

УДК 657

ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ НА ТОВАР: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ДЛЯ ПІДПРИЄМЦІВ – ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

НІНА ДОВГОПОЛ,кандидат економічних наук, доцент
кафедри економічної кібернетики Харківського
національного університету радіоелектроніки,**МАКСИМ НЕСТЕРЕНКО,**магістр бухгалтерського обліку і аудиту,
економіст-аналітик газети «Податки
та бухгалтерський облік», здобувач
кафедри економічної теорії Харківського
національного університету ім. В.Н. Каразіна

У статті розглянуто проблему обов'язкової наявності у підприємців – платників єдиного податку первинних документів на товари, які вони продають. Аналізуються останні роз'яснення контролюючих органів, наводиться судова практика, а також контраргументи щодо тлумачення норм матеріального права.

Ключові слова: єдиний податок, первинні документи, книга обліку доходів і витрат.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Реформування економіки України так чи інакше потребує розвитку середнього класу, а середній клас не може існувати без підприємництва. Стимулом для розвитку підприємницької діяльності в Україні мало стати запровадження спрощеної системи оподаткування та сплати єдиного податку. Однак на практиці виявилось, що спрощена система в українських реаліях не така вже й проста, а єдиний податок не зовсім один.

Спрощена система оподаткування завжди була на «особливому рахунку» у контролюючих органів. Роками до неї ставилися з підозрою, розглядали як засіб мінімізації податкових зобов'язань і примітивного «обготівковування». У зв'язку із ухваленням Податкового кодексу і запізнілим на рік включенням до нього спеціального розділу про єдиний податок ситуація так і не змінилась. На платників єдиного податку) продовжували дивитися крізь збільшувальне скло. Особливо це стосувалося підприємців, які сплачували єдиний податок за фіксованою ставкою.

Наразі одним із найбільш популярних і спірних питань залишається проблема наявності у підприємців – платників єдиного податку документів на товари, які вони придбали для подальшої реалізації. Більш буденної проблеми годі й уявити: підприємець купив товар на звичайнісінькому ринку, отримав у кращому випадку товарний чек, на якому вказано номер лотка і... отримує «на свою голову» проблеми з податковою. Але розгляд цих проблем, незважаючи на буденність ситуації, стосується цілого комплексу питань, зокрема власне концепції спрощеної системи оподаткування.

Функціонування спрощеної системи оподаткування в Україні регулюється спеціальним розділом Податкового кодексу (далі – ПКУ). Він передбачає існування шести груп платників єдиного податку, із яких чотири групи (перша, друга, третя і п'ята) – це підприємці. Перша і друга групи сплачують єдиний податок за фіксованими ставками, третя і п'ята – залежно від обсягу отриманого доходу. Причому перебуваючи у третій чи п'ятій групі можна зареєструватися платником ПДВ. Все це прописано у п. 291.4 ПКУ.

Щодо правил обліку у платників єдиного податку, то вони встановлені ст. 296 ПКУ. Зокрема, п.п. 296.1.1 ПКУ передбачає, що усі підприємці першої і другої групи, а також підприємці третьої і п'ятої групи, які не є платниками ПДВ ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів.

Форма та порядок ведення цієї книги затверджені наказом Міністерства від 15.12.2011 р. №1637. Як форма, так і порядок ведення книги дозволяють зробити висновок – вона передбачена для обліку виключно доходів. Для витрат у ній просто немає місця. Саме для підприємців, що ведуть Книгу обліку доходів найчастіше і постає запитання, чи потрібно їм мати первинні документи на товар. Найчастіше такі документи вимагає податкова, ще деінде (як показує практика) їх вимагають контрагенти (наприклад, якщо платник єдиного податку виступає субпідрядником по виконанню робіт юридичної особи) [1]. Та чи дійсно обґрунтованими є ці вимоги? Адже якщо визнати їх справедливими, то фактично втрачає сенс одвічний зв'язок між процесом і результатом ведення обліку [2]. Інакше кажучи, треба визнати, що підприємець

