

ДО ПИТАННЯ ПРО ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

TO THE QUESTION OF DOCUMENTARY SUPPORT TAX ACCOUNTING

Маринів Н.А., к.ю.н.,
доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Статтю присвячено дослідженню документального забезпечення податкового обліку та його значенню для платників податків під час формування показників податкової звітності.

Проаналізовано положення Податкового кодексу України, якими встановлені вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності, а також до документального підтвердження виконання вимог податкового або іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи.

Охарактеризовано сутність первинних документів і порядок їх створення; строки, протягом яких платник податків зобов'язаний забезпечити їхнє зберігання; наслідки для платника податків як у разі недотримання таких строків, так і вимог до оформлення первинних документів для надавання їм ознак доказовості, правомірності визначення ним своїх податкових зобов'язань.

Аналізуючи порядок надання платником податків первинних документів контролюючим органам для проведення перевірки та в інших передбачених податковим законодавством випадках, окрему увагу приділено питанням, пов'язаним із можливістю подавати у судовому процесі як докази підтвердження правомірності формування показників податкової звітності первинних документів, які не досліджувалися під час проведення перевірки внаслідок різного роду причин.

Розглянуто також алгоритм дій платника податків, якого він має дотримуватись у випадку втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, пов'язаних із предметом податкового контролю, та наслідки невідновлення таких документів для підтвердження його податкового обліку.

Проаналізовано судові рішення із зазначених питань і судову практику, що склалася з питань визнання доказами таких первинних документів, які формально і відповідають вимогам щодо їхнього оформлення, однак складені суб'єктами господарської діяльності на операції, які не відповідають сутності, тобто не несуть доказовості відносно змісту здійсненої операції, та зроблено відповідні висновки.

На основі проведеного дослідження зроблено висновок, що дотримання вимог податкового законодавства всіма учасниками податкових правовідносин є запорукою належного виконання ними своїх обов'язків щодо своєчасної та повної сплати податків і зборів (для платників податків) і щодо ефективного здійснення податкового контролю (для контролюючих органів).

Ключові слова: податковий облік, первинні документи платника податків, строки зберігання первинних документів, письмові докази, відсутність первинних документів, наслідки для платника податків у разі відсутності первинних документів, відповідальність за порушення ведення податкового обліку.

The article is devoted to the study of documentary support of tax accounting and its significance for taxpayers in the formation of indicators of tax reporting.

The provisions of the Tax Code of Ukraine, which establish requirements for confirmation of the data specified in the tax reporting, as well as documentary evidence of the fulfillment of the requirements of tax and other legislation, the control over the implementation of which is entrusted to the controlling authorities, are analyzed. The essence of primary documents, the procedure for their creation, the terms during which the taxpayer is obliged to ensure their storage, and the consequences for the taxpayer both of non-compliance with such terms and the requirements for the execution of primary documents for providing them with signs of evidence of the legitimacy of determining their tax liabilities are described.

Analyzing the procedure for providing the taxpayer with primary documents to the controlling authorities for verification and in other cases stipulated by the tax legislation, special attention is paid to issues related to the possibility to submit in the trial as evidence of the legitimacy of the formation of indicators of tax reporting of primary documents that were not investigated during the audit due to various reasons.

The algorithm of actions of the taxpayer, which he must adhere to in case of loss, damage or early destruction of documents related to the subject of tax control, and the consequences of not restoring such documents to confirm his tax accounting, is also considered.

Court decisions on these issues and judicial practice on the recognition of evidence of such primary documents, which formally and meet the requirements for their registration, but compiled by business entities for transactions that do not correspond to the entity, i.e. do not bear evidence regarding the content of the transaction, are analyzed, and appropriate conclusions have been drawn.

Based on the research, it was concluded that compliance with the requirements of tax legislation by all participants in tax relations is the key to their proper fulfillment of their duties: on timely and fully paying taxes and fees – for taxpayers and on the effective implementation of tax control – for regulatory authorities.

Key words: tax accounting, primary documents of the taxpayer, terms of storage of primary documents, written evidence, absence of primary documents, consequences for the taxpayer in the absence of primary documents, liability for violation of tax accounting.

Закріплений у статті 67 Конституції України обов'язок сплачувати податки і збори деталізовано Податковим кодексом України як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку і збору у порядку і в строки, визначені цим Кодексом, законами із питань митної справи [1], які разом визначають податковий обов'язок платника, що виникає у платника за кожним податком і збором.

За деяким винятком платник податків для виконання свого податкового обов'язку зі сплати відповідних сум податкових зобов'язань повинен здійснити його належне обчислення і відображення у податковому обліку з тим, щоб своєчасно задекларувати свої податкові зобов'язання шляхом подання до контролюючого органу податкової декларації.

