого наказом Мін'юсту від 11.11.2014 № 1886/5, **документи постійного і тривалого** (понад 10 років) зберігання підприємства зобов'язані зберігати у двох формах: **паперовій та електронній**. Для інших документів (у т. ч. «звичайних» первинних документів) такого обов'язку не передбачено.

ЕЛЕКТРОННІ ДОКУМЕНТИ

Не плутаймо

Якщо е-документ візуалізували на папері, то це його копія на папері.

Якщо ж паперовий документ (первинний документ, оформлений у паперовому вигляді) «сфотографували» – отримуємо скан-копію, а це лише електронна копія документа, створеного в письмовій формі, і ця скан-копія не є е-документом! Адже вона не містить реквізиту електронного підпису.

ФОРМА ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

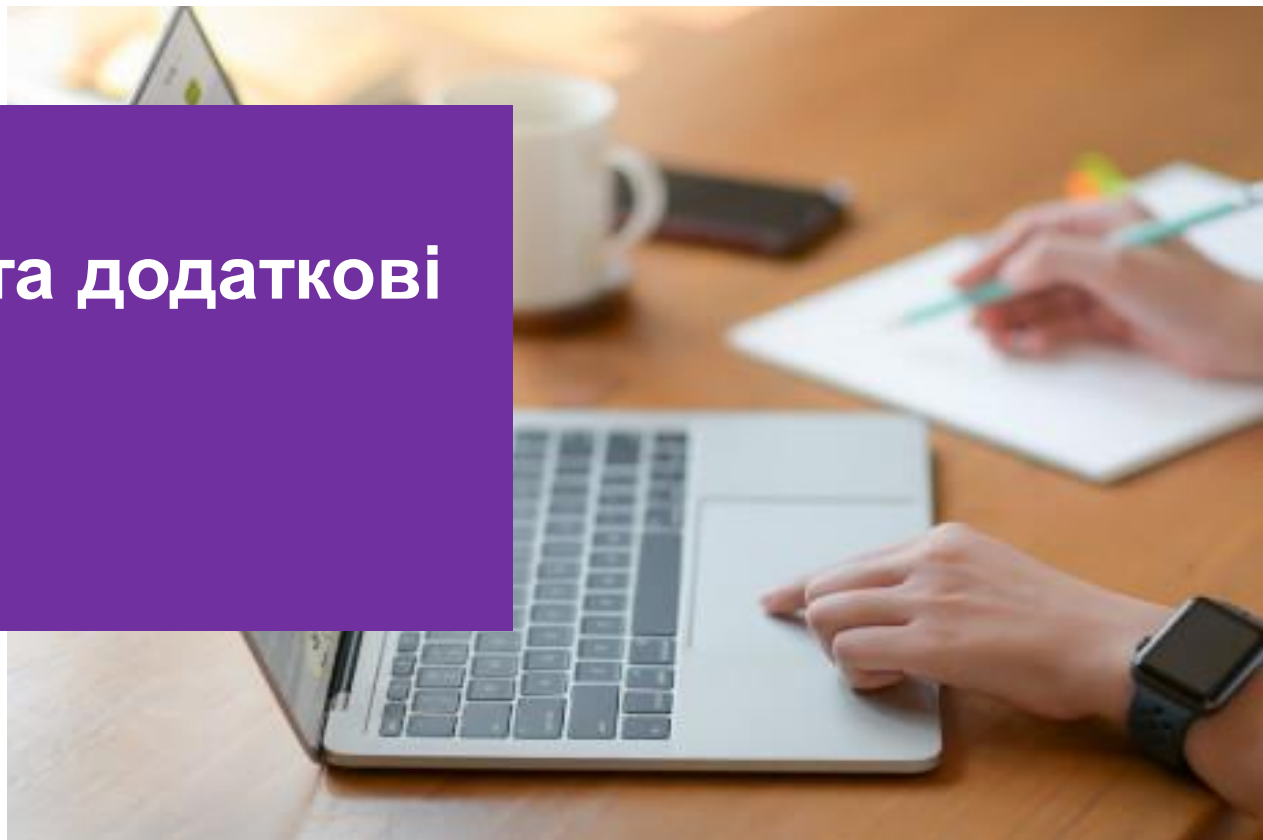
Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади.

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

Обов'язкові та додаткові реквізити



ОБОВ'ЯЗКОВІ РЕКВІЗИТИ

За Законом № 996 ч. 2 ст. 9 Закону № 996	За Положенням № 88 п. 2.3 Положення № 88
назва документа (форми);	назва документа (форми);
дата складання (з 03.01.2017 р. 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 09.07.2021 № 385, діє з 10.08.2021
посади і прізвища (крім первинних документів, вимоги до яких встановлюються Національним банком України) осіб , відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; (змінami Закону № 2435 до Закону № 996 додано «і прізвища » - діє з 10.08.2022)	посади і <u>прізвища осіб</u> , відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, (прізвище як обов'язковий реквізит згадувалося у Положенні № 88 завжди)
особистий підпис, 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.)	особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції

ОБОВ'ЯЗКОВІ РЕКВІЗИТИ

Регістри бухгалтерського обліку



ВАЖЛИВО!

Регістри бухгалтерського обліку мають містити усі обов'язкові реквізити первинних документів

[Наказом](#) Мінфіну від 21.07.2021 р. № 408 (**діє ще з 21.07.2021**) внесено зміни до [Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку](#), затверджених наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356

ДОДАТКОВІ РЕКВІЗИТИ

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів **МОЖУТЬ** бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

п. 2.3 Положення № 88

Залежно від характеру господарської операції та технології обробки облікової інформації до первинних документів **МОЖУТЬ** включатися додаткові реквізити (печатка, номер документа, підстава для здійснення операції тощо).

Закон № 966 після змін, внесених Законом [№ 2435-IX від 19.07.2022](#)

ДОДАТКОВІ РЕКВІЗИТИ

<u>Закон № 996</u> ч. 2 ст. 9 (зміни внесені ще Законом № 2435, діє з 10.08.2022)	<u>Наказ Мінфіну від 24.05.1995 № 88</u>	
	До змін (до 09.03.2023) (п. 2.4 Положення № 88)	Після змін (з 09.03.2023) завдяки наказу № 467 (п. 2.3 Положення № 88)
Залежно від характеру господарської операції та технології обробки облікової інформації до первинних документів можуть включатися додаткові реквізити (печатка, номер документа, підстава для здійснення операції тощо)	Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо	Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: печатка , ідентифікаційний код підприємства, установи з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, номер документа, підстава для здійснення операцій , дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо

ДОДАТКОВІ РЕКВІЗИТИ

Печатка – обов'язкова?

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

п. 2.4 Наказу № 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

ДОДАТКОВІ РЕКВІЗИТИ

Код ЄДРПОУ - обов'язковий?

Ні, на первинних документах, це додатковий реквізит (тобто за вашим бажанням можете вказувати), але і без нього документ є дійсним, бо головне – є усі обов'язкові реквізити (а ось додаткові – на те і додаткові, що не є обов'язковими).

Але нагадаємо:

- 1) у наказах, розпорядженнях – код ЄДРПОУ є обов'язковими;
- 2) серед реквізитів ТТН у ст. 48 Закону України «Про автомобільний транспорт від 05.04.2001 № 2344-III є *«код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер, реєстраційний номер облікової картки платника податків чи серія та номер паспорта...»*.

Та для **облікових цілей** ТТН навіть без цих кодів підійде, головне, аби були всі обов'язкові реквізити саме первинного документа (це стало можливим завдяки змінам Закону № 2435, діє з 10.08.2022)

Дата складання



ДАТА СКЛАДАННЯ

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

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»).

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

ДАТА СКЛАДАННЯ

Дата складання		Дата оформлення		Дата здійснення
Момент фактичного заповнення		Дата обопільного узгодження (підписання) документа		Дата, коли операція відбулася
Обов'язковий реквізит первинного документа (ст. 9 Закону № 996)		Постанова Львівського окружного адмінсуду від 27.02.2014 р. у справі № 813/7329/13-а		Період відображення господарської операції (ч. 5 ст. 9 Закону № 996)

ДАТА СКЛАДАННЯ

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

Так, але не рекомендуємо. Не варто так «користуватися» відсутністю чітких правил.

1. Як і раніше підставою для бухобліку господарської операції є первинні документи
ч. 1 ст. 9 Закону № 996
2. Керівник (чи власник згідно статутних документів) несе відповідальність за забезпечення фіксування фактів здійснення господарської операції в первинних документах
ч. 3 ст. 8 Закону № 996
3. **Господарська операція повинна бути відображена в періоді її здійснення**
ч. 5 ст. 9 Закону № 996

Рекомендуємо:

дата складання первинного документа = дата здійснення операції

ДАТА СКЛАДАННЯ

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

Так, порушення дійсно не буде. Адже немає правила щодо дати – відповідно немає норми, яку б порушили.

Контролери не зможуть визнати первинний документ не дійсним лише на тій підставі, що його складено через тиждень, місяць після завершення господарської операції (раніше щодо цього була проблема — *див.* лист ДПАУ від 20.05.2010 р. № 9598/7/16-1517-08, № 5766/5/16-1518).

ДАТА СКЛАДАННЯ

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. Наприклад, акт щодо послуг з доступу до електронних періодичних видань. Та первинним він стане лише тоді, коли операція відбудеться (бо відомості про госпоперацію може нести документ лише тоді, коли і сама госпоперація була).

Але рекомендуємо уникати таких ситуацій. Адже, скажімо, для цілей ПДВ при нарахуванні ПЗ важлива дата оформлення первинного документа, який підтверджує **фактичне надання** послуги (якщо це перша подія).

ДАТА СКЛАДАННЯ

Чи можна скласти документ вихідним днем?

Так, можна, адже заборони немає.



Чи не порушення норми КЗпП?

Якщо працівник складав документи у такі дні – він виконував трудові обов'язки (випадки застосування праці у вихідні, святкові, неробочі дні та відповідну оплату їх праці - ст. ст. 71, 72, 73 КЗпП)

Якщо 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.
Інакше – ризик визнання документа не дійсним.

ДАТА СКЛАДАННЯ

Чи можна скласти документ вихідним днем?

Ризики:

Посилання відповідача на той факт, що частина актів складені у вихідний та неробочий день, позивач заперечує, зазначаючи, що акт складено з ФОП ОСОБА_1 , а тому остання не підпадає під дію внутрішнього розпорядку ПрАТ «....».

<...>

Оскільки акт здачі - прийняття робіт (надання послуг) від 08.01.2018 складено та підписано не тільки ФОП ОСОБА_1 , а й представником ПрАТ «....» **у вихідний день, то вказаний акт також не може бути достовірним підтвердженням вчинення господарської операції**

Рішення Чернігівського окружного адмінсуду
[від 28.02.2020 р. у справі № 620/3580/19](#)

ДАТА СКЛАДАННЯ

Чи можна скласти документ вихідним днем?