повинен вести облік витрат, а вони у нього ніколи не потраплять у звітність.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

При розгляді вищезазначеної теми зазвичай ідеться про дискусію з податківцями. Вони у своїх роз'ясненнях традиційно наполягали на тому, що підприємець – платник єдиного податку – завжди має зберігати первинні документи, що підтверджують придбання товарів (або матеріалів, із яких були вироблені товари). Про це свідчить як практика податкових перевірок, так і ціла низка роз'яснень податківців, як на рівні центральних податкових органів (лист ДПСУ від 06.01.2012 р. №432/6/15-2216є4), так і на місцях [3; 4; 5; 6; 7].

Під впливом цих роз'яснень визнали нібито незаперечний обов'язок підприємця мати первинні документи також деякі фахівці та фахові видання [8; 9; 10; 11; 13]. Хоча варто відзначити, що поряд із цим стали з'являтися і більш ліберальні підходи до питання, зокрема з боку Держкомпідприємництва (листи від 24.11.2009 р. №14446 і від 19.03.2010 р. №3471). З іншого боку податківці стали визнавати, що ані Податковим кодексом, ані порядком ведення Книг обліку наявність підтвердних первинних документів на закупівлю товарів для платників єдиного податку **не передбачено** [5; 14].

Тому деякі інші фахівці зауважили, що позиція податківців не настільки беззаперечна, але первинні документи все одно бажано мати, щоб у контролюючих органів не виникало зайвих запитань [15; 16]. З погляду практики податкових перевірок з цією позицією можна погодитись, але з погляду концепції спрощеної системи оподаткування і практики роботи підприємців – платників єдиного податку слід висловити більш жорстку незгоду з податківцями.

На практиці таке неоднозначне прочитання законодавства раніше давало можливість платнику користуватися принципом презумпції правоти своїх рішень (п.п. 4.1.4 ПКУ). Інакше кажучи, можна було показати, що виходячи із чинних нормативно-правових актів обов'язки платника можна трактувати неоднозначно, і потім у суді довести свою правоту.

Але останнім часом спостерігається тенденція до «фіскалізації» роз'яснень податківців щодо питання обов'язкової наявності документів у платників єдиного податку, які не ведуть облік витрат. Саме це й вимагає від нас проаналізувати аргументи податківців, зокрема, ті законодавчі норми, на які вони посилаються. Стисло охарактеризуємо ці норми.

Закон про бухгалтерський облік. Аргумент у вигляді посилання на цей Закон був популярним серед

податківців у період до набуття чинності ПКУ. Подекуди зберігся він і зараз. Податківці посилаються на статтю 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон про бухоблік). Ця стаття визначає первинний документ як підставу щоби відображати господарські операції в обліку. Аналогічним чином наводилися посилання на визначення первинного документа у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (наказ Мінфіну від 24.05.1995 р. №88, далі – Положення №88).

Закон про ПРО. Ще одним казуїстичним аргументом контролюючих органів на користь обов'язкової наявності у підприємця - платника єдиного податку документів на товар був (і подекуди залишається) п. 12 ст. 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР (далі – Закон про ПРО). Там сказано, що платник має вести облік товарних запасів на складах та/або за місцем їх реалізації і здійснювати продаж лише тих товарів, які відображені в такому обліку.

Нормативні акти спеціальної дії. Для того, щоби «підсилити» свою позицію щодо обов'язкової наявності первинних документів на товари, податківці подекуди посилаються на деякі нормативно-правові акти спеціальної дії. Раніше найбільшою популярністю у них користувалися п. 17 Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів (затверджено постановою КМУ від 15.06.2006 р.) і п.14 Правил роздрібної торгівлі непродовольчими товарами (затверджено наказом міністерства економіки України від 19.04.2007 р. №104). У цих нормативно-правових актах говориться про заборону продавати товари, які надійшли без документів, передбачених законодавством.