Саме питанням документального забезпечення цих двох елементів податкового обов'язку платника присвячено зазначене дослідження.

Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності, а також документального підтвердження виконання вимог податкового та іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи, визначено статтею 44 Податкового кодексу України. Зокрема, вказаним законом зобов'язано платників податків вести облік доходів, витрат, інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань. Цей облік вони повинні здійснювати на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, та використовувати його для цілей оподаткування, тобто для визначення сум податків, які платник має сплатити до відповідного бюджету у визначених податковим законодавством випадках [1].

Нормативне визначення терміну «первинні документи» містить Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, згідно з яким первинний документ визначається як документ, який містить відомості про господарську операцію, тобто дію або подію, яка спричинює зміни у структурі активів і зобов'язань, у власному капіталі підприємства [2]. Більш розширене визначення терміну «первинний документ» наведено у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверженому наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88. Відповідно до цього положення первинними є документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, зокрема розпорядження і дозволи адміністрації (власника) на їхнє проведення [3].

Законодавчо визначені також обов'язкові реквізити, які повинні мати первинні документи для надання їм доказової сили. Такими реквізитами визнає: 1) найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ; 2) назва документа (форми); 3) дата складання; 4) зміст та обсяг господарської операції; 5) одиниця виміру господарської операції (у грошовому та, за можливості, у натуральних вимірниках); 6) посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції, правильність її оформлення; 7) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Однак обов'язкові реквізити первинних документів можуть визначатися також і спеціалізованим законодавством. Наприклад, Податковим кодексом України для податкової накладної вони визначені у статті 201 ПКУ, а статтею 231 кодексу визначено обов'язкові реквізити для акцизної накладної. Касові і банківські форми таких документів (платіжні доручення, авансовий звіт, прибуткові і видаткові касові ордери, касові книги і багато інших) та вимоги до їх оформлення також визначаються відповідними нормативними актами.

Установлюючи перелік обов'язкових реквізитів, законодавець надає право на допущення неістотних недоліків у документах, що містять відомості про господарську операцію, і водночас дозволяє використовувати такі документи для визнання господарської операції за певних умов. Така можливість надається у разі, якщо неістотні недоліки не перешкоджають 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 [2, 3].

Податковим кодексом України імперативно закріплено, що відомості податкового обліку, не підтвержені відповідними документами, не можуть бути підставою для формування показників податкової звітності чи митних декларацій.

Водночас, аналізуючи судові рішення, внесені до Єдиного державного реєстру судових рішень, ми можемо дійти висновку, що наявність формально складених, але недостовірних первинних документів, відповідність яких фактичним обставинам спростована належними доказами, не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції.

Судова практика вирішення податкових спорів виходить із презумпції добросовісності платника, яка передбачає економічну виправданість дій платника, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, та достовірність у бухгалтерській і податковій звітності платника. Наприклад, як зазначає Верховний Суд у своєму рішенні від 16 березня 2021 року у справі № 580/2490/19, суть указаної доктрини полягає в тому, що наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, а не задекларований на папері. Водночас будь-які документи

(зокрема договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичне здійснення господарської операції є відсутнім, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, передбачених законодавством. Отже, лише за умови підтвердження первинними документами господарських операцій, які є об'єктом оподаткування, платник податків має право на відображення результатів таких операцій у бухгалтерському обліку, на даних якого ґрунтується податкова звітність. Таким чином, судом зроблено висновок, що, враховуючи вищезазначені норми законодавства, первинні документи, 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 і податкового обліку [4].

Обов'язок документально підтверджувати показники своєї податкової звітності кореспондує з обов'язком платника податків забезпечити зберігання таких документів. Якщо документи пов'язані із предметом перевірки і проведенням процедури адміністративного оскарження прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення або судового розгляду, то такі документи мають зберігатися до закінчення перевірки і передбаченого законом строку оскарження прийнятих за її результатами рішень та/або вирішення справи судом, але у будь-якому випадку не менш ніж 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації, потрібної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням) із дня подання податкової звітності (для складання якої використовуються зазначені документи) або із дня здійснення відповідної господарської операції (у разі неподання податкової звітності) [1].