Рекомендуємо: Якщо дата стоїть вихідного, а підписано у інший (робочий) день - 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».

ДАТА СКЛАДАННЯ

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.

*«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 адмінсуду від 27.02.2014 р. у справі № 813/7329/13-а

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

«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»

Але на «звичайні» первинні документи ці вимоги не поширюються.

ДСТУ 4163:2020 поширюється на **організаційно-розпорядчі документи** (зокрема, на положення, статuti, посадові інструкції, штатні розписи, постанови, рішення, накази, розпорядження) **та інформаційно-аналітичні документи** (акти, довідки, доповідні записки, пояснювальні записки, службові листи тощо).

Лист Мінфіну від 22.09.2021 р. № 41020-07/К-64/1/2109

ДАТА СКЛАДАННЯ

Яка дата складання електронного первинного документа?

Дата створення електронного документа - це внесення усіх реквізитів.

«Накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа»

Ст. 6 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від
22.05.2003 р. № 851-IV

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.

ДАТА СКЛАДАННЯ

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

ДАТА СКЛАДАННЯ

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ

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 рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, - дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, 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**

ДАТА СКЛАДАННЯ

Якщо дата первинного документа не відповідає періоду фактичного здійснення операції, то визнати його недійсним не можуть.

Не дата складання первинки, а дата здійснення операції впливає на її відображення у бухобліку конкретного періоду.

Рекомендуємо: якщо дата складання первинного документа й дата здійснення господарської операції відрізняються, зазначати дату складання та період (чи дату здійснення) господарської операції, щоб уникнути непорозумінь під час перевірки контролерів

Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 16.06.2009 р. № 6/187
лист ДПАУ від 27.12.2004 р. № 14170/5/14-3216

ДАТА СКЛАДАННЯ

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 07.12.2022

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 2022.05.25

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 2022 року

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

Приклад 25 травня 2022 р.

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

У звичайних первинних документах формат дати не регламентовано.

Тож буде правильним будь-яке зазначення – головне, щоб її можна було ідентифікувати

**Посада, прізвище та
підпис**



ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

Серед обов'язкових реквізитів
первиного документа:

посада

прізвище

підпис (особистий або будь-які інші
дані, які дають змогу ідентифікувати)



особи, яка брала участь у
здійсненні господарської
операції

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

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. 2.12 Положення № 88, ч. 5 ст. 8 Закону №996

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

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

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

Будь-хто, кого вповноважить директор на здійснення операції.

Але тут є нюанс: за п. 2.12 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 щоб 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.

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

Як ставиться гриф 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

Директор

УНДІАСД

Особистий підпис Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ

Дата

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

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

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.**

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

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 Держідприємництва від 17.10.2014 р. № 8361

[Рішення Київського апеляційного суду від 18.03.2021 р. у справі 357/569/20](#)

[Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 08.07.2020 р. у справі № 520/12065/19](#)

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)

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

Чи можна використовувати символ «'» в ситуації, коли документ підписує особа, яка заміняє 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
Директор

Особисти підпис

Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ
Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ

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

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПИСУЄ

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

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

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства.

п. 2.3 Положення № 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,

лист ДФС від 04.05.2016 р. № 4582/П/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

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

! 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

Наявність посади, прізвища та ініціалів особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції, є достатніми для ідентифікації. Отож, відсутність підпису посадової особи та печатки підприємства не може свідчити про наявність недоліків у заповненні первинних документів

[постанова Другого апеляційного адмінсуду від 19.02.2021 р. у справі № 520/10771/2020](#)

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

Електронний підпис

Електронні первинні документи також мають бути підписані (у т. ч. стороною, що їх отримала) з дотриманням законодавства про .

Кваліфікований електронний підпис (КЕП) має таку саму юридичну силу, як і власноручний підпис, та має презумпцію його відповідності власноручному підпису

ч. 6 ст. 18 [Закон України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги»](#)
[05.10.2017 р. № 2155-VIII](#)

Суб'єкти господарювання – підприємці та юрособи можуть використовувати електронні підписи, що зберігаються на незахищених носіях (флешці, жорсткому диску комп'ютера тощо).
зміни, внесені Законом від 07.02.2023 № 2918-IX та Законом від 01.12.2022 № 2801-IX

До електронних документів, підписаних (погоджених) із застосуванням кваліфікованого електронного підпису або засвідчених кваліфікованою електронною печаткою, **вимагати відтворення візуального підпису або відбитка печатки незалежно від особливостей оформлення документів не допускається.**

п. 4 Типової інструкції з документування управлінської інформації в електронній формі та організації роботи з електронними документами в діловодстві, електронного міжвідомчого обміну, затвердженої постановою КМУ від 17.01.2018 р. № 55

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

Відсутність прізвища на первинному документі

Закон № 996 раніше не згадував прізвище серед обов'язкових реквізитів (з 10.08.2022 уже містить!), але п. 2.4 Положення № 88 – цей реквізит був серед обов'язкових і раніше.

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 р. № 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

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

Прізвище особи – як зазначати?

Для оформлення звичайних первинних документів використовувати ДСТУ4163:2020 не обов'язково, але можна - і власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ великими літерами. Та і без цього первинний документ буде чинним - бо **головне, що прізвище є** (не важливо з ініціаллами, імям, великими літерами чи ні воно прописане).

Наприклад,

Роман БОГДАН

Богдан Р. І.

БОГДАН

Богдан

Богдан Роман Ігорович

Тож будь-який формат
допустимий і не робить первинку
не дійсною. Головне щоб
прізвище було! 

А ось в наказах, розпорядчих документах – зважаємо на вимоги ДСТУ4163:2020.

ХТО СКЛАДАЄ, ПІДПISУЄ

Чи потрібно зазначати в електронному документі посаду та прізвище підписанта, якщо КЕП містить ці дані?

Так, треба. На це заважають податківці при перевірках.
Електронний підпис може містити у вигляді електронних даних будь-яку інформацію

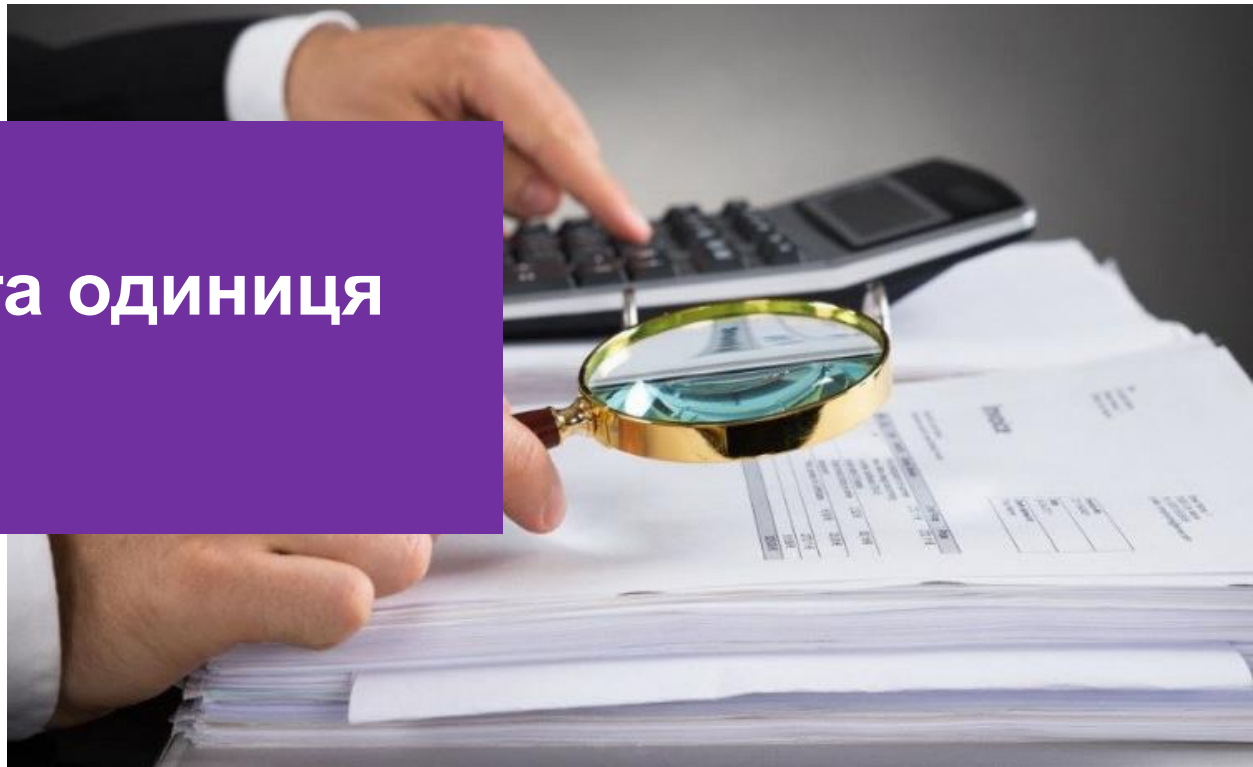
ст. 1 Закону від 05.10.2017 № 2155-VIII

Тобто в підписі типово зашифровано крім особистих даних підписанта (його П. І. Б.) також і його посаду.

Але електронний підпис – для ідентифікації автора-підписанта + має містити інші обов'язкові реквізити.

Для первинних документів обов'язкові реквізити – у ст. 9 Закону № 996, а серед них **посада, прізвище** та підпис.

Зміст, обсяг та одиниця виміру



ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ПОПЕРАЦІЇ

**Лаконічний (короткий) зміст операції →
відсутність виконання цих операцій**

Не видно, які саме послуги надавались, не розкрито зміст – не належний доказ операції

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

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

Розкриття змісту – за домовленістю контрагентів
лист Мінфіну від 14.03.2012 р.
№ 31-08410-07/23-1994/1318

Відсутність максимальної деталізації виду наданих послуг не перешкоджає прийняттю цих документів до обліку та не є свідченням відсутності виконаних господарських операцій

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

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

ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

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.

ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

Рекомендуємо зазначати 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)»

ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

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;
- прогнозний план продажу;
- оцінку ризиків, фінансовий план, аналіз ефективності проекту; прогнозний 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

ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

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.**

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

ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

Негативна судова практика

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 20.06.2018 р. у справі №826/3952/13-а (№К/9901/3248/18) 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 операції 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

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

ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

Позитивна судова практика

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**

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

ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

Позитивна судова практика

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 постановках 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)

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

ОБСЯГ ГОСПОПЕРАЦІЇ 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. 2.3 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)

ОБСЯГ ГОСПОПЕРАЦІЇ Й ОДИНИЦІ ВИМІРУ

Немає ГРОШОВОГО вимірника

Підприємство має намір укласти з постачальниками типовий договір, яким передбачено що приймання-передача товару від постачальника до покупця здійснюється за цінами, що визначені у погодженому сторонами прайс-листі, який є невід'ємною частиною договору, на підставі накладної із зазначенням **в такій накладній одиниці виміру у натуральному вимірнику (за кількістю)**. З огляду на це, платник податків просив пояснити чи відповідає накладна із зазначенням одиниці виміру у натуральному вимірнику (за кількістю), як передбачено Проектом договору, вимогам чинного законодавства України до складання первинних документів?