Наразі стало «модним» з тією ж метою посилатися на Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні (затверджені наказом Міністерства транспорту України від 14.10.1997 р.) і Перелік документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні (затверджений постановою КМУ 25.02.2009 р. №207, далі – **Перелік 207**).

Безоплатно отримані товари. Був час, коли у своїх консультаціях податківці виходили з того, що товар, на який у підприємця-платника єдиного податку немає первинних документів, є **безоплатно отриманим**. Наразі на практиці вони здебільшого наполягають на тому, що товари без документів куплені у фізосіб, а тому підприємець мав би утримати

податок з доходів фізичних осіб і відобразити виплату у Податковому розрахунку за ф. №1ДФ.

Пункт 44.1 Податкового Кодексу України.

Практика показує, що саме на підставі нього податківці (та й більшість фахівців) роблять висновки, що підприємцю – платнику єдиного податку потрібні документи на товар.

Мета нашої статті – розглянути проблему наявності (чи відсутності) у підприємця-платника єдиного податку первинних документів на придбаний ним товар і навести аргументи на користь того, що традиційний підхід податкових органів суперечить логіці застосування спрощеної системи і є необґрунтованим.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

1. АНАЛІЗ АРГУМЕНТІВ, ЩО ЇХ НАВОДЯТЬ ПОДАТКІВЦІ

Закон про бухгалтерський облік. Логіка аргументу податківців наступна: оскільки підприємець здійснив господарську операцію, має бути первинний документ, який підтверджує її. Спростовується цей аргумент надзвичайно просто: справа в тому, що дія Закону про бух облік поширюється **виключно на юридичних осіб** (ч. 1 ст. 3 Закону про бухоблік). Більше того, у ч. 3 ст. 2 цього Закону вказано, що підприємці, які ведуть спрощений облік доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність **у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.**

Тобто, Закон про бухоблік фактично відсилає нас до нормативних актів, якими встановлено єдиний податок. Раніше це був Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. № 727/98 (далі – Указ №727). А зараз цю ж функцію виконує розділ XIV Податкового кодексу. Ані перший, ані другий нормативні акти не передбачали, що підприємець-платник єдиного податку має вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, передбачену Законом про бухоблік.

Навпаки, як Указ №727, так і ПКУ акцентують увагу на тому, що для підприємців – платників єдиного податку єдиними обов'язковими реєстрами обліку є Книги обліку доходів, а для платників ПДВ (тих, що будуть претендувати на податковий кредит) – Книги обліку доходів і витрат. Отже, аргумент про необхідність застосовувати Закон про бухоблік слід рішуче відкинути. Це ж саме стосується і Положення №88 (див. п. 1.1 цього Положення).

Закон про РРО. Нагадаємо ще раз, податківці посилаються на п. 12 ст. 3 Закону про РРО. Там ска-

зано, що платник має вести облік товарних запасів на складах та/або за місцем їх реалізації і здійснювати продаж лише тих товарів, які відображені в такому обліку. Якщо, міркують податківці далі, підприємець зобов'язаний вести облік товарів, значить має це робити на підставі первинних документів. Причому практика показує, що цю норму податківці посилаються і у тих випадках, коли розрахунки за товар підприємець здійснює у безготівковій формі.

Відповідаючи на цей аргумент, потрібно зауважити, що у ст. 3 Закону про РРО йдеться виключно про обов'язки осіб, які здійснюють: (1) розрахункові операції **в готівковій формі**; (2) розрахункові операції в безготівковій формі **із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів** тощо. Отже, якщо підприємець отримує грошові кошти за свій товар у безготівковій формі і не застосовує платіжні чеки, жетони і тому подібну «матерію» – він взагалі не є суб'єктом дії Закону про РРО.