У разі недотримання платником податків таких вимог законодавства, окрім негативних наслідків у вигляді фінансових санкцій за незберігання документів, він отримує ще і ризик неможливості документально підтвердити показники своєї податкової звітності, а це вже зовсім інші санкції, і не завжди лише фінансові. Про зазначене свідчить аналіз абзацу 1 пункту 44.6 статті 44 Податкового кодексу України, згідно з яким у разі ненадання під час податкової перевірки оригіналів документів, використаних для складання звітності з того чи іншого податку, які підтверджують відображені в ній показники, вважається, що ці документи були відсутніми у платника податків на момент складання такої звітності. Під час податкової перевірки не вистачатиме копій відповідних документів, оскільки право на ту чи іншу податкову вигоду у вигляді, наприклад, податкового кредиту із податку на додану вартість чи витрат із метою зменшення оподаткованого доходу (прибутку) із податку на доходи фізичних осіб (податку на прибуток) платнику податків дають лише оригінали документів. Тому для уникнення таких ризиків єдиною рекомендацією для платника податків може стати здійснення без зволікань згідно із визначеним податковим законодавством алгоритму активних дій із відновлення втрачених, пошкоджених або достроково знищених первинних документів. Зокрема, але не виключно, платник податків у п'ятиденний строк із дня настання такої події зобов'язаний письмово повідомити про це контролюючий орган за місцем обліку, надіслати заяву правоохоронним органам (поліції) про факт крадіжки первинних і бухгалтерських документів і вчинити інші дії для відновлення втрачених документів. Водночас законодавець на відновлення таких документів надає платнику 90 календарних днів. Причини втрати первинних документів, як варіант, є обставинами непереборної сили (форс-мажор), а також втрата та/або неможливість вивезення платниками подат-

ків первинних документів через проведення антитерористичної операції, знаходження первинних документів на тимчасово окупованій території та/або на території населених пунктів на лінії розмежування.

Судова практика, що склалася, демонструє, що покрокове виконання вищезазначених дій із високою часткою ймовірності забезпечить платнику податків сприятливий результат у можливому судовому спорі з податковим органом щодо оскарження податкових повідомлень-рішень, прийнятих у зв'язку з документальним непідтвердженням даних податкової звітності [5]. Що стосується відсутності первинних документів під час перевірки через їхню виймку правоохоронними органами, то підтверджене належним чином вилучення первинних документів правоохоронними органами у платника податків, як зазначено у рішенні Верховного Суду від 06 серпня 2019 року у справі №2340/4818/18, не прирівнюється до відсутності документів як підстави для того, щоб перевірка була проведена, виходячи із податкової інформації, яка є у розпорядженні контролюючого органу [6].

Ще одним із проблемних питань щодо доказовості первинних документів є не стільки обов'язок надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, які належать або пов'язані з предметом перевірки, для використання під час проведення перевірки, а передбачений пунктом 85.4 статті 85 Податкового кодексу України обов'язок надати належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. Залишається відкритим питання, які саме документи свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування і чому саме платник пови-

нен їх копіювати. Ми вважаємо за доцільне врегулювати зазначене питання щодо покладення такого обов'язку на посадових осіб контролюючого органу, забезпечивши їх необхідною портативною копіювальною технікою.

Варто також зазначити про різне тлумачення податкового законодавства щодо подання документів платником податків після закінчення перевірки та порядку реалізації такої можливості. Згідно із правовим висновком, викладеним у постанові Верховного Суду від 08 серпня 2019 року у справі №823/1358/13-а, надання документів платником податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом не зобов'язує платника надавати документи тільки до письмових заперечень [7].

Право надавати заперечення щодо висновків податкового органу та долучати до матеріалів справи докази на підтвердження таких заперечень надається платнику як на всіх стадіях податкового контролю, так і на стадіях судового процесу, на яких допускається подання учасником процесу нових доказів. В іншому випадку, як наголошено у постанові Верховного Суду від 12 лютого 2019 року (справа №820/6512/16), обмеження судом предмету дослідження призвело би до неповноти дослідження і порушення справедливого судового розгляду [8].

На основі проведеного дослідження можна дійти висновку про важливу роль первинних документів у податковому обліку. Вказаний висновок впливає з обов'язку платників податків вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі, зокрема, і первинних документів.

Документи, складені суб'єктами господарської діяльності на операції, що не відповідають сутності, не несуть доказовості відносно змісту здійсненої операції, не є документами, які можуть бути підставою для відображення в облікових регістрах бухгалтерського і податкового обліку [4].

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 № 2755-VI /Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 18.11.2021).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 20.11.2021).
3. Прозатвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 20.11.2021).
4. Постанова Верховного Суду від 16 березня 2021 року у справі № 580/2490/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95580091> (дата звернення 19.11.2021).
5. Трут Д. Як мінімізувати податкові ризики у разі втрати первинних і бухгалтерських документів внаслідок проведення АТО. URL: https://uz.liga-zakon.ua/ua/magazine_article/EA009451 (дата звернення 20.11.2021).
6. Постанова Верховного Суду 06 серпня 2019 року у справі № 2340/4818/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83552566> (дата звернення 19.11.2021).
7. Постанова Верховного Суду від 08 серпня 2019 року у справі № 823/1358/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83552624> (дата звернення 19.11.2021).
8. Постанова Верховного Суду від 12 лютого 2019 року у справі № 820/6512/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79791393> (дата звернення 19.11.2021).