



**АППУ**

**ВГО «АСОЦІАЦІЯ ПЛАТНИКІВ  
ПОДАТКІВ УКРАЇНИ»**

**Інформаційні матеріали  
онлайн Вебінару за участю  
представників ДПС України  
за темою:**

**«Роз'яснення окремих норм оподаткування на  
період дії військового стану»**

**Київ  
2024**

## ***ЗМІСТ***

<b>Наталія Бондаренко - начальник відділу адміністрування податку на доходи фізичних осіб управління адміністрування податку на доходи фізичних осіб та податків самозайнятих осіб Департаменту оподаткування фізичних осіб ДПС України.....</b>	<b>3</b>
<b>Світлана Савіцька – заступник начальника управління - начальник відділу об’єктів оподаткування управління реєстрації та обліку платежів Департаменту податкових сервісів ДПС України. ....</b>	<b>6</b>
<b>Сергій Федоров - заступник директора Департаменту правового забезпечення ДПС України. .</b>	<b>7</b>
<b>Постанови судових інстанцій, на які посилається лектор Сергій Федоров в своєму виступі ...</b>	<b>17</b>

**Наталія Бондаренко - начальник відділу  
адміністрування податку на доходи фізичних осіб  
управління адміністрування податку на доходи фізичних  
осіб та податків самозайнятих осіб Департаменту  
оподаткування фізичних осіб ДПС України.**

- *Форма № 4 ДФ до Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску. Застосування штрафів та виправлення помилок*

Відповідно до абзаців першого та четвертого п. 50.1 ст. 50 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПКУ) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених ст. 50 ПКУ), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Згідно з абзацами першим та другим п. 102.1 ст. 102 ПКУ контролюючий орган, крім випадків, визначених п. 102.2 ст. 102 ПКУ, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня – у разі проведення перевірки операції відповідно до ст.ст. 39 і 39<sup>2</sup> ПКУ), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної п. 133.4 ст. 133 ПКУ, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Враховуючи те, що контролюючий орган має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення 1095 дня, то і право подання податковим агентом уточнюючого Розрахунку з додатком 4ДФ до нього можливе виключно протягом зазначеного терміну, а отже подати вказаний Розрахунок після строку позовної давності положеннями ПКУ не передбачено.

Форма Розрахунку та Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (далі – Порядок) затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4 зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 30.01.2015 за № 111/26556 (із змінами).

У разі необхідності проведення коригувань Розрахунку з типом «Звітний» до закінчення строку його подання подається Розрахунок з типом «Звітний новий» (п. 3 розд. V Порядку).

Розрахунок з типом «Уточнюючий» подається після закінчення строку подання розрахунку з типом «Звітний» та/або «Звітний новий». Уточнюючий Розрахунок може подаватися як за звітний період, так і за попередні періоди (п. 5 розд. V Порядку).

У складі Розрахунку з типом форми «Звітний новий» або «Уточнюючий» формується додаток 4 «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» (далі – додаток 4ДФ) до Розрахунку, в рядку 01 якого відмічається відповідна клітинка «Звітний новий» чи «Уточнюючий».

Порядок заповнення «Звітного нового» та «Уточнюючого» Розрахунків при коригуванні сум податку на доходи фізичних осіб, військового збору є однаковим. Розрахунки «Звітний новий» та «Уточнюючий» подаються на підставі інформації з раніше поданих Розрахунків і містять інформацію лише за рядками з реквізитами або сумами нарахованого податку на доходи фізичних осіб, військового збору, які уточнюються. Для заповнення також використовується інформація з повідомлень про виявлені помилки, які відправляються контролюючими органами до платника (п. 6 розд. V Порядку).