Як вірно відзначає І. Забута, застосування РРО в безготівкових розрахунках є обов'язковим (і водночас можливим) лише тоді, коли розрахунки здійснюються за допомогою *«платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо»*. Ці слова у ст. 3 Закону про РРО подано в дужках. Але це – не приклад, а **уточнення, метою якого є окреслити коло суб'єктів.** Тому що застосовувати РРО в інших видах безготівкових розрахунків технічно неможливо.

Відповідно до преамбули Закону про РРО, він не може встановлювати обов'язковість ведення обліку товарних запасів *поза контекстом застосування РРО*, тобто у випадках, коли застосування РРО не обов'язково в силу самого Закону [17]. Це означає, що і вимога п. 12 ст. 3 Закону про РРО застосовується лише до тих осіб, які є суб'єктами дії Закону про РРО. Підприємці, які не ведуть готівкових розрахунків або безготівкових розрахунків із застосуванням «жетонної матерії», такими суб'єктами не є, тому безглуздо вимагати від них вести облік товарних запасів на підставі Закону, норми якого їх не стосуються.

Якщо навіть не погодитися з нашим тлумаченням суб'єктності Закону про РРО, це **все одно не доводить**, що підприємці – платники єдиного податку мають вести облік товарних запасів і підтверджувати його первинними документами. Для того, щоби зрозуміти це, звернемося до іншої категорії підприємців – тієї, яка здійснює розрахунки у готівковій формі. Такі підприємці звільнені від застосування РРО (ч. 6 ст. 9 Закону про РРО), але все-таки є суб'єктами цього Закону. Тому формально вимога ст. 3 щодо обліку товарних запасів на них розповсюджується. Але це лише на перший погляд.

По-перше, п. 12 ст. 3 Закону про РРО говорить про облік товарних запасів у **порядку, встановленому законодавством**. Про яке законодавство йдеться, якщо ми говоримо про підприємця – платника єдиного податку? Дія Закону про бухоблік на нього, як ми вже визначили, не поширюється. Тому ми знову-таки повертаємось до того, що порядок обліку у підприємців – платників єдиного податку визначає виключно розд. XIV Податкового кодексу. Це означає, що єдиним обліковим регістром для такого підприємця є Книга обліку доходів (або доходів і витрат для платників ПДВ).

По-друге, п. 12 ст. 3 Закону про РРО містить виняток – не потрібно вести облік товарних запасів у випадку продажу товарів особами, які **відповідно до законодавства оподатковуються за правилами, що не передбачають ведення обліку обсягів реалізованих товарів (наданих послуг)**. Саме про такий випадок ідеться, коли ми говоримо про підприємців, які ведуть облік виключно доходів. Якщо підприємці – платники ПДВ самі зацікавлені вести облік і документально підтверджувати свої витрати (щоб отримати податковий кредит), то неплатникам ПДВ облік витрат взагалі ні до чого.

Чинне законодавство щодо спрощеної системи оподаткування (ПКУ і порядок ведення Книг обліку) **не передбачає** ведення обліку товарних запасів (лист Мінюсту від 19.05.2010 р. № 6091-0-4-10-20) і **нічого не говорить** про те, що записи у цих Книгах слід робити на підставі первинних документів (листи Мінфіну від 29.02.2012 р. б/н і від 05.03.2012 р. №31-08410-07/23-1595/1186). Безглуздо доводити протилежне, адже якби законодавець закладав обов'язок для платників єдиного податку підтверджувати записи у Книгах первинними документами, вказівка на це обов'язково містилася б у ПКУ і у Порядках ведення книг.

Наприклад, для підприємців-загальносистемників ПКУ таку вимогу встановлює (пп. 177.1, 177.10 ПКУ), а Книга обліку доходів і витрат навіть містить спеціальну графу 5 для реквізитів документа, що підтверджує витрати. До речі, безглуздість ситуації у тому, що податківці на практиці іноді посилювалися на вищезазначені норми ст. 177 ПКУ, які стосуються загальносистемників, і ставили їх виконання в обов'язок платникам єдиного податку. Але така «аналогія» є безпідставною і нема чого її вигадувати.

