

Товкун Л. В.

доцент кафедри фінансового права
*Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого
м. Харків, Україна*

ЗНАЧЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ: СУДОВА ПРАКТИКА

Будь-яка господарська операція повинна бути відображена в первинних документах. Вони є тими, в яких фіксуються операції фінансового, податкового і бухгалтерського обліку. З юридичної точки зору, без первинних документів функціонування юридичної особи неможливе. Також у разі виникнення спірних ситуацій первинні документи є важливим доказом в суді, про що свідчить національна судова практика. В Україні судові акти традиційно не визначаються джерелом права, вони здійснюють тлумачення правових норм і заповнюють законодавчі прогалини та усувають правові колізії. Постановами Верховного Суду України закінчується перегляд судових рішень в касаційному порядку в податкових спорах щодо наявності або відсутності окремих первинних документів при здійсненні господарських операцій, а також виявленні недоліків в їх оформленні. Визначення первинних документів наводиться в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон № 996) [1] та деталізується в Положенні «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 (далі – Положення № 88) [2]. Відповідно до ст. 1 Закону № 996, первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію [1]. Таким чином, метою складання первинних документів є фіксація факту проведення господарської операції. Положення №88 п.2.1, уточнюючи визначення дане Законом № 996, зазначає, що 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]. На нашу думку, таке формулювання є не дуже коректним. Зазначимо, що свого часу Міністерство фінансів України в листі від 27.01.2006 року № 31-34000-30-27/1450 звертало увагу, що розпорядження(дозволи) адміністрації(власника) на проведення господарських операцій не можуть бути первинним документом [3]. Такий висновок виходить з того, що подібні розпорядження, по суті, не містять інформацію про операцію, а лише підтверджують дозвіл на її проведення. До первинних документів відносять товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт(наданих послуг), прибутковий та

видатковий касовий ордери та інші. Цей перелік не є вичерпним, враховуючи те, що у первинних документах повинні міститись необхідні реквізити та відомості про господарську операцію. Щодо реквізитів, то вони поділяються на основні і додаткові. Перелік основних реквізитів міститься у ч. 2 ст. 9 Закону № 996. До них відносять: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Крім того, залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені і додаткові(необов'язкові) реквізити (відповідно до пп. 2.4 Положення № 88). Зокрема це: ідентифікаційний код підприємства, установи з Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України; номер документа; підстава для здійснення операції; дані про документ, що засвідчує особу-одержувача, тощо. Реквізити, які не відносяться до обов'язкових, можна не заповнювати. Слід зазначити, що деякі законодавчі акти встановлюють свій перелік обов'язкових реквізитів, наприклад, Податковий кодекс України в п. 201.1 ст. 201 передбачає обов'язкові реквізити саме для податкової накладної. Наявність усіх реквізитів на документі надає йому юридичної сили та доказовості. На цьому наголосило і Міністерство фінансів України в листі від 15.01.2015 р. № 31-11410-08-10/871 [4]. Але, у Законі № 996 ще з 01.01.2018 року міститься норма, яка передбачає, 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» [1]. На жаль, в жодному нормативно-правовому акті України не міститься положення про те, які ж недоліки можна вважати неістотними. Виходячи з наведеної норми закону, можна зазначити наступне: 1) неістотними в первинних документах вважаються ті недоліки, які: не заважають ідентифікувати господарську операцію і дають можливість також ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію, тобто, містять її підпис, прізвище та ініціали і посаду. В такому випадку, наявність усіх обов'язкових реквізитів первинного документу вже не буде обов'язковою для визнання господарської операції і рішення з приводу «істотності» чи «неістотності» недоліків буде визначати той орган, від кого залежить прийняття рішення у разі виникнення спору (суд, контролюючий орган та ін.). Так, Верховний Суд Постановою від 26.06.2019 року у справі