ДПС вказала: до переліку обов'язкових реквізитів, які повинні мати первинні документи згідно з [п. 2.4 Положення № 88](#), віднесено, зокрема, зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції (**у грошовому та за можливості у натуральних вимірниках**).

ІПК ДПС від 05.10.2021 р. [№ 3717/ІПК/99-00-21-02-02-06](#)

Незначні помилки



НЕЗНАЧНІ ПОМИЛКИ У РЕКВІЗИТАХ

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)

НЕЗНАЧНІ ПОМИЛКИ У РЕКВІЗИТАХ

З 03.01.2018 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

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>

Безтоварні операції, ризикові контрагенти



АНАЛІЗ РЕАЛЬНОСТІ ГОСПОПЕРАЦІЙ

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

АНАЛІЗ РЕАЛЬНОСТІ ГОСПОПЕРАЦІЙ

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

Аксіома «*є первинка — був факт господарської операції*» не завжди працює.
Фактично на сьогодні 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).

Бо відсутність первинки, чи помилки в ній — «вимикають» презумпцію добросовісності... Іншими словами — треба доводити, що все було реально

АНАЛІЗ РЕАЛЬНОСТІ ГОСПОПЕРАЦІЙ

1. Недостатньо матеріально-технічних ресурсів (ОЗ, запасів тощо).
2. Недостатньо трудових ресурсів.
3. Неможливість виконати такі обсяги за такий проміжок часу.
4. Ризикові контрагенти.
5. Відсутність ділової мети.
6. Лаконічний (короткий) зміст операції – відсутність виконання цих операцій
7. Документ складено (підписано) вихідним днем, або неуповноваженою особою

НЕДОСТАТНЬО ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ

Відсутність у контрагентів добросовісного платника податку, яким є позивач, матеріальних та трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання таким платником господарської операції, та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, **оскільки залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу)»**

Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду 30.08.2019 р.
у справі №804/17176/14 (№K/9901/7254/18)

<http://reyestr.court.gov.ua/Review/83943341>

ВІДСУТНІСТЬ ДІЛОВОЇ МЕТИ (ЕКОНОМІЧНОГО ЕФЕКТУ)

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.

Постанова Верховного суду від 16.04.2020 р. у справі № 826/7760/15

РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ ТА ВИТРАТИ

Безтоварні операції з нереальними перевізниками — одна з найпоширеніших схем ухилення від оподаткування. Тому товарно-транспортні накладні (ТТН), їх оформлення, перевізники та замовники є об'єктом особливої уваги контролюючих органів. Відпрацювання ризикових контрагентів, фінансово-господарських операцій з зазначеними контрагентами щодо умов перевезення, пунктів навантаження та пунктів доставки, водіїв, які здійснювали перевезення, та самих власників транспортних засобів здійснюється за допомогою ЄРПН, ІТС «Податковий блок», АІС «Митниця» та іншими наявними базами даних. Значним кроком вперед у дослідженні операцій з перевезення є співпраця з Регіональним сервісним центром в місті Києві Міністерства внутрішніх справ України. Саме завдяки чому стало можливим оперативно отримувати інформацію про власників транспортних засобів та причепів.

Так, при перевірці ТТН одного із великих сільськогосподарських платників - власників авто, визначених за допомогою АС «АРМ НАІС ДАІ», направлено понад 100 запитів.

Отриманні відповіді від власників транспортних засобів та причепів вражають:

- автомобілі належать власнику, який транспортні послуги з перевезення сільськогосподарських культур не надавав та не співпрацював з автоперевізником зазначеним у ТТН, більш того не має відповідної водійської категорії і кваліфікації;
- надання за довіреністю в користування третім особам тентових причепів, якими неможливо здійснити перевезення СГ культур;
- неможливість здійснення перевезення 25 т сільськогосподарських культур легковим причепом;
- надання в оренду напівпричепа третім особам;
- передача транспортних засобів за довіреністю, подальша доля яких невідома.

Інформація, надана власниками про відсутність взаємовідносин, а також про те, що власник не передавав право користування та сам не користувався зазначеним транспортним засобом, слугує належною доказовою базою для визнання операцій з перевезення сільськогосподарських культур нереальними, оскільки відбувається документування без фактичного здійснення операцій.

Тож платників податків закликають бути уважними при заповненні товарно-транспортних накладних та перевіряти перевізника, послугами якого вони мають намір скористатись

Новина від 21.05.2019 р. Вісник. Офіційно про податки.

РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ ТА ВИТРАТИ

За результатами аналізу ТТН даного контрагенту встановлено, що товар перевозився одним й тим самим водієм, одним тим самим транспортним засобом 06.05.2019 4 рази, 07.05.2019 2 рази, що з урахуванням відображеної ваги партії товару, **свідчить про фізичну неможливість такого перевезення, враховуючи необхідність витрати часу на навантаження та розвантаження транспортного засобу, часу руху автомобіля від пункту навантаження до пункту розвантаження.**

За результатами аналізу ТТН даного контрагенту встановлено, що товар перевозився одним й тим самим водієм, одним тим самим транспортним засобом 06.05.2019 4 рази, 07.05.2019 2 рази, що з урахуванням відображеної ваги партії товару, свідчить про фізичну неможливість такого перевезення, враховуючи необхідність витрати часу на навантаження та розвантаження транспортного засобу, часу руху автомобіля від пункту навантаження до пункту розвантаження.

Цим же транспортним засобом здійснювалося перевезення ТОВ «...», ПП «...», проте вага товару, який перевозився, складала 22945,2 кг та 7457 кг відповідно.

Крім того позивач не надав належного обґрунтування яким чином один й той самий транспортний засіб, враховуючи умови поставки, визначені договорами, міг використовуватися одночасно різними контрагентами

Постанова Трет'яго апеляційного адмінвуду від 21.02.2023 р.
у справі № 340/745/20 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109113759>

РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ ТА ВИТРАТИ

Судова практика - недостатньо матеріально-технічної бази, трудових ресурсів – нереальна операція

На користь податківців	Рішення Окружного адмінсуду м. Києва від 29.07.2022 у справі № 640/20704/18 https://reyestr.court.gov.ua/Review/105990886
Суть спору	Недостатньо матеріально-технічної бази, трудових ресурсів – нереальна операція → прибрати витрати та податковий кредит із ПДВ за ними
Аргументи	На переконання контролерів, у субпідрядника недостатньо трудових і матеріально-технічних ресурсів для виконання обумовленого договором обсягу робіт, надання послуг. Тож підрядник завищив собівартість будівельних робіт і занижив дохід за даними бухгалтерії. Занижено податок на прибуток і ПДВ
Висновок	Судом встановлено завищення собівартості робіт, послуг. Наслідки в податковому обліку платника створюють лише реально здійснені господарські операції. Якщо певна господарська операція не відбулася чи відбулася не за тим змістом, який відображений в укладених платником податку договорах, то це є підставою для виникнення відповідних наслідків у податковому обліку. Судом на підставі належних та допустимих доказів встановлено, що господарські операції підприємства з ТОВ <...> не мали реального характеру з огляду на неможливість їх виконання контрагентом з урахуванням реального часу і наявності трудових ресурсів. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерії.

Аналогічний висновок щодо застосування норм матеріального права міститься, зокрема, у постановках Верховного Суду від 27.03.2018 у справі № 2а-1670/5096/12, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73139350>, від 30.01.2018 у справі № 2а-0870/6083/11, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71979114>, від 23.05.2018 у справі № 826/16865/14, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74204187>

РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ ТА ВИТРАТИ

**Судова практика - недостатньо матеріально-технічної бази,
трудоих ресурсів – нереальна операція**

На користь податківців	Постанова Третього апеляційного адмінсуду від 27.06.2023 у справі № 160/19460/22 https://reyestr.court.gov.ua/Review/111882484
Суть спору	Недостатньо матеріально-технічної бази, трудових ресурсів – нереальна операція → прибрати витрати та податковий кредит із ПДВ за ними
Аргументи	Підприємство для надання послуг використало матеріали, придбані в різних контрагентів, однак у ланцюгу постачання цих товарів не вбачається реальність, бо контрагентами є, зокрема, ризикові платники податку. При цьому підприємство реалізує будівельні матеріали, походження яких не встановлено. Інший контрагент не має ресурсів, необхідних для ведення господарської діяльності, а саме: для оренди офісних, складських та виробничих приміщень, обладнання, електроенергії, газу та ін. Контрагент, який за даними фінзвітності надавав послуги, має балансову вартість основних засобів 0 грн і штат 6 осіб, тому не міг виконати обсяг заявлених робіт
Висновок	За вивченими документами не вдалося встановити фактичного виробника товару, оскільки жодне з підприємств, задіяних у ланцюгу постачання товару, не могло виробити його власними силами (мала кількість працівників, відсутні основні фонди, складські приміщення). За даними ЄРПН, жоден із вищевказаних учасників схеми постачання товару до ПП <...> не купував ці товари та не імпортував товарно-матеріальні цінності з-за кордону, що підтверджується даними в деклараціях з ПДВ, поданих контрагентами-постачальниками

РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ ТА ВИТРАТИ

**Судова практика - недостатньо матеріально-технічної бази,
трудових ресурсів – нереальна операція**

На користь платника податків	Постанова Верховного Суду від 15.08.2018 у справі № 826/15767/13-а https://reyestr.court.gov.ua/Review/75932906
Суть спору	Недостатньо матеріально-технічної бази, трудових ресурсів – нереальна операція
Аргументи	Податківці посилаються на відсутність реального характеру постачання товарів (послуг) підприємству від низки контрагентів. Посиляються на інформацію, отриману в процесі проведення заходів податкового контролю: відсутність у цих постачальників основних фондів і трудових ресурсів, необхідних для здійснення постачання; наявність розбіжностей в показниках податкових зобов'язань і податкового кредиту в податковій звітності підприємства і контрагентів; ознаки фіктивності постачальників у ланцюгу постачання
Висновок	Норми ПКУ не ставлять у залежність право платника податку на формування податкового кредиту від фактичної сплати сум податків до бюджету постачальниками товарів (послуг) у ланцюгу постачання, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (послуг), призначених для використання в його господарській діяльності, сплатив ПДВ у ціні придбаних товарів (послуг), а реальність операцій з придбання ним товарів (послуг) у судовому процесі не спростована контролюючим органом. Порушення платником податку – постачальником податкового законодавства може бути підставою для позбавлення іншого платника податку – покупця права на отримання податкової вигоди у вигляді збільшення суми витрат та/чи податкового кредиту лише в разі встановлення факту їхніх сумісних дій щодо незаконної мінімізації податкових зобов'язань*. Обставини, які б достовірно свідчили про наявність таких фактів, у справі не встановлено

РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ ТА ВИТРАТИ

Відмітимо: часто в судових рішеннях щодо реальності господарських операцій звучить висновок, що платник податків при виборі контрагента та укладанні з ним договорів **має керуватися належною обачністю**, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів (постанови Верховного Суду від 26.06.2018 у справі № 816/1422/17, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74941970>, від 18.06.2019 у справі № 2а-1399/11/2670, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82472871>, від 05.03.2020 у справі 826/9368/15, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88027563>, постанова Третього апеляційного адмінсуду від 27.06.2023 у справі № 160/19460/22, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111882484>).