Відповідно до п.п. 1 п. 10 розд. V Порядку коригування показників розд. I «Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору» додатка 4ДФ до Розрахунку проводиться таким чином:

для виключення одного помилкового рядка з попередньо поданої (прийнятої) інформації потрібно повторити всі графи такого рядка і у графі 10 указати «1» – на виключення рядка (абзац другий п.п.1 п. 10 розд. V Порядку);

для введення нового або пропущеного рядка потрібно повністю заповнити всі його графи й у графі 10 указати «0» – на введення рядка (абзац третій п.п.1 п. 10 розд. V Порядку);

для заміни одного помилкового рядка іншим потрібно виключити помилкову інформацію відповідно до абзацу другого п.п.1 п. 10 Порядку та ввести правильну інформацію відповідно до абзацу третього п.п. 1 п. 10 Порядку, тобто повністю заповнити два рядки, один з яких виключає попередньо внесену інформацію, а другий вносить правильну інформацію. У такому разі в першому рядку в графі 10 указується «1» – рядок на виключення, а в другому – «0» – рядок на введення.

Разом з тим, Порядком передбачено, що в останньому рядку розд. I вказуються загальні суми нарахованого доходу за графою 3а, виплаченого доходу – за графою 3, нарахованого податку – за графою 4а, перерахованого податку – за графою 4, сума нарахованого військового збору – за графою 5а, сума перерахованого військового збору – за графою 5 (п.п. 2 п. 4 розд. IV Порядку).

Враховуючи викладене, у разі подання додатка 4ДФ до Розрахунку з типом форми «Звітний новий» або «Уточнюючий» та заповнення рядків на вилучення одного помилкового рядка з попередньо внесеною інформацією і введення нового або пропущеного рядка.

Водночас слід зазначити, що відповідно до п. 119.1 ст. 119 ПКУ неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення, та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку, та/або до зміни платника податку, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 2040 гривень.

Передбачені п. 119.1 ст. 119 ПКУ штрафи не застосовуються у випадках, якщо недостовірні відомості або помилки в податковій звітності про суми доходів, нараховані (сплачені) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги), виникли у зв'язку з виконанням податковим агентом вимог п. 169.4 ст. 169 ПКУ та були виправлені відповідно до вимог ст. 50 ПКУ.

Пунктом 169.4 ст. 169 ПКУ визначено порядок перерахунку податку на доходи фізичних осіб, перерахунку та обмеження податкової соціальної пільги.

Згідно з ст. 253 Цивільного кодексу України перебіг строку починається з наступного дня після відповідної календарної дати або настання події, з якою пов'язано його початок.

Враховуючи викладене, у разі подання уточнюючих Розрахунків (одного чи декількох одночасно) з метою виправлення помилок, які призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку, при цьому не пов'язані з виконанням податковим агентом п. 169.4 ст. 169 ПКУ, до платника податків застосовується штраф у розмірі 1020 гривень.

Якщо протягом року після накладання штрафу платник податків подає повторно уточнюючий Розрахунок, то до такого платника податків застосовується штраф у розмірі 2040 гривень.

**Світлана Савіцька – заступник начальника управління - начальник відділу об'єктів оподаткування управління реєстрації та обліку платежів Департаменту податкових сервісів ДПС України.**

- *Які суб'єкти господарювання та у яких випадках не повинні подавати форму № 20-ОПП;*
- *Відповідальність за неподання форми № 20-ОПП?*
- *Особливості заповнення розділу 3 повідомлення за формою № 20-ОПП*

Обов'язок суб'єктів господарювання повідомляти контролюючі органи про об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням встановлений пунктом 63.3 статті 63 Податкового кодексу України (далі – Кодекс).

Розділ VIII Порядку обліку платників податків, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588, регулює процедуру подання повідомлення № 20-ОПП, встановлює його форму, строки, спосіб подання.

Повідомлення № 20-ОПП є обліковою формою.

Розділ 3 Повідомлення № 20-ОПП заповнюється із використанням Пам'ятки, яка визначена додатком до цього повідомлення.

Для заповнення повідомлення № 20-ОПП, зокрема гр. 3 розділу III, використовується рекомендований довідника типів об'єктів оподаткування, що оприлюднений на вебпорталі ДПС (<https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/127294.html>).

Відповідальність за неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, повідомлення № 20-ОПП встановлена пунктом 117.1 статті 117 Кодексу.