Нарешті, навіть якщо припустити, що у Порядку ведення Книг були б вимоги щодо первинних документів, то для ведення Книги обліку доходів обов'язково було б документально підтверджувати **лише доходи**. А для цього не потрібні ніякі первинні документи на придбання товару. Достатньо докуме-

нтів, що підтверджують **надходження коштів за реалізовані товари**, тобто банківських виписок.

Додатковий аргумент на користь такого тлумачення міститься у ст. 6 Закону про РРО. Відповідно до неї облік товарних запасів ведеться **з урахуванням особливостей**, встановлених для суб'єктів малого підприємництва. Обов'язок із ведення обліку товарних запасів **не застосовується** до осіб, які відповідно до законодавства **оподатковуються за правилами, що не передбачають ведення обліку придбаних або проданих товарів**.

Раніше можна було ще якось пов'язувати вимогу Закону про РРО про облік товарних запасів із веденням Книги обліку доходів (доходів і витрат). Адже у ч. 6 ст. 9 Закону про РРО містилося уточнення, що підприємці – платники єдиного податку звільнені від РРО за умови ведення відповідної Книги обліку. Зараз цього уточнення немає – звільнені і крапка. Тож вимогу щодо обліку товарних запасів із п. 12 ст. 3 Закону про РРО взагалі ніяк не можна «підшити» до підприємців-платників єдиного податку.

Тобто навіть ті підприємці - платники єдиного податку, які є суб'єктами дії Закону про РРО, відповідно до цього ж Закону **не зобов'язані** вести облік придбаних товарів і підтверджувати його первинними документами. Це дозволяє нам рішуче відкинути і цей (заснований на п. 12 ст. 3 Закону про РРО) аргумент податківців.

Нормативні акти спеціальної дії. Ми вже говорили, що податківці у своїх висновках посилюються на нормативно-правові акти торгівлі та перевезення вантажів (див. **Аналіз досліджень та публікацій**).

Однак в жодному з цих нормативно-правових актів **не зазначено**, що їх порушення дає право накладати санкції, передбачені Податковим кодексом чи Законом про РРО (якщо при цьому не було порушено норми власне ПКУ чи Закону). Погоджується з таким висновком також і Мінфін (лист від 29.02.2012 р. №31-08160-10-21/5129).

Більше того, якщо говорити про «*документ, який підтверджує право власності на вантаж*» (п. 2 Переліку №207), то такий документ **не завжди має відповідати ознакам первинного документа**, що їх встановлено ст. 9 Закону про бухоблік. Цей висновок є надзвичайно важливим для підприємців, адже завичай проблема із документами на товар виникає, коли товар придбано на базарі чи в інших подібних умовах. Отримати товарну накладну на кожну покупку на базарі – це майже фантастика, а якщо дадуть чек, то назвати його первинним документом у класичному розумінні не можна.

Зрозуміло, що **не мати зовсім ніяких документів**, що підтверджують право власності на товар – це

для підприємця **неправильно**. Інакше його можуть запідозрити у банальній крадіжці чи іншому незаконному набутті товару, який він продає. Однак говорити про первинні документи з усіма відповідними реквізитами, вимогами щодо обліку і податковими санкціями на підставі вищезазначених нормативних актів спеціальної дії – необґрунтовано.

Вище ми побачили, що названі аргументи податківців фактично побудовано на піску. Тому не дивно, що на практиці платникам часто вдавалося їх нівелювати. Зокрема, І. Забута наводить класичний приклад, коли на підставі таких «аргументів» підприємцю нараховували санкцій на 2 мільйони гривень. Платник склав заперечення, у якому висловив незгоду з результатами перевірки і навів аргументи, викладені нами у цій статті [17]. Завдяки обґрунтованій і твердій позиції, платнику вдалося довести свою правоту навіть без звернення до суду. Податковий орган відступив і ухвалив рішення не застосовувати санкції [18]. У деяких інших випадках наводити аргументи доводилося вже в судовій залі. Результати, як показує, практика були в цілому успішними для платників. Приклади судових справ будуть наведені у цій статті далі.