№ 808/1641/16 зазначив, що у спірній ситуації необхідно з'ясувати чи розкривають первинні документи зміст господарської операції, чи дійсно товар, який був придбаний платником податку, оприбуткований. Якщо це дійсно так, то незначні недоліки в первинних документах не можуть розглядатись як підстава для позбавлення платника податку права на податковий кредит [5]; 2) відсутність або оформлення первинних документів з істотними порушеннями(недоліками) несе певні податкові ризики, та може призвести до втрати за платником податків права на формування податкового кредиту. Так, Верховний Суд України Постановою від 02.07.2019 року у справі № 826/ 7836/17 зазначив, що акт здачі-прийняття робіт не був підписаний уповноваженою особою, в акті була відсутня необхідна інформація щодо обсягу виконаних робіт, не була вказана одиниця виміру господарської операції, також первинні документи не містили посилання на виконання якого договору вони були складені. Це є істотним порушенням при оформленні первинних документів, що призвело до відсутності достатніх та необхідних доказів щодо проведення суб'єктом господарювання господарської операції [6]. Аналогічні положення відображені і в Постанові Верховного Суду України від 24.06.2019 року у справі № 810/5327/14. У спірній ситуації судові інстанції виходили з того, що подані позивачем договори, видаткові та податкові накладні, платіжні доручення, документи щодо експедирування (заяви, договори та накази, посадові інструкції експедитора) не є достатніми доказами фактичного здійснення оспорюваної поставки. Так, пред'явлені товариством накладні на переміщення з основного складу товарів оформлено з порушенням чинного законодавства, оскільки не містить прізвища та ініціалів особи, яка відвантажила товар, та її займану посаду. Також надані позивачем первинні документи були підписані особою, яка на день виникнення та реалізації господарських зобов'язань не була посадовою особою юридичної особи, а відтак не мала права вчиняти дії від її імені, зокрема підписувати первинні документи, документи бухгалтерської і податкової звітності тощо. Наведені обставини сукупно з іншими доказами, обумовили висновок попередніх судових інстанцій про необґрунтованість формування товариством даних податкового обліку за спірною поставкою [5]; 3) слід враховувати, що навіть формально (без недоліків) оформлені документи можуть призвести до визнання господарської операції фіктивною, якщо, така господарська операція фактично не була здійснена. Так, Верховний Суд України Постановою від 04.06.2019 року у справі № 2-а3581/10/0970 встановив, що наслідки в податковому обліку створюють лише реально вчинені господарські операції. Якщо ж фактичне здійснення господарської операції відсутнє, відповідні документи не можуть вважатись первинними документами для цілей ведення податкового обліку, навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені

законодавством. При цьому суд касаційної інстанції порадив платнику податків розумну обережність при укладенні договорів з постачальниками. Адже за звичаями ділового обороту при здійсненні такого вибору суб'єктами господарювання оцінюються не лише умови угоди та їх комерційна привабливість, а й ділова репутація, платоспроможність контрагента, ризики невиконання зобов'язань [5].

Таким чином, проаналізувавши Постанови Верховного Суду України по податковим спорам щодо наявності або відсутності первинних документів, наявності неістотних недоліків в їх оформленні, можна зробити висновок, що значення його рішень полягає в уточненні та тлумаченні податкового законодавства. Враховуючи складність і особливість податкових правовідносин, часті зміни і недосконалість податкового законодавства можна очікувати посилення значення судових актів в регулюванні податкових правовідносин.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Лист Міністерства фінансів України від 27.01.2006 року № 31-34000-30-27/1450 URL: <http://search.ligazakon.ua>
4. Лист Міністерства фінансів України від 15.01.2015 р. № 31-11410-08-10/87. URL: <https://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/treasury/5349-871.html>
5. Податкові спори: огляд практики Верховного Суду України: Вісник. Офіційно про податки № 30-31 від 17.08.2019, с.49-51; № 25-26 від 13.07.2019, с.49-50. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/issue>

**ГРОМАДСЬКА ОРГАНІЗАЦІЯ
«ПРИЧОРНОМОРСЬКА ФУНДАЦІЯ ПРАВА»**

**МІЖНАРОДНА
НАУКОВО-ПРАКТИЧНА
КОНФЕРЕНЦІЯ**

**«ЮРИДИЧНА НАУКА:
ВИКЛИКИ І СЬОГОДЕННЯ»**

12–13 червня 2020 р.

**Одеса
2020**

УДК 34(063)
Ю70

Юридична наука: виклики і сьогодення: матеріали Ю70 міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 12–13 червня 2020 р.). – Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. – 104 с.

У збірнику містяться матеріали, подані на міжнародну науково-практичну конференцію **«Юридична наука: виклики і сьогодення»**. Для студентів, аспірантів, викладачів, науковців юридичних вищих навчальних закладів, представників судових та інших правозастосовних органів держави, адвокатів, представників юридичних громадських організацій.

Усі матеріали подаються в авторській редакції.

Погляди авторів, викладені в цьому збірнику, необов'язково відображають позицію організаторів міжнародної науково-практичної конференції **«Юридична наука: виклики і сьогодення»**.

УДК 34 (063)