## **Сергій Федоров - заступник директора Департаменту правового забезпечення ДПС України.**

- *Актуальна судова практика в податкових правовідносинах*

### **Питання втрачених документів з урахуванням практики суду**

Обов'язок платника податків зберігати документи на підтвердження задекларованих показників податкового обліку й надавати їх під час перевірки контролюючому органу кореспондує з компетенцією контролюючого органу здійснювати перевірку на підставі документів. Ненадання платником податків таких документів прирівнюється нормами пункту 44.6 статті 44 ПК до їх відсутності. (Постанова КАС Верховного від 01.06.2022 року по справі № 280/597/19.)

Підставами неможливості пред'явлення первинних документів 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 Російської Федерації, 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.

При втраті 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: обставини, що призвели до втрати та/або неможливості вивезення первинних документів, податкові (звітні) періоди, а також загальний перелік первинних документів (за можливості – із зазначенням реквізитів).

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 російської федерації, запроваджується мораторій на проведення документальних перевірок щодо зазначених у повідомленні податкових (звітних) періодів.

Якщо після подання повідомлення про неможливість вивезення первинних документів платнику податків/податковому агенту стане відомо про втрату таких документів, такий платник податків/податковий агент

зобов'язаний подати до контролюючого органу повідомлення про втрату первинних документів із зазначенням обставин такої втрати.

Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу.

Платники податків/податкові агенти, які подали повідомлення про втрату первинних документів відповідно до п. п. 69.28 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, не підлягають перевірці контролюючим органом щодо зазначених у повідомленні податкових (звітних) періодів, у тому числі після завершення дії воєнного стану.

Водночас, втрата документів, що не пов'язана з проведенням на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями російської федерації, бойових дій, не надає права платнику податків/податковому агенту застосовувати положення п. п. 69.28 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ.

Обов'язок доведення відсутності підстав для застосування положень п. п. 69.28 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ покладається на контролюючий орган. Платник податків/податковий агент, який безпідставно застосував положення п. п. 69.28 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, вважається таким, що ухиляється від сплати податків, та несе відповідальність, передбачену ПКУ та іншими законами України.

Таким чином, окрім повідомлення контролюючого органу про втрату документів платник податків мав також повідомити про таку втрату правоохоронні органи, наказом призначити комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення.

Алгоритм дій при втраті документів визначений Положенням №88 та п.44.5 ПК ст. 44 України.

Відповідно до п. 6.10 Положення №88 (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин) 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 у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з плати єдиного внеску, - підприємствами та місцевому фінансовому органу - установами, в 10-денний строк.

Окрім цього, пунктом 44.5 статті 44 ПК України (чинним на час виникнення спірних відносин) визначено, що у разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, зазначених в пунктах 44.1 і 44.3 цієї статті, платник податків зобов'язаний у п'ятиденний строк з дня такої події письмово повідомити контролюючий орган за місцем обліку в порядку, встановленому цим Кодексом для подання податкової звітності, та контролюючий орган, яким було здійснено митне оформлення відповідної митної декларації.

Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу.

Касаційним адміністративним судом у складі *Верховного Суду Постановою від 03.10.2023 підтримано позицію ГУ ДПС у Одеській області у справі № 420/534/20* та зроблено висновок про відсутність підстав для надання строку на відновлення втрачених документів платнику податків у разі не вжиття відповідних заходів при зникненні (знищенні) первинних документів.

З метою проведення перевірки фахівцями контролюючого органу здійснено вихід за місцезнаходженням платника податків та встановлено відсутність посадових осіб позивача за місцезнаходженням та неможливість проведення планової виїзної перевірки з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 01.01.2016 по 30.09.2018, про що складено відповідний акт від 21.02.2019 № 374/15-32-14-14/31728170.

При цьому листом від 19.03.2019 Приватне підприємство «Раф-Сервіс» повідомило контролюючий орган про втрату первинних документів за період з 31.01.2017 по 15.03.2019.

Водночас, платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження

повідомлення до контролюючого органу (пункту 44.5 статті 44 Податкового кодексу України)

Проте жодного інформування контролюючого органу відносно відновлення втрачених документів за період з 31.01.2017 по 15.03.2019 позивачем не проводилось, наказу щодо призначення комісії з метою встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх втрати, як і результату роботи комісії, оформленого відповідним актом, до контролюючого органу не надавалось.

Зазначений вище порядок, щодо повідомлення правоохоронних органів та створення комісії, позивачем було дотримано вже під час повторного повідомлення контролюючого органу 19.08.2019 про втрату документів за період з 01.01.2016 по 15.08.2019 (вх. до ГУ ДПС в Одеській області від 20.08.2019 №39617/10/15-32), в підтвердження чого і було надано копію листа Приморського відділу поліції в м. Одесі ГУ НП в Одеській області від 20.08.2019 № 30/41857. В подальшому відповідачу також було надано копію акта **№ 01/10/19 від 01.10.2019 про результати внутрішнього розслідування причин втрати первинних та бухгалтерських документів ПП «Раф-Сервіс»** та копію наказу № 19/08/49 від 19.08.2019 про створення комісії з метою встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин втрати первинних та бухгалтерських документів.

Таким чином після втрати документів за період з 31.01.2017 по 15.03.2019 позивачем не було проінформовано відповідача про їх відновлення, **проте відповідача листом від 19.03.2019 було проінформовано про втрату документів вже за період з 01.01.2016 по 15.08.2019.**

При цьому відповідач з метою проведення перевірки, яка була призначена наказом від 07.02.2019 №834 (з неодноразовим внесеним змін до такого щодо строків проведення перевірки), здійснював неодноразові виходи за адресою позивача з метою проведення перевірки, зокрема 18.06.2019, 24.07.2019, 02.08.2019, за результатами яких було складено відповідні акти №594/15-32-14-14/31728170, №1174/15-32-14-14/31728170, №765/15-32-14-14/31728170, №823/15-32-14-14/31728170 про відсутність посадових осіб Приватного підприємства «Раф-Сервіс» за місцезнаходженням та неможливість проведення планової виїзної перевірки з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 01.06.2016 по 30.09.2018.

Тобто відповідачем було надано Підприємству встановлений законодавством **90 денний строк** для відновлення втрачених документів, про що контролюючий орган вперше був повідомлений листом від 19.03.2019

(19.03.2019 - повідомлення про втрату документів, 18.06.2019 - вихід за адресою з метою проведення перевірки).

З огляду на зазначене висновок судів попередніх інстанцій про те, що відповідачем не було вжито заходів, спрямованих на виконання положень Податкового кодексу України, щодо перенесення терміну проведення перевірки до дати відновлення та надання документів в межах визначених законом строків є таким, що не відповідає фактичним обставинам справи.

Слід зазначити, що повідомлення Підприємством **19.08.2019 контролюючого органу про втрату документів за період з 01.01.2016 по 15.08.2019** (вх. до ГУ ДПС в Одеській області від 20.08.2019 №39617/10/15-32), свідчить про те, що **позивачем повторно було втрачено документи за період з 31.01.2017 по 15.03.2019**, проте про відновлення таких документів після попередньої втрати позивач не інформував, що свідчить про маніпулювання Підприємством відносно обставин втрати документів.

При цьому **жодних заперечень, доводів чи доказів на спростування вказаної обставини щодо інформування відповідача листом від 19.03.2019 про втрату документів за період з 31.01.2017 по 15.03.2019 позивачем також не наведено** та не надано, матеріали справи таких не містять.

Таким чином колегія суддів приходять до висновку, що у відповідача не було об'єктивних підстав для перенесення перевірки у зв'язку з повторною втратою позивачем документів, про відновлення яких після першої втрати контролюючий орган не було інформовано.

### **Наслідки ненадання платником податків первинних документів під час проведення перевірки.**

Згідно п. 44.1 ст. 44 ПК України 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, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

При цьому, платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

Платники податків, у відповідності до п. 44.3 ст. 44 ПК України, зобов'язані забезпечити зберігання документів та інформації, визначених п.

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.

У відповідності до п. 85.2 ст. 85 ПК України платник податків **зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.**

Відповідно до п. 44.6 ст. 44 ПК України у разі якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в п. 86.7 ст. 86 цього Кодексу платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності.

Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає в порядку п. 86.7 ст. 86 цього Кодексу документи, що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, не надані під час перевірки, такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення.

Таким чином, положеннями ПК України чітко визначено обов'язок платника податків забезпечити наявність первинних документів, надати їх до перевірки контролюючому органу, а також передбачено наслідок відсутності таких документів, у разі їх надання в подальшому, на неможливості їх врахування.

***Верховний Суд, у постанові від 23.05.2024 року у справі №380/5557/22 дійшов до правового висновку, що не надання платником податків при проведенні перевірки первинних документів які підтверджують його право на формування податкового кредиту з ПДВ, є наслідком його недобросовісної поведінки та підстави для дослідження та врахування таких первинних документів під час судового розгляду, відсутні.***

Так, аналіз норм податкового законодавства передбачає, що платник податків має право на подання документів, що належать або пов'язані з предметом перевірки, після закінчення такої перевірки. Проте реалізація такого права має здійснюватися відповідно до вимог, встановлених ПК України, і до прийняття рішення за результатами такої перевірки. Поряд з цим, платник податків не позбавлений права довести у судовому процесі, що він

вжив всіх залежних від нього заходів для забезпечення повної та об'єктивної перевірки, не ухилявся від її проведення, тобто, його поведінка жодним чином не була спрямована на перешкодження контролюючому органу у здійсненні податкового контролю.

Таким чином, податковий орган має право витребувати певні документи, що належать чи пов'язані з предметом перевірки, в ході її проведення, проте, саме на платника покладено обов'язок із надання усіх необхідних документів після початку такої перевірки.

У випадку формування податкового кредиту з ПДВ, за рахунок сплати такого податку, внаслідок ввезення товарів на митну територію України, основним документом, який підтверджує як факт вчинення такої господарської операції, так і сплату відповідних сум податку, є саме митна декларація.

Декларуючи у податковій звітності від'ємне значення з ПДВ та заявляючи до бюджетного відшкодування вказані суми, суб'єкт господарювання як добросовісний платник має розуміти, що такі обставини є підставою для обов'язкового проведення податковим органом документальної перевірки щодо законності декларування заявлених до відшкодування з бюджету сум. Відповідно, з початком проведення такого контрольного заходу, платник має надати податковому органу митні декларації та інші документи, відповідно до яких здійснювалось ввезення товарів в Україну та які слугували підставою для формування усієї суми від'ємного значення ПДВ.

Не надання платником податків до перевірки первинних документів, а також не повідомлення контролюючого органу про причини неможливості їх надання є свідченням не добросовісної поведінки платника податків та перешкодження ним податковому органу у належному здійсненні контрольного заходу.

Окремо, Верховний Суд також зазначає, що платник податків, шляхом використання процедур, передбачених п. 44.7 ст. 44, п. 86.7 ст. 86 ПК України, може довести обставини неврахування податковим органом певних документів чи пояснень такого платника, що надавались під час проведення податкової перевірки. Водночас, самого лише твердження на етапі судового розгляду справи про вибіркоче врахування первинних документів у ході здійснення контрольного заходу недостатньо для висновку про порушення суб'єктом владних повноважень вимог податкового законодавства в частині врахування усіх представлених платником податків в ході перевірки документів.

Враховуючи, що при прийнятті рішень, за результатами перевірки, документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки, органом ДПС

не досліджувались, і це є наслідком недобросовісної поведінки самого платника, підстав для дослідження та врахування таких первинних документів під час судового розгляду справи відсутні.

### **Практика суду щодо дефектності первинних документів або їх відсутності.**

На підтвердження фактичного здійснення господарських операцій, платник повинен мати відповідні первинні документи, які мають бути належно оформленими, містити всі необхідні реквізити, бути підписані уповноваженими особами та які в сукупності із встановленими обставинами справи, зокрема, і щодо можливостей здійснення господарюючими суб'єктами відповідних операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна, обсягу матеріальних та трудових ресурсів, економічно необхідних для здійснення господарських операцій, мають свідчити про беззаперечний факт реального вчинення господарських операцій, що і є підставою для формування платником податків даних податкового обліку. (Постанова КАС ВС від 05.05.2023 року справа № 1340/5998/18).

Відтак, постановою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 05.05.2023 скасовано постанову суду апеляційної інстанції та залишено в силі рішення суду першої інстанції, яким підтримано позицію ГУ ДПС у Миколаївській області у справі № 1340/5998/18 щодо спростування реальності господарських операцій позивача з придбання відходів деревопереробної діяльності.

Відмовляючи у задоволенні позову, суд першої інстанції виснував про фіктивний характер господарських операцій позивача із вказаними в акті перевірки контрагентами, беручи до уваги наступні обставини: відсутність у зазначених контрагентів позивача необхідних для здійснення господарських операцій умов та ресурсів; не відповідність номенклатури товарів, які зазначені в наданих позивачем документах як поставлені цими контрагентами (відходи деревообробки), номенклатурі товарів, щодо яких вони були покупцями відповідно до інформації з Єдиного реєстру податкових накладних, та відсутність у зв'язку з цим джерела походження товару (відходів деревопереробного виробництва), кінцевим споживачем якого був позивач; відсутність відомостей у видаткових накладних, виписаних на операції з придбання позивачем товару (послуг) у контрагентів про посадову особу, відповідальну за здійснення господарських операцій і правильність оформлення первинних документів, так як в документах проставлено лише підписи, що не дає змоги ідентифікувати учасників господарських операцій; перевезення товару відбувалось раніше його придбання; встановлено розбіжність між кількістю придбаного та фактично перевезеного товару; по ланцюгу поставок товару не встановлено його виробника (має місце так званий «обрив» ланцюга поставок); товарно-транспортні накладні (далі - ТТН) частково оформлені з порушенням встановленого порядку, а саме: відсутня конкретна адреса пункту навантаження та пункту розвантаження; відсутні

номери посвідчень водіїв, відсутні довіреності на отримання матеріалів; відсутня реєстрація транспортних засобів, які зазначені у ТТН; позивачем не надано паспорти якості, сертифікати відповідності, інші документи щодо якості придбаного товару; фігурування контрагентів у кримінальних провадженнях.

**Верховний Суд зауважив на те**, що посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, їх особистий підпис є обов'язковим реквізитом первинного документа, оскільки зазначення саме цієї інформації дає змогу ідентифікувати учасників господарських операцій.

Колегія суддів зазначила, що наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій та для відмови платнику ПДВ у формуванні податкового кредиту за рахунок сум цього податку у ціні придбаних товарів (послуг), якщо інші об'єктивні дані свідчать про зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі платника у зв'язку з його господарською діяльністю. Такий висновок відповідає правовій позиції Верховного Суду, висловленій, зокрема у постанові від 12.06.2018 у справі №825/3419/14.

Однак, враховуючи, що у всіх наданих позивачем видаткових накладних не зазначено посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, такий недолік має системний характер, що у сукупності з іншими обставинами у справі об'єктивно ставить під сумнів правдивість інформації у видаткових накладних щодо зафіксованої в них господарської операції.

Касаційний адміністративний **суд звернув увагу**, що це ж стосується і недоліків в оформленні ТТН, на які вказує ГУ ДПС. Одне лише посилання на відсутність у платника ПДВ документів на перевезення придбаного товару не може бути достатньою підставою для позбавлення платника права на податковий кредит, якщо обставини у справі не викликають сумніву в тому, що поставка товару відбулася. Однак, за іншого складу обставин у справі відсутність товарно-транспортних накладних або суттєві недоліки у їх оформленні, як документа, що супроводжує вантаж при транспортуванні, може свідчити проти факту поставки товару як підстави для збільшення суми податкового кредиту.

Відповідно до абзаців двадцять п'ятого та двадцять шостого розділу 1 Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 14.10.97 № 363, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.02.1998 за № 128/2568 (далі - Правила №363), товарно-транспортна документація - комплект юридичних документів, на підставі яких здійснюють облік, приймання, передавання, перевезення, здавання вантажу та взаємні розрахунки між учасниками транспортного процесу.

Пунктом 1.1 Правил №363 встановлено, що основним документом на перевезення вантажів є товарно-транспортна накладна, форму якої наведено в додатку 7 до цих Правил.

Документи, передбачені Правилами №363, у тому числі товарно-транспортна накладна, не є документами первинного бухгалтерського обліку, які підтверджують придбання та/або продаж товарно-матеріальних цінностей (товару). Товарно-транспортна накладна призначена для обліку руху товарно-матеріальних цінностей та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом.

**Касаційний адміністративний суд резюмує**, що хоча товарно-транспортна накладна не є первинним документом, коли спір стосується встановлення реальності господарської операції, її наявність та належне оформлення є належним доказом переміщення товару, враховуючи, що перевезення є одним із етапів поставки. Це стосується й інших документів, які повинні супроводжувати поставку відповідно до правових норм, умов договору або загальної практики.

Відсутність такого документа або суттєві недоліки в його оформленні може ставити під сумнів реальний характер господарської операції, особливо з урахуванням інших обставин, які свідчать про її безтоварність, наприклад, об'єктивна неможливість здійснення господарських операцій контрагентом, враховуючи податкову інформацію щодо характеру його діяльності; не встановлення джерела походження товару за результатами аналізу ланцюга постачання за даними Єдиного реєстру податкових накладних (так званий «обрив» ланцюга постачання); не відповідність предмета поставки видам господарської діяльності контрагентів у ланцюгу постачання; наявність кримінальних проваджень щодо контрагента; відсутність документів бухгалтерського обліку, складення яких передбачено правовими нормами або є загальноприйнятим за звичаями ділового обороту, та/чи суттєві недоліки в їх оформленні, тощо.

Оцінка судом першої інстанції документів, на підставі яких позивач задекларувало податковий кредит за операціями з контрагентами, відповідає вищенаведеним процесуальним нормам. Суд першої інстанції взяв до уваги неспростовані позивачем доводи відповідача щодо характеру діяльності наведених контрагентів; недоліків в оформленні видаткових накладних та ТТН, в тому числі щодо зазначення в останніх транспортних засобів, державна реєстрація яких не здійснювалась, тоді як ці транспортні засоби зазначені з реєстраційними номерами. Натомість, апеляційний суд безпідставно залишив ці обставини поза увагою.

Відтак, постановою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 05.05.2023 у справі № 1340/5998/18 касаційну скаргу ГУ ДПС у Миколаївській області задоволено, постанову суду апеляційної інстанції від 28.12.2020 скасовано, а рішення Львівського окружного адміністративного суду від 05.06.2019, яким відмовлено в задоволенні позовних вимог про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень на загальну суму 1,82 млн грн - залишено в силі.



**Постанови судових інстанцій, на які посилається лектор  
Сергій Федоров в своєму виступі**

**Постанова Верховного суду від 07 квітня 2023 року м.  
Київ справа N 420/9587/20**

[https://verdictum.ligazakon.net/document/110094272?utm\\_source=buh.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_campaign=LZtest&utm\\_content=cons01](https://verdictum.ligazakon.net/document/110094272?utm_source=buh.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_campaign=LZtest&utm_content=cons01)

**Постанова Верховного суду від 01.06.2022 № 280/597/19**

<https://verdictum.ligazakon.net/document/104580163>

**Постанова Верховного суду від 23.05.2024 № 380/5557/22**

<https://opendatabot.ua/court/119227921-e3b793d209c60089d3808f90994b2703>

**Постанова Верховного суду від 05.05.2023 № 1340/5998/18**

[https://verdictum.ligazakon.net/document/110678446?utm\\_source=buh.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=cons12](https://verdictum.ligazakon.net/document/110678446?utm_source=buh.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=cons12)

**Постанова від 03.10.2023 по справі 420/534/20 КАСАЦІЙНИЙ  
АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД ВЕРХОВНОГО СУДУ**

<https://opendatabot.ua/court/114029600-a2e3cedf393d2adee3f5e3ce6cfbac29>



[www.appu.org.ua](http://www.appu.org.ua)

**Адреса: 04119, м. Київ, вул. Ілленка Юрія, 83-Д а/с25**

**З організаційних питань телефонувати Вікторії  
Беспаловій 067-793-00-15**

**З проблемних питань щодо захисту Ваших прав та  
законних інтересів звертатися до  
Лесі Кашпур 067-266-14-85**

[info-appu@ukr.net](mailto:info-appu@ukr.net)