Пункт 44.1 ПКУ. Наразі головним аргументом податківців став славнозвісний п. 44.1 ПКУ. На підставі його вони наполягають, що підприємець-платник єдиного податку нік зобов'язаний мати документи на товар, який він реалізує.

Що ж, подивимось на диспозицію цієї норми ПКУ. Вона визначає, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування і податкових зобов'язань. Такий облік ведеться на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. На думку податківців, ця норма дає їм залізобетонне право вимагати при перевірці первинні документи на товар. Ця ж норма переконує і більшість фахівців у тому, що обов'язок щодо наявності первинних документів у підприємця-платника єдиного податку тепер дійсно прописана у ПКУ [9; 10; 11; 12; 13].

Зрозуміло, що практикам, які займаються безпосередньо обліком у підприємців-платників єдиного податку ніколи думати про концепт тієї чи іншої норми ПКУ. Тому їм радять чинити так, як безпечніше. Але іноді навіть за великого бажання отримати документ на товар не так просто (а якщо й отримаєш – то часто не первинний). До того ж ПКУ передбачає презумпцію правомірності рішень платника, а тому

будь-яка неоднозначність податкового законодавства має тлумачитися на його користь (п.п. 4.1.4 ПКУ).

По-перше, із самої диспозиції п. 44.1 ПКУ випливає, що йдеться не про будь-які документи. Абзац другий визначає, що заборонено формувати показники податкової звітності без документів, визначених абзацем першим п. 44.1 ПКУ. А у цьому абзаці визначено, що ведення таких документів **має бути передбачено законодавством**. Знову ж таки, задаємося запитанням, про яке законодавство йдеться, доходимо висновку, що це розд. XIV ПКУ. А ми вже дізналися, що ані розд. XIV ПКУ, ані порядок ведення Книг обліку не згадують про необхідність вести їх на підставі первинних документів.

Виходячи із цього, можна сказати, що наразі законодавством не визначено, які саме документи платник єдиного податку повинен отримувати, складати, зберігати і надавати при перевірці. У 2011 році тодішньому голові Львівської ДПА В. Пекарчуку поставили запитання, що це мають бути за документи. Можновладець пообіцяв, що **перелік таких документів буде визначено у спеціальному наказі Мінфіну**, але зауважив, що такий наказ ще не затверджено [19]. Немає його й на сьогоднішній день. Як то кажуть «як нема, то й дарма». Тож у цьому випадку можна сказати, що п. 44.1 ПКУ підприємців-платників єдиного податку не стосується, адже для них чинним законодавством не передбачено обов'язкове ведення бухгалтерського обліку, ані складання звітності на підставі первинних документів.

По-друге, п. 44.1 ПКУ говорить не про будь-які документи, а лише про ті, які пов'язані з **визначенням об'єктів оподаткування, податкових зобов'язань, а також обчисленням і сплатою податків і зборів**. Чи можна таке сказати про документи на придбання товарів у тих платників єдиного податку, які ведуть Книгу обліку доходів? Ні, адже для них об'єкт оподаткування ніяк не залежить від витрат. Податкові зобов'язання і безпосередня сплата податків і зборів також не мають до витрат жодної дотичності.

Більше того, із п.п. 296.1.1 ПКУ випливає, що для тих підприємців-платників єдиного податку, які ведуть Книгу обліку доходів, **облік витрат не передбачено**. На застосуванні п. 44.1 ПКУ можна було б наполягати, якщо йшлося б про підприємців, які є **платниками ПДВ**. Тоді дійсно можна було б наполягати на тому, що потрібні первинні документи на витрати. Адже вони б тоді дійсно були пов'язані з визначенням об'єкта оподаткування. Тільки оподаткування не єдиним податком, а ПДВ.