Однак, **лише підозри (без факту доведення неможливості) не можуть лежати в основі висновку про нереальність операції** (постанова Другого апеляційного адмінсуду від 04.04.2023 у справі № 520/28325/21, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110120319>).

РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ ТА ВИТРАТИ

Судова практика - недостатньо матеріально-технічної бази, трудових ресурсів – нереальна операція

На користь платника податків	Рішення Харківського окружного адмінсуду від 03.07.2023 у справі №520/8417/22 https://reyestr.court.gov.ua/Review/112180929
Суть спору	Недостатньо матеріально-технічної бази, трудових ресурсів – нереальна операція
Аргументи	Податківці вважають, що товариство не довело фактичне здійснення господарських операцій, зокрема, через відсутність у контрагентів матеріально-технічних і трудових ресурсів, необхідних для постачання. Дані з ЄРПН не підтверджують ланцюг постачання товарів, які реалізовувалися контрагентами в періоді, що перевірявся, на адресу товариства (товариство виконує будівельні роботи). Не надано окремі документи, які підтверджують здійснення операцій, та наявні недоліки в їх оформленні
Висновок	Контролюючий орган не навів переконливих доводів, що ґрунтуються на об'єктивній інформації та спростовують факти господарської діяльності, засвідчені вказаними документами. Крім того, податківці не надали жодних доказів на підтвердження того, що відомості, які містяться в цих документах, неповні, недостовірні та/або суперечливі. Контрагент може виконати умови договору, орендуючи персонал, ОЗ*. Наявність або відсутність окремих документів, як і деякі помилки чи неточності в їх оформленні, не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних випливає, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце (відбулися), а певні недоліки в заповненні первинних документів носять оціночний характер. Слід зазначити, що ступінь деталізації опису господарської операції у первинному документі законодавством не встановлено. Крім того, відсутність деталізації господарських операцій опису в первинних документах не є свідченням їх нереальності**. Суд бере до уваги, що податкове законодавство України не ставить право платника ПДВ на податковий кредит у залежність від дій або бездіяльності його контрагентів чи відсутності в контрагентів основних фондів, кваліфікованого персоналу, відсутності за юридичною адресою на момент звірки тощо. У разі порушення контрагентом податкової дисципліни відповідальність та негативні наслідки мають настати саме для цієї особи***

РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ ТА ВИТРАТИ

* Висновки Верховного Суду, зокрема, з постанов від 17.04.2018 у справі № 826/14549/15, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73424859>, від 06.02.2018 у справі № 816/166/15-а, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72029159>, від 13.08.2020 у справі № 520/4829/19, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90951376>, від 21.10.2020 у справі № 140/1845/19, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385239>: відсутність у контрагента матеріальних та трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ним господарської операції, оскільки можна залучити працівників за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу). Основні та транспортні засоби можуть перебувати в постачальника на праві оренди або лізингу.

** Подібні висновки містяться в постановах Верховного Суду від 26.06.2018 у справі № 826/3006/14, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74941996>, від 10.05.2018 у справі № 820/1763/16, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73901901>, від 02.04.2020 у справі № 160/93/19, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88575619>, від 21.03.2023 у справі № 640/861/19, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109688893>.

До речі, Мінфін такої ж думки (див. лист від 14.03.2012 № 31-08410-07/23-1994/1318).

*** Аналогічну позицію викладено в постановах Верховного Суду від 16.01.2018 у справі № 820/4648/13-а, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71630385>, від 21.03.2023 у справі № 640/861/19, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109688893>

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Неподання ТТН та подорожніх листів в сукупності з іншими доказами **МОЖЕ ЛЯГТИ В ОСНОВУ ВИСНОВКІВ** про недоведеність реальності господарської операції, тоді як відсутність останніх, за наявності належно складених первинних документів бухгалтерського обліку, не може слугувати єдиною підставою для визнання господарської операції безтоварною; складання видаткових накладних з певними недоліками є лише порушенням ведення бухгалтерського обліку

Ухвала ВАСУ від 12.01.2016 р. К/800/54960/14

<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54952784>

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Ризик	Підходи ДПС
Щодо послуг перевезення	
Сумніваються у праві на ПК з ПДВ за послугами перевезення	Судова практика – постанова Верховного Суду від 06.07.2021 р. у справі № 816/149/16 https://reyestr.court.gov.ua/Review/98120507). Щоправда, у листі ГУ Міндоходів у м. Києві від 08.05.2014 № 4151/10/26-15-11-01-06 податківці зазначали, що якщо є ПН, то навіть за відсутності ТТН є право на ПК. Аналогічна думка була свого часу і в листі Міндоходів від 19.09.2013 р. № 11569/6/99-99-22-01-03-15/1128
Не визнання витрат на послуги перевезення	Новина ГУ ДПС у Київській обл. від 02.11.2021 https://kyivobl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/518214.html , новина ЦМУ ДПС по роботі з ВПП від 19.07.2021 https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/483589.html Висновки, озвучені Світланною Тимощук, начальник відділу розгляду звернень Управління вдосконалення методології податку на прибуток підприємств Департаменту методологічної та нормотворчої роботи ДФВісник. Офіційно про податки. 8 вересня 2017, п'ятниця, №33 (937) лист ДФСУ від 29.10.2015 р. № 22911/6/99-99-19-02-02-15

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Ризик	Підходи ДПС
Щодо самих товарів	
Сумніваються у праві на ПК ПДВ	Лист ГУ Міндоходів у м. Києві від 08.05.2014 р. № 4151/10/26-15-11-01-06, постанова Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 03.05.2017 р. у справі № 804/1239/17
Не визнають витрати за придбаними товарами	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). Однаке 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. Свідченням тому є судова практика - постанови Верховного Суду від 25.02.2021 у справі № 803/1684/17 (ЄДРСРУ №95176997), від 21.01.2021 у справі № 813/2204/17 (ЄДРСРУ №94328053), від 24.05.2019 у справі № 826/7423/16, від 24.01.2019 у справі №816/681/16), від 06.02.2018 у справі №816/166/15-а, від 12.02.2019 у справі №813/1049/16, від 11.09.2018 у справі №804/4787/16 , лист ДФС від 29.10.2015 № 22911/6/99-99-19-02-02-15

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Питання

Чи враховуються при визначенні об'єкта оподаткування витрати за договорами про надання автотранспортних послуг у разі відсутності товарно-транспортних накладних (ТТН)?

Відповідь

Коротка:
Ні.

ЗІР 102.02

«Товарно-транспортна накладна не є документом, що містить інформацію для визначення об'єкта оподаткування ПДВ»

[Лист ДПС від 29.03.2023 р. № 525/ЗПІ/99-00-21-03-02-10](#)

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, call: www.tax.gov.ua, код з'їзду з ЄДРПОУ 43005393

від 29.03.2023, р. № 525/3119/99-00-21-03-0210 На № _____ від _____ 20 ____ р.

Державна податкова служба України розглянула
(вх. ДПС № 456/ЗПІ від 27.03.2023) щодо
питань, пов'язаних із товарно-транспортною накладною, та у межах компетенції
повідомляє.

Статтями 6 та 19 Конституції України передбачено, що органи законодавчої,
виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією
Конституцією межах і відповідно до законів України. Органи державної влади та
органи місцевого самоврядування, їх посадові особи діють у межах повноважень,
та способів, визначені Конституцією та законами України.

Щодо можливості віднесення товарно-транспортної накладної до категорії
документів, що містять інформацію для визначення об'єкта оподаткування ПДВ

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються
нормами Податкового кодексу України (далі – ПКУ) (пункт 1.1 статті 1 розділу I
ПКУ).

Згідно з пунктом 22.1 статті 22 розділу I ПКУ об'єктом оподаткування
можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з
реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та
інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове
законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Відповідно до пункту 44.1 статті 44 розділу II ПКУ для цілей оподаткування
платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників,
пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань,
на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової
звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і
зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків
забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на
підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим
пункту 44.1 статті 44 розділу II ПКУ.

К
Державна податкова служба України
525/3119-00-21-03-02-10 від 29.03.2023



2

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та
підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ
об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників ПДВ з постачання
товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ
розташоване на митній території України.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та
складання податкових накладних/розрахунків коригування до податкових
накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН)
встановлено статтями 187, 192, 198 і 201 розділу V ПКУ.

Пунктами 201.1 і 201.10 статті 201 розділу V ПКУ визначено, що при
здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових
зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в
електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному
законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої
платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.
Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН, є для покупки таких
товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до
податкового кредиту.

Таким чином, єдиною підставою для визначення об'єкта оподаткування ПДВ
є здійснена платником ПДВ господарська операція з постачання товарів/послуг,
факт здійснення якої має бути підтверджений первинними документами, що
складаються згідно з правилами бухгалтерського обліку. За результатами
здійснення такої операції платник ПДВ – постачальник товарів/послуг
зобов'язаний скласти податкову накладну і зареєструвати її в ЄРПН у встановлений
ПКУ термін.

Товарно-транспортна накладна не є документом, що містить інформацію для
визначення об'єкта оподаткування ПДВ.

Щодо віднесення товарно-транспортної накладної до первинних документів

Відповідно до частини першої статті 19 Закону України від 13 січня 2011 року
№ 2939-VI «Про доступ до публічної інформації» (далі – Закон № 2939) запит на
інформацію – це прохання особи до розпорядника інформації надати публічну
інформацію, що знаходиться у його володінні.

Згідно з частиною третьою статті 22 Закону № 2939 у випадках, якщо
розпорядник інформації не володіє запитуваною інформацією, але йому відомо
хто нею володіє, він зобов'язаний направити цей запит належному розпоряднику з
одночасним повідомленням про це запитувача.

Оскільки товарно-транспортна накладна може використовуватися для цілей
бухгалтерського обліку, то у частині питання щодо віднесення товарно-
транспортної накладної до первинних документів Державна податкова служба
України, керуючись частиною третьою статті 22 Закону № 2939, надіслала

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Судова практика

Відсутність ТТН, тим не менш, не може бути самостійною підставою вважати господарську операцією такою, що не відбулася, а причини відсутності ТТН у кожному конкретному випадку мають бути досліджені судом.

Тому питання щодо наявності ТТН, а також правильності її оформлення має оцінюватися в сукупності з іншими документами, створеними в процесі здійснення господарської операції.

При цьому відповідні ТТН, за якими товар поставлявся позивачу від названих контрагентів оцінювались позивачами

[Постанова Верховного Суду від 29.04.2021 р. у справі № 810/3713/16](#)

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Судова практика

Товарно-транспортна накладна (ТТН) не є документом, що підтверджує факт придбання або продажу товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), оскільки її обов'язковість передбачена лише у випадку надання послуг з перевезення, тому наявність або відсутність ТТН та/або недоліки у її оформленні не є підставою для висновків про безтоварність господарської операції.

Ухвалюючи рішення, суд першої інстанції висногував про дійсність, реальність господарських операцій позивача з його контрагентами та правомірність формування ним своїх даних податкового обліку у період, охоплений перевіркою. Такого висновку суд дійшов на підставі оцінки наданих позивачем первинних та інших документів, обставин щодо специфіки діяльності підприємства, які у сукупності повною мірою підтверджують реальність господарських операцій з контрагентами та спростовують судження контролюючого органу в акті перевірки про безтоварність операцій позивача з придбання товарів та послуг у цих контрагентів.

Постанова Верховного Суду від 02.03.2023 р. у справі №804/644/16
(№К/9901/25145/18)

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/109345448>

ВІДСУТНІСТЬ ТТН: ПОДАТКОВІ РИЗИКИ

Судова практика

У додаткових поясненнях позивач вказує, що судові рішення у цій справі відповідають висновкам Верховного Суду щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладених в постановах від 12.06.2018 у справі №826/16272/13, від 07.03.2018 у справі №804/3420/16, від 05.01.2021 №820/1124/17, від 25.02.2021 у справі №640/3515/19, від 19.03.2021 у справі №460/143/19, від 16.04.2020 у справі №805/5017/15-а, від 19.03.2021 №460/143, від 12.05.2020 у справі №813/2749/16, від 11.09.2018 у справі №804/4787/16, від 05.02.2019 у справі №822/2373/17, від 24.05.2019 у справі №826/7423/16, від 30.09.2021 у справі №826/12528/17, від 08.06.2021 у справі №804/16151/15.

Наявність або відсутність ТТН та недоліки у їх оформленні не є підставою для висновків про безтоварність господарської операції з придбання або продажу ТМЦ, якщо інші дані свідчать про рух активів або зміни у зобов'язаннях платника податків. Крім того, ТТН є доказом факту перевезення (переміщення) товару, тому є обов'язковими при оподаткуванні операцій за договорами саме перевезення, натомість факт передання товару та, відповідно, набуття права власності на нього має підтверджуватись видатковою накладною.

Постанова Верховного Суду від 02.03.2023 р. у справі №804/644/16 (№К/9901/25145/18)

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/109345448>

ОПРИБУТКУВАННЯ ТОВАРІВ ЗА ВІДСУТНОСТІ ТТН

Товарно-транспортна накладна - єдиний для всіх учасників транспортного процесу (*крім фізичних осіб, які здійснюють перевезення вантажу за рахунок власних коштів та для власних потреб*) документ, призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей на шляху їх переміщення, розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи, **що МОЖЕ використовуватися для списання товарно-матеріальних цінностей, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, який складається у паперовій та/або електронній формі та містить обов'язкові реквізити, передбачені цим Законом та правилами перевезень вантажів автомобільним транспортом**

[Закон України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.2001 р. № 2344-III](#)

ОПРИБУТКУВАННЯ ТОВАРІВ ЗА ВІДСУТНОСТІ ТТН

Приймання та оприбуткування запасів, які надійшли від постачальників або від переробників з переробки на стороні, оформлюється товарно-транспортною накладною з використанням штампу (позначення) про оприбуткування **або** прибутковим ордером

п. 3.6 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів,
затверджених наказом Мінфіну від 10.01.2007 № 2

Вибуття запасів для реалізації (крім товарів в роздрібній торгівлі)
оформлюється товарно-транспортною накладною **або** накладною-вимогою на
відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, яку виписує уповноважена особа
на основі господарського договору, дозволу керівника або іншої уповноваженої
особи

п. 3.14 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів,
затверджених наказом Мінфіну від 10.01.2007 № 2

ОПРИБУТКУВАННЯ ТОВАРІВ ЗА ВІДСУТНОСТІ ТТН

Важливо: «товарно-транспортна накладна не є документом, що підтверджує факт придбання або продажу товарно-матеріальних цінностей, наявність або відсутність товарно-транспортних накладних та недоліки у їх оформленні не є підставою для висновків про безтоварність господарської операції, якщо з інших даних вбачається фактичний рух активів або зміни у зобов'язаннях платника податків»

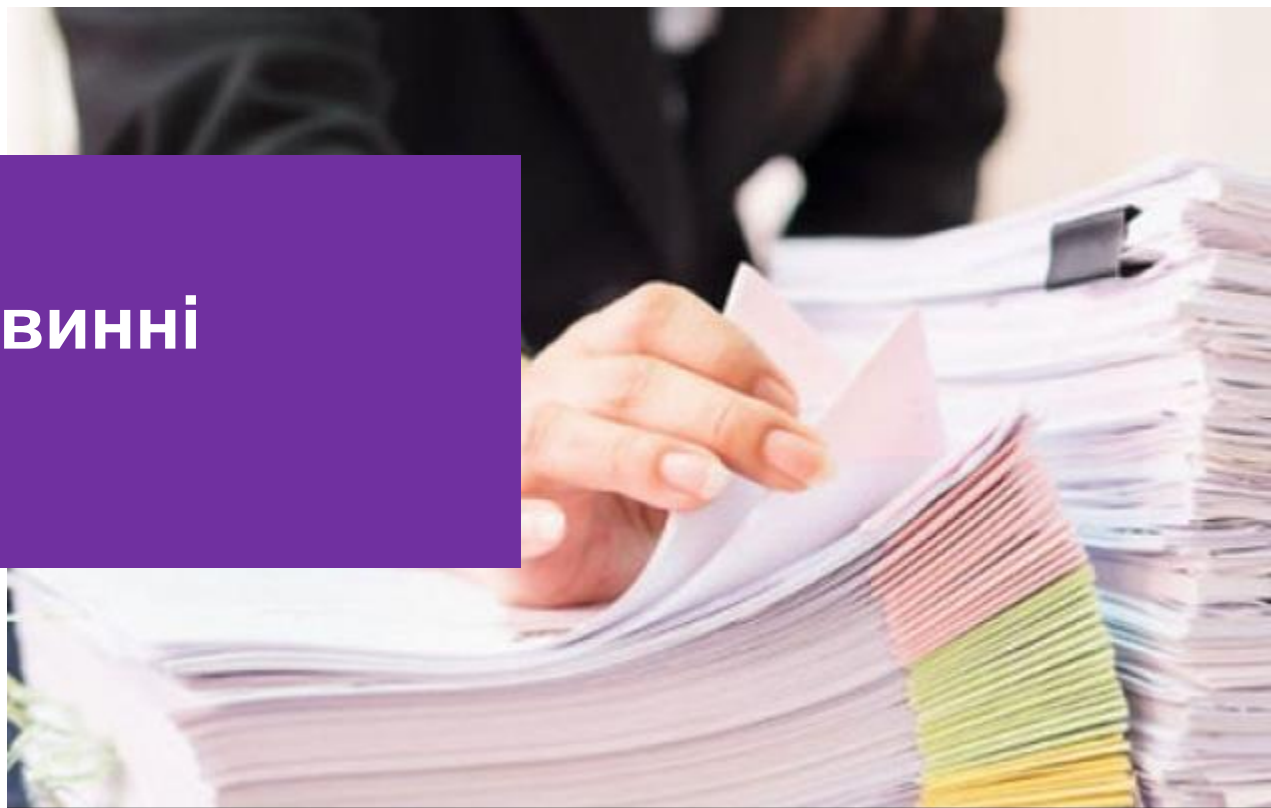
Постанова Верховного суду від 11.12.2018 р. у справі № 807/143/16

Постанова Верховного суду від 11.09.2018 у справі №804/4787/16

ЯК ДОВОДИТИ РЕАЛЬНІСТЬ ОПЕРАЦІЇ, КОЛИ ТТН НЕМАЄ

- ① Надати інші документи, які підтверджують придбання товарів, отримання послуг перевезення.
- ② Продемонструвати подальше використання товарів
 - якщо вони знаходяться на складі – складські документи, інвентаризаційний опис тощо;
 - якщо використанні у сласному виробництві – ліміто-забірні картки, накладні вимоги тощо;
 - якщо передані на зберігання іншій організації – акти приймання-передачі, накладні, ТТН тощо;
 - якщо реалізовані – накладні, ТТН, акти звірки і т. п.
- ③ Якщо самостійно перевозили товари – підтвердити, що транспорт був наявний (свій, орендований, взятий у позичку тощо) відповідно і є документи на це (подорожній лист, акти оренди, договори і т. п.), трудові ресурси були (власний водій, чи залучений, скажімо оренда трнспорту з водієм)
- ④ Апелювати до презумпції добросовісності (сумлінності) платників та інших учасників правовідносин у сфері економіки, якщо не доведено інше

Запізнілі первинні документи



ЯКІ ДОКУМЕНТИ ВВАЖАЮТЬСЯ ЗАПІЗНІЛИМИ?

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

Наприклад, операція відбулася у грудні 2023 р. (отримувалися послуги зв'язку), але первинний документ (акт, рахунок) від постачальника станом на дату складання звітності за 2023 р. ще не отримано (тобто до 28 лютого 2024 р. – граничної дати подання фінзвітності за рік - первинки на руках немає). Ось такий документ вважається «запізнілим».

Якщо ж, наприклад, акт за грудень 2023 надійшов у січні 2024 (чи навіть датований як складений у січні 2024, але при цьому вказано, що операція відбулася у грудні) – він не є запізненим. Бо головне – наявність саме на дату складання фінзвітності (щоб усе, що у ній відображено можна було підтвердити первинними документами). А найважливіше – можливість підтвердити під час перевірки.

ДАТА ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ

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

ч. 5 ст. 9 Закону № 996

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

УМОВА ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

Наявність первинного документа – *умова відображення господарської операції.*

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

ЯК ДІЯТИ З ЗАПІЗНІЛОЮ ПЕРВИНКОЮ?

Запізніла первинка – варіанти дій

```
graph TD; A[Запізніла первинка – варіанти дій] --> B[Варіант 1]; A --> C[Варіант 2];
```

Варіант 1

Використовувати рекомендації Мінфіну і за розрахунковою сумою відображати витрати за запізнілими первинними документами (прописати правила в Наказі про облікову політику)

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

ЗАПІЗНІЛІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ

Алгоритм

1. Затвердити методику розрахунку суми (обсягу) операції яка відбулася, але первинний документ запізнюється, в Наказі про облікову політику, базуючись на статистичній інформації по підприємству за попередні періоди, умовах договорів тощо. На основі такої методики і буде розраховуватися сума операції у разі отримання первинного документа із запізненням (після складання фінзвітності за відповідний період).
2. Скласти внутрішній документ (акт), а це може бути і бухдовідка (але тоді у правилах документообігу по підприємству це треба прописати), в якому розрахувати суму операції, виходячи з методики, яка затверджена Наказом про облікову політику. Та на основі якого буде відображена операція в періоді її ЗДІЙСНЕННЯ.
3. На дату отримання первинного документа від контрагента відобразити розходження в сумі операції між даними з такого документа і тими даними, які відображені за внутрішнім документом (за розрахунковою сумою). При цьому саме у періоді отримання документа, без необхідності виправляти помилку.

ЗАПІЗНІЛІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ

Етап 1. Затвердити методику розрахунку суми (обсягу) операції яка відбулася, але первинний документ запізнюється, в Наказі про облікову політику, базуючись на статистичній інформації по підприємству за попередні періоди, умовах договорів тощо. На основі такої методики і буде розраховуватися сума операції у разі отримання первинного документа із запізненням (після складання фінзвітності за відповідний період)

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 запізненими 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

Підстава:

п. 3.4 Положення від
24.05.1995 р. № 88,
лист Мінфіну від
22.04.2016 р.
№ 31-11410-06-5/11705,
[лист Мінфіну від
27.04.2022 р. № 41020-
06-5/8479](#), лист Мінфіну
від 21.03.2023 № 41010-
07-5/7607

ЗАПІЗНІЛІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ

Етап 2. Скласти внутрішній документ (акт), а це може бути і бухдовідка, в якому розрахувати суму операції, виходячи з методики, яка затверджена Наказом про облікову політику. Та на основі якого буде відображена операція в періоді її ЗДІЙСНЕННЯ.

ТОВ «Рококо»
ЄДРПОУ 12345678

Акт від 28.02.2024 № 356/2023

Відображення витрат за послугами зв'язку
(первинний документ від оператора не отримано своєчасно – відсутній на момент оформлення регістрів бухгалтерського обліку)

*Через затримку в отриманні первинного документа від оператора «ААА» (станом на 28.02.2024 р. рахунок не отримано) у підтвердження витрат на послуги зв'язку за грудень 2023 р. на основі п. 20.1 Наказу про облікову політику розрахункова сума витрат становить:
(30 000 + 26 000 + 35 000 + 32 000 + 29 000 + 46 000 + 34 000 + 50 000 + 41 000 + 36 000 + 28 000 + 33 000) : 12 = 35 000 (грн)*

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Відображено витрати на послуги зв'язку за грудень 2023 р. за розрахунковою сумою (у зв'язку із затримкою отримання первинного документа від оператора ТОВ «ААА»)	92	631	35 000,00

Виконавець бухгалтер Гора Дмитро ГОРА
(посада) (підпис) (власне ім'я та прізвище)

Головний бухгалтер
(особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства)

Лагода Ірина ЛАГОДА
(підпис) (власне ім'я та прізвище)

«28» лютого 2024 р.

Підстава:
п. 3.4 Положення від 24.05.1995 р. № 88 лист Мінфіну від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705 , [лист Мінфіну від 27.04.2022 р. № 41020-06-5/8479](#), [лист Мінфіну від 21.03.2023 № 41010-07-5/7607](#)

ЗАПІЗНІЛІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ

Етап 3. На дату отримання первинного документа від контрагента відобразити розходження (різницю) в сумі операції між даними з такого документа і тими даними, які відображені за внутрішнім документом (за розрахунковою сумою). При цьому саме у періоді отримання документа, без необхідності виправляти помилку.

ТОВ «Рококо»
ЄДРПОУ 12345678

Акт від 10.03.2024 № 543/2023

Коригування витрат, відображених за послугами зв'язку
(за отриманим первинним документом від контрагента із запізненням)

10 березня 2024 р. отримано акт № 6789 від 05.01.2024 р. від оператора «ААА» за послугами зв'язку грудень 2023 р. на суму 36 000 грн. Витрати за цими послугами були відображені на основі акту від 28.02.2024 р. № 356/2023 у зв'язку з затримкою в отриманні первинного документа від контрагента – на суму 35 000 грн:

На основі отриманого акту № 6789 від 05.01.2024 р. від оператора «ААА» допоказати витрати на послуги зв'язку на суму 1000 грн у березні 2024 р. (місяцем отримання первинного документа)

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Допоказано витрати на послуги зв'язку за грудень 2023 р., які були відображені за розрахунковою сумою (у зв'язку із затримкою отримання первинного документа від оператора ТОВ «ААА»).	92	631	1 000,00

Виконавець бухгалтер
(посада)

Гора
(підпис)

Дмитро ГОРА
(власне ім'я та прізвище)

Головний бухгалтер
(особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства)

Лагода
(підпис)

Ірина ЛАГОДА
(власне ім'я та прізвище)

«10» березня 2024 р.

Підстава:
п. 3.4 Положення від 24.05.1995 р. № 88 лист Мінфіну від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705, [лист Мінфіну від 27.04.2022 р. № 41020-06-5/8479](#), [лист Мінфіну від 21.03.2023 № 41010-07-5/7607](#)

ЗАПІЗНІЛІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ

Чи є порядок відображення запізнілих первинних документів за внутрішньою первинкою – створенням резерву?

Відображення витрат за розрахунковою сумою у зв'язку із несвоєчасним отриманням первинних документів – не є створенням резерву (забезпечення)
лист Мінфіну від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705

Це важливо для платників податку на прибуток, які використовують різниці, тож загаданий 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.



Ніяких різниць за такими операціями. Як у бухобліку наслідки.

ЗАПІЗНІЛІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ

Первинний документ взагалі не надали - чи будуть ризики

Якщо дивитися на нормативні вимоги, то без первинного документа не можна відображати операцію.

В ситуації з запізнілими документами є лише внутрішній документ (немає підтвердження від контрагента). Але, якщо операція відбулася – вона має бути відображена.

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

ухвала ВАСУ від 12.04.2016 р. у справі № 815/7760/13-а (K/800/8708/15)

<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57199710>

ухвала ВАСУ від 19.04.2016 р. у справі № 806/4822/14 (K/800/5191/15)

<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57491571>

ухвала ВАСУ від 26.04.2017 р. у справі № 820/5055/16 (№ K/800/2865/17)

<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/66271938>

постанова ВСУ від 06.02.2018 р. у справі № 816/166/15-а (№ K/9901/8403/18)

<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72029159>

ЗАПІЗНІЛІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ

Не відобразили операцію – отримали первинний документ – виправлення помилки

1. Не відображення витрат у періоді здійснення операції.
2. Отримання первинного документа від контрагента.
Оформлення бухдовідки на виправлення помилки.
3. Виправлення помилки з податку на прибуток - якщо така помилка зачепила показники декларації
+ правильно складена фінзвітність як додаток до декларації.
4. Якщо підприємство зобов'язане оприлюднювати фінзвітність на сайті – оприлюднення уточненої фінзвітності, якщо помилка суттєва.

Строки та правила зберігання



СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Обираємо більший!

Строк зберігання документів **для податкових цілей** - п. 44.3 ПКУ

Для інших цілей – строки з Переліку, затвердженого наказом Мін'юсту від 12.04.2012 № 578/5

Строки зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, внесків, інших обов'язкових платежів, розраховуються з дня подання податкової чи іншої звітності, для складення якої використовуються зазначені документи та/або інформація, а в разі її неподання - з передбаченого Податковим кодексом України граничного строку подання такої звітності.

При знищенні, архівуванні використовуємо наказ Мін'юсту України від 18.06.2015 р. № 1000/5 «Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях»

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

3 28.04.2023 набули чинності зміни, унесені [Законом від 20.03.2023 № 2970-IX](#) до ПКУ, зокрема щодо строків зберігання первинних документів для податкових цілей.

п. 44.3 ПКУ

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів та інформації, 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 строків, але не менше**:

44.3.1. 2555 днів - для документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю відповідно до [статей 39](#) і [39-2](#) цього Кодексу;

44.3.2. **1825 днів** - для первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, що складаються особами, визначеними [пунктом 133.1](#) статті 133, [підпунктом 133.2.2](#) пункту 133.2 та [пунктом 133.4](#) статті 133 цього Кодексу, а також юридичними особами, які обрали спрощену систему оподаткування, за винятком документів, до яких застосовується більш тривалий строк зберігання згідно з підпунктом 44.3.1 цього пункту;

44.3.3. 1095 днів - для інших документів, на які не поширюються вимоги підпунктів 44.3.1 та 44.3.2 цього пункту;

44.3.4. 1095 днів - для документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, включаючи дозвільні документи.

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Мінімальні строки зберігання документів за ПКУ

Види документів та випадки	Мінімальний строк зберігання	
	Було	Стало
Для документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю відповідно до ст. 39 та 39 ² ПК (тобто для трансфертного ціноутворення та КІК) (пп. 44.3.1 ПКУ)	2 555	2 555
Для первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, що складаються особами, визначеними п. 133.1, пп. 133.2.2 та п. 133.4 ПКУ, а також юридичними особами, які обрали спрощену систему оподаткування, за винятком документів, до яких застосовується більш тривалий строк зберігання згідно з пп. 44.3.1 ПКУ (тобто крім документів трансфертних та КІК – у них більший строк) (пп. 44.3.2 ПКУ)	1 095	1 825
Для інших документів, на які не поширюються вимоги п.п. 44.3.1 та 44.3.2 ПК (пп. 44.3.3 ПКУ)	1 095	1 095
Для документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, включаючи дозвільні документи (пп. 44.3.4 ПКУ)	1 095	1 095
У разі ліквідації платника податків передаються до архіву в установленому законодавством порядку документи, визначені п. 44.1 ПКУ, за період діяльності платника податків (відлік - до дати, що передуює даті ліквідації): - для документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю відповідно до ст. 39 і ст. 39² ПКУ (трансферне ціноутворення та КІК);	2 555	2 555
- для інших документів	1 095	1 095

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Від якої дати вести відлік строку зберігання документів для податкових цілей (за ПКУ)?

Відлік строків зберігання документів починається:

- **з дня подання податкової звітності** чи іншої звітності, передбаченої ПК, для складення якої використовуються зазначені документи;
- у разі неподання звітності - **з граничного строку подання такої звітності, передбаченого ПКУ;**
- для документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, - із дня здійснення відповідної господарської операції (для відповідних дозвільних документів - із дня закінчення строку їх дії).

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

**Чи застосовується збільшений строк (1 825 днів - 5 років) до «старих» документів – складених ще до запровадження змін (до 28.04.2023)?
Наприклад, скільки зберігати акт наданих послуг за грудень 2022 р. - три роки чи п'ять?**

Для таких випадків у Законі № 2970 прописали перехідні правила.

Якщо на дату набрання чинності змінами (28.04.2023) строк зберігання документа ще не закінчився, то для нього вже діють нові, продовжені строки. Тож акт за грудень 2022 р. точно треба буде зберігати 5 років. Звісно, нові строки стосуються й усіх документів, складених після змін.

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

п. 4 розд. II Закону № 2970

Установити, що **нові вимоги щодо 1825-денного мінімального строку зберігання** документів, передбачені пунктом 44.3 статті 44 Податкового кодексу України, **застосовуються до документів**, які розроблено:

- **до дня набрання чинності цим Законом, строк зберігання яких не закінчився на день набрання чинності цим Законом;**
- починаючи з дня набрання чинності цим Законом;
- особою, стосовно якої на день набрання чинності цим Законом розпочато, але не завершено процедуру припинення (ліквідації);
- особою, стосовно якої прийнято рішення про ліквідацію після набрання чинності цим Законом

Тобто на
28.04.2023 —
дату
набрання
чинності
Законом №
2970

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Чи призупинялися строки зберігання документів на період карантину та воєнного стану?

У п. 44.3 ПКУ (він регулює строки зберігання документів за ПКУ) зазначено: передбачені цим пунктом строки зберігання документів та інформації **продовжуються на період зупинення відліку строку давності у випадках, передбачених п. 102.3 ПКУ**. Тобто йдеться про строки давності.

Та встановлені ПКУ строки продовжуються не лише на періоди з п. 102.3 ПКУ, а й на періоди призупинення строків під час карантину та воєнного стану.

Строки, установлені ПКУ, у т. ч. і для зберігання документів, були призупинені:

- 1) на період карантину – **з 18.03.2020** до 30.06.2023 (включно) (за п. 52² підрозд. 10 р. XX ПКУ, ІПК ДПСУ від 02.07.2021 р. № 2606/ІПК/99-00-04-03-03-09);
- 2) на період воєнного стану з 24.02.2022 **по 31.07.2023 (включно)** (за пп. 69.9 підрозд. 10 р. XX ПКУ та п. 102.9 ПКУ).

З 01.08.2023 призупинення строків на період воєнного стану, визначених ПКУ, було скасовано Законом від 30.06.2023 № 3219-ІХ – було внесено зміни до пп. 69.9 підрозд. 10 р. XX ПКУ, п. 102.9 ПКУ. Однак на період заборони проводити перевірки строк давності продовжується – відповідно продовжується і строк зберігання документів (пп. 102.3.2, п. 44.3 та пп. 69.36 підрозд. 10 р. XX ПКУ).

Поновлення перебігу строку давності лише для тих перевірок, які дозволено проводити починаючи з 01.08.2023. А для перевірок, щодо яких продовжує діяти «воєнний» мораторій, перебіг строків давності не поновився відповідно до пп. 69.36 підрозд. 10 розд. XX ПКУ.

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Строк зберігання документів і строк давності за ПКУ

Призупинення строку давності – залежність від «мораторію» на перевірки
Для контролюючого органу та платників податків **зупиняється відлік строку давності щодо документальних планових та позапланових перевірок, які не проводяться згідно з [підпунктами 69.2-2](#), [69.35-1](#) та [69.35-2](#) цього пункту.**

{Абзац перший підпункту 69.36 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX із змінами, внесеними згідно із Законом [№ 3453-IX від 09.11.2023](#)}

Для платників податків **продовжуються строки зберігання документів та інформації, визначених [пунктом 44.1](#) статті 44 цього Кодексу, на період зупинення відліку строку давності, передбаченого [абзацом першим](#) цього підпункту**

пп. 69.36 підрозд. 10 р. XX ПКУ

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Строк давності або до якої помилки податківці не дотягнуться (відповідальність уже не загрожує)

Податківці вправі самостійно визначити суму зобов'язань платника у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення **1095-го дня** (2555 дня — у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до ст. до [39](#) і [39-2](#) ПКУ), **що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації** (якщо надана пізніше — за днем її фактичного подання) та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом.

У разі якщо протягом зазначеного строку контролери не визначали суми зобов'язань, платник вільний від такого зобов'язання (*в т. ч. і пені*), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному чи судовому порядку

[ст. 102.1 ПКУ](#)

Строк давності не змінили.

Залишився як і був 1095 днів!

Але на період карантину та воєнного стану відлік, пам'ятаємо, призупинено!

Відпустили строки лише за дозволеними перевітками - пп. 69.36 підрозд. 10 р. XX ПКУ

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Строк давності за ПКУ та мінімальний строк зберігання первинних документів

Якщо строк давності зі ст. 102 ПКУ:

- **закінчився до 18.03.2020 (до початку карантину)** – податківці не оштрафують за помилки тих періодів. І первинні документи їм будуть не цікаві за такі давні періоди. Та й строк їх зберігання – «старі» 1095 днів зі ст. 44 ПКУ уже сплив;
- **не закінчився до 18.03.2020** – його відлік на сьогодні зупинено і буде продовжено після закінчення мораторію на перевірки. Тобто фактично дні карантину, воєнного стану не беремо в розрахунок строку давності (1 095 днів) та строку зберігання первинних документів (1 825 днів).

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Строк давності за ПКУ та мінімальний строк зберігання первинних документів



СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Строк давності за ПКУ та мінімальний строк зберігання первинних документів

Строк давності	Строк зберігання первинних документів
1095 днів (3 роки)	1825 днів (5 років)
Призупинення обчислення строку через карантин з 18.03.2020 та через воєнний стан	
18.03.2020 – 1095 днів = 19.03.2017	18.03.2020 – 1095 днів = 19.03.2017
Якщо гранична дата подання звітності минула до 19.03.2017 і уточнюючих декларацій після не подавали - строк давності сплив. Наприклад, за 2016 рік – уже минув з податку на прибуток. За січень 2017 – уже минув з ПДВ...	Якщо граничний строк зберігання не минув на дату набрання чинності Закону № 2970 (28.04.2023), а через подовження, фактично читаємо «якщо не минув на 18.03.2020» - на початок карантинного подовження, то їх зберігаємо уже 1825 днів. Тобто уже новий строк

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Відповідальність за порушення строків зберігання документів

За порушення строків зберігання первинних документів загрожує штраф у розмірі:

- 1 020 грн;
- 2 040 грн - за повторне порушення протягом року – 2 040 грн

п. 121.1 ПКУ

А операції, які не будуть підтверджені первинними документами, звісно, «не мають права» бути в податковій звітності (ст. 44 ПКУ). Виняток - у разі втрати первинних документів через воєнний стан (пп. 69.28 підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

NEW

336. Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і стали підставою для записів у регістрах бухгалтерського обліку та податкових документах (касові, банківські документи, ордери, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, корінці квитанцій, банківських чекових книжок, наряди на роботу, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції і накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, рахунки-фактури, авансові звіти тощо)

5 р.¹

5 р.¹

¹Див. примітки до статті 186

Було 3 р. – зміни зміни були внесені наказом Мін'юсту від 04.01.2024 № 40/5 (набув чинності 10.02.2024)

[Наказом Мін'юсту від 12.04.2012 № 578/5](#)

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Примітка 1 до ст. 186 у [Наказі Мін'юсту від 12.04.2012 № 578/5](#)

До 10.02.2024

¹За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для органів виконавчої влади, державних фондів, бюджетних організацій, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, підприємств і організацій, які отримували кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовували державне чи комунальне майно, – ревізії, проведеної органами державного фінансового контролю за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності. У разі виникнення спо-рів (суперечок), порушення кримінальних справ, відкриття судами провадження у справах – зберігаються до ухвалення остаточного рішення

З 10.02.2024

¹ Документи, пов'язані з предметом податкової перевірки, інспектування (ревізії) органу державного фінансового контролю та/або адміністративним чи судовим оскарженням прийнятого за її (його) результатами рішення, зберігаються **не менше** встановленого мінімального строку та протягом одного року після закінчення передбаченого законом строку для судового оскарження такого рішення, а у разі такого оскарження - протягом одного року з дня набрання законної сили судовим рішенням, яким закінчено розгляд справи, а у разі оскарження такого судового рішення - протягом трьох місяців з дня набрання законної сили остаточним судовим рішенням, подальше оскарження якого неможливе. **Документи, щодо яких сплинув мінімальний строк зберігання, що стосуються звітних періодів, за які більше не може проводитись податкова перевірка, інспектування (ревізія), підлягають знищенню (крім тих, що можуть бути використані для документального забезпечення процесу відшкодування матеріальної шкоди, заподіяної внаслідок збройної агресії російської федерації та тимчасової окупації).**

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

343. Документи (протоколи, акти, звіти, відомості переоцінки й визначення зношеності основних засобів) про переоцінку основних фондів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва	Пост.	До ліквідації організації
--	-------	---------------------------

[Наказом Мін'юсту від 12.04.2012 № 578/5](#)

Щоб відчувати різницю: документи з переоцінки основних засобів мають зберігатися до ліквідації юрособи (ст. 343 Переліку № 578). А для податкових цілей – 1 825 днів (п'ять років)?

Ні, завжди орієнтуємося на більший строк. Підтвердження тому - у п. 44.3 ПК: *«платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів ... протягом визначених законодавством строків, але **не менше...**»*. Тож у **ПКУ встановлено мінімальні строки зберігання**

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

344. Документи (акти, відомості) про переоцінку товарно-матеріальних запасів, незавершеного виробництва	5 р. ¹	5 р. ¹	¹ Див. примітки до статті 186
345. Документи (протоколи інвентаризаційних комісій, акти інвентаризації, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості) про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, матеріальних цінностей тощо	5 р. ¹	5 р. ¹	¹ Див. примітки до статті 186

[Наказом Мініюсту від 12.04.2012 № 578/5](#)

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

311. Фінансова звітність з примітками до неї:				
а) консолідовані річні	Пост. ¹	До ліквідації організації ¹	¹ За місцем складення, доки не мине потреба	
б) річні	Пост. ¹	До ліквідації організації ¹	² За відсутності річних - пост.	
в) квартальні	5 р. ^{2, 6}	5 р. ^{3, 6}	³ За відсутності річних - до ліквідації організації	
г) місячні	1 р. ⁴	1 р. ⁵	⁴ За відсутності річних, квартальних - пост.	
			⁵ За відсутності річних, квартальних - до ліквідації організації	
			⁶ Див. примітки до статті 186	
312. Передаточні, розділювальні, ліквідаційні баланси, додатки, пояснювальні записки до них	Пост.	До ліквідації організації		

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

З якої дати обчислювати строк зберігання документів?

Строки зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінзвітності, інших документів, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, внесків, інших обов'язкових платежів, розраховуються з дня подання податкової або іншої звітності, для складання якої використовуються зазначені документи та/або інформація, а в разі її неподання – з передбаченого ПКУ граничного строку подання такої звітності.

п. 2.10 [Наказу Мін'юсту від 12.04.2012 № 578/5](#)

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Як визначити строк зберігання документів, які були предметом перевірки?

Документи, пов'язані з предметом податкової перевірки, інспекції (ревізії) органу державного фінконтролю та/або адміністративним або судовим оскарженням прийнятого за її результатами рішення зберігаються **не менше встановленого мінімального строку та протягом:**

- одного року після закінчення передбаченого законом строку для судового оскарження рішення;
- одного року з дня набуття законної сили судовим рішенням, прийнятим у результаті оскарження рішення контролюючого органу;
- трьох місяців з дня набуття законної сили остаточним судовим рішенням, подальше оскарження якого неможливе (у разі оскарження самого судового рішення)

п. 2.11 [Наказу Мін'юсту від 12.04.2012 № 578/5](#)

СТРОК ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Чи можна знищити документи, якщо строк їх перевірки вже минув?

Документи підлягають знищенню, якщо одночасно виконуються дві умови:

- 1) минув мінімальний строк їх зберігання;
- 2) вони стосуються звітних періодів, за які більше не може проводитися податкова перевірка, інспекція (ревізія).

Строки давності для проведення перевірок установлені ст. 102 ПКУ

Виняток: не підлягають знищенню документи, які можуть бути використані для документального забезпечення процесу відшкодування матеріальної шкоди, завданої внаслідок збройної агресії проти України та тимчасової окупації її територій.

п. 2.11 [Наказу Мін'юсту від 12.04.2012 № 578/5](#)

ВІДСУТНІ ДОКУМЕНТИ

Причини відсутності

Не отримані від контрагента

Смтуація 1

Відсутні/запізнілі – ті, які не надійшли на звітну дату, але операція мала місце і їх отримання від контрагента є ймовірним – **рекомендації Мінфіну** (листи від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705, [від 27.04.2022 р. № 41020-06-5/8479](#), [від 21.03.2023 № 41010-07-5/7607](#)), п. 3.4 Положення № 88

Втрачені підприємством

Ситуація 2

Втрачені/зіпсовані не по причині воєнних дій – загальна процедура з п. 44.5 ПКУ та п. 6.10 Положення № 88

Ситуація 3

Втрачені/зіпсовані по причині воєнних дій - спеціальні правила за певних умов (п. 96.28 підрозділу 10 р. XX ПКУ)

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Стандартна процедура

п. 44.5 ПКУ

1. Повідомлення податківців у довільній формі про втрату документів протягом **5 днів** з дня події (втрати, знищення).

2. **Відновити первинні документи протягом 90 днів.**

3. Якщо не відновити – вважається що відображені операції без підтвердження.

Строк подовжуються (бо призупинені на основі п. 69.9 підрозд. 10 р. ХХ ПКУ)

Звернутися до правоохоронних органів + створюється комісія і складається акт

п. 6.10 Положення № 88

У разі пропажі або знищення первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку і звітності керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуюються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також територіальним органам центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, та центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи, - підприємствами та місцевому фінансовому органу - установами, в 10-денний строк.

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Спеціальна процедура

пп. 69.28 підрозділу 10 р. ХХ ПКУ

(зміни внесено Законом від 01.04.2022 р. № 2173-IX)

Кого стосується

Для платників податків/податкових агентів, які **провадили діяльність**:

- **на територіях активних бойових дій**;
або

До змін, внесених Законом № 3050-IX від 11.04.2023 – йшлося про території бойових дій

- **на тимчасово окупованих** рф територіях України,

і не можуть пред'явити первинні документи, на підставі яких здійснюється облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, як виняток із положень [статті 44](#) цього Кодексу застосовуються спеціальні правила для підтвердження даних, визначених у податковій звітності.

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Особливі правила за втраченими документами

Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, та територій, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, визначається Кабінетом Міністрів України.

Перелік, затверджений Мінреінтеграції від 22.12.2022 № 309.

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Особливі правила за втраченими документами через воєнні дії

Які підстави для неможливості пред'явлення первинних документів

Підставами є:

- **втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів**

або

-знаходження їх на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями РФ, у разі якщо їх неможливо вивезти або їх вивезення пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я платника податків, фізичних осіб чи неможливе у зв'язку з адміністративними перешкодами, встановленими органами влади

пп. 69.28 підрозділу 10 р. XX ПКУ

Втрата документів, що не пов'язана з проведенням на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України, бойових дій, не надає права платнику податків/податковому агенту застосовувати положення п.п. 69.28 підрозд. 10 р. XX ПКУ

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Повідомлення ДПС

У разі втрати та/або неможливості вивезення первинних документів платник податків/податковий агент подає до контролюючого органу в довільній формі повідомлення про неможливість вивезення первинних документів, підписане керівником підприємства та головним бухгалтером, в якому зазначаються

пп. 69.28 підрозділу 10 р. XX ПКУ

- обставини, що призвели до втрати та/або неможливості вивезення первинних документів,
- податкові (звітні) періоди;
- загальний перелік первинних документів (за можливості - із зазначенням реквізитів).

Строків для подання повідомлення не встановлено. Підписує - керівник підприємства та головний бухгалтер



ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Наслідки подання повідомлення за спеціальними правилами пп. 69.28 підрозд. 10 р. ХХ ПКУ

Повідомлення про неможливість вивезення первинних документів	Повідомлення про втрату первинних документів
Дані та показники податкової звітності платника податків/податкового агента за податкові (звітні) періоди, зазначені у повідомленні, не можуть бути піддані сумніву лише на підставі відсутності первинних документів	
Подане повідомлення є також підставою для збереження : - витрат (включаючи витрати у зв'язку з придбанням цінних паперів/корпоративних прав) та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток (включаючи від'ємний фінансовий результат за операціями з цінними паперами/корпоративними правами), - податкового кредиту ПДВ, та/або суми від'ємного значення ПДВ минулих податкових (звітних) періодів без наявності договірних, розрахункових, платіжних та інших первинних документів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку	
Після подання до контролюючого органу повідомлення про неможливість вивезення первинних документів у зв'язку з їх знаходженням на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями рф, запроваджується мораторій на проведення документальних перевірок щодо зазначених у повідомленні податкових (звітних) періодів	Платники податків/податкові агенти, які подали повідомлення про втрату первинних документів відповідно до пп. 69.28 підрозділу 10 р. ХХ ПКУ, не підлягають перевірці контролюючим органом щодо зазначених у повідомленні податкових (звітних) періодів, у тому числі після завершення дії воєнного стану
У податкових (звітних) періодах, зазначених у відповідному повідомленні, не може бути переглянуто : - у бік збільшення суми податкових зобов'язань з податків і зборів, задекларовані в податкових деклараціях за зазначені податкові (звітні) періоди; - у бік збільшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, задекларовані в податкових деклараціях/розрахунках за зазначені податкові (звітні) періоди; - у бік збільшення суми бюджетного відшкодування ПДВ, заявлені в податкових деклараціях за зазначені звітні періоди	

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Чи можуть податківці відмовити у застосування преференцій, прописаних у пп. 69.28 підрозд. 10 р. XX ПКУ?

Так. За пп. 69.28 підрозділу 10 р. XX ПКУ у разі відмови у застосуванні положень цього підпункту контролюючий орган не пізніше одного місяця з дати отримання відповідного повідомлення від платника податків/податкового агента **видає вмотивоване рішення із зазначенням підстави та доказів такої відмови.** Щоправда, переліку підстав для відмови у ПКУ не перелічено. Рішення контролюючого органу може бути оскаржено в адміністративному чи судовому порядку. До винесення остаточного рішення по справі контролюючий орган не може піддавати сумніву показники податкової звітності, а також ініціювати проведення будь-якої перевірки платника податків/податкового агента щодо податкових (звітних) періодів, зазначених у відповідному повідомленні

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Під пп. 69.1 підрозділу 10 р. ХХ ПКУ Мінфін затвердив порядок підтвердження неможливості виконання податкових обов'язків – важливо для звільнення від відповідальності і визначення строку для виконання цих обов'язків.

Наказ Мінфіну від 29.07.2022 № 225 «Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України та переліків документів на підтвердження». Цей Наказ набув чинності з 06.09.2022.

Але він стосується податкових обов'язків, які виникли (гранична дата виконання) під час воєнного стану.

Серед підстав – розташування (податкова адреса) на окупованих територіях, громадах, де ведуться (велися) бойові дії, **втрата документів, комп'ютерної техніки** тощо.

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Підставами неможливості виконання платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкових агентів) є:

- 1) **втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів**, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок **бойових дій**, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією Російської Федерації;
- 2) **неможливість використати чи вивезти документи**, комп'ютерне та інше обладнання внаслідок ведення бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією Російської Федерації;
- 3) використання чи **вивезення документів**, комп'ютерного або іншого обладнання, **пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я посадової особи** платника податків або неможливе у зв'язку з встановленням уповноваженими органами державної влади відповідно до закону в умовах воєнного стану заборон та/або обмежень;

Пп. 4 п. 1 Порядку № 225

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Перелік документів, що підтверджують неможливість платника податків - юридичної особи, зокрема щодо своєї філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента, завітверджений наказом Мінфіну від 29.07.2022 р. № 225

<...>

16. Документи, що свідчать про пошкодження, втрату, знищення, зіпсуття документів бухгалтерського обліку або неможливості їх вивезення з територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації (інформація про подання до контролюючого органу повідомлення згідно [пункту 44.5](#) статті 44 глави 1 розділу II Податкового кодексу України, повідомлення про неможливість вивезення первинних документів згідно [пункту 69.28](#) пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України).

ВТРАЧЕНІ ДОКУМЕНТИ

Строк повідомлення про неможливість виконання податкових обов'язків

Не пізніше 60 к. д. з першого дня місяця, що настає за місяцем відновлення можливостей

П. 6 Порядку № 225

Ваші запитання



Легкого обліку!