Але у цьому випадку підприємець сам був би зацікавлений мати документи на товар – щоби отрима-

ти податковий кредит з ПДВ (п. 198.6 ПКУ). Саме тому для підприємців, які є платниками ПДВ, і передбачено ведення обліку витрат. Для підприємців – неплатників ПДВ такого обліку не передбачено, тому застосування норм п. 44.1 ПКУ є безпідставним.

Безоплатне отримання товарів. Податківці на сьогодні виробили стійку систему не лише помилкового тлумачення норм матеріального права, але й відверто «притягнутих за вуха» припущень. Тому ще раз повторимо, що ПКУ визначає принцип презумпції правомірності рішень платника (п.п. 4.1.4 ПКУ). А це означає, що саме податківці мають доводити, що платник порушив норми податкового законодавства, а не платник.

Позицію податківців можна дізнатися із консультацій, розмішених на офіційному сайті Державної фіскальної служби (<http://sfs.gov.ua/ebpz/#answer-block>) та на Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (сайт Міністерства доходів і зборів: <http://zir.minrd.gov.ua/main/bz/view/?src=ques>).

Був час, коли у своїх консультаціях податківці виходили з того, що товар, на який у підприємця-платника єдиного податку немає первинних документів, є **безоплатно отриманим**. Але ця «натяжка» була відверто абсурдною. Адже відповідно до п. 292.3 ПКУ безоплатно отриманими вважаються лише:

(1) товари (роботи, послуги), надані платнику єдиного податку згідно з **письмовими договорами дарування**;

(2) товари (роботи, послуги), надані платнику єдиного податку згідно з **іншими письмовими договорами**, укладеними згідно із законодавством, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) чи їх повернення;

(3) товари, передані платнику єдиного податку **на відповідальне зберігання і використання** таким платником єдиного податку.

Зрозуміло, що в жодну з таких категорій товари без документів не потрапляли. Тому фіскали взяли курс на іншу підозру, яка спростовується менш очевидно. Викладено її у нині чинній консультації з Базису знань (підкатегорія 107.11) і у офіційному виданні податкової [3].

Наразі у своїх консультаціях податківці наполягають, що товари у підприємця, на які немає первинних документів, куплені у фізичних осіб, а тому підприємець має утримувати із суми виплати податок з доходів фізичних осіб, скласти Податковий розрахунок за формою №1ДФ, а вже для підтвердження записів у ньому мати первинні документи.

«Комбінація», звісно, цікава, але безпідставна. Звичайно, податківцям може видаватися правдоподі-

бним, що товари, на які немає первинних документів, куплені у фізичних осіб. Але це лише припущення, і навіть якщо воно очевидне (як у випадку із закупівлею товарів на базарі), воно не може саме по собі бути підставою для нарахування санкцій. Податківці мають **довести**, що підприємець купив товар саме у фізособи, а механізму це довести у них просто немає.

Звичайно, підприємцям слід забезпечити себе щодо права власності і потурбуватись про наявність хоча б **«непервинного»** документа на товар. Тут В. Смердов погоджується, що такими документами «можуть бути не лише первинні документи, але також договори та будь-які інші документи» [11].

Але, повторимось, найчастіше зазначена проблема виникає під час покупок на базарі, а тому йдеться про товарний чек або закупівельний акт, де зазвичай від руки написано номенклатуру, місце торговельної точки і, як правило, печатка продавця. Такий чек (отриманий від торговця на базарі) зазвичай **не є первинним документом**, а податківці вимагають саме наявності первинного документа.

Вимогу щодо утримання податку з доходів фізосіб можна сміливо ігнорувати, адже якщо ви дійсно придбали товар на базарі, то його придбано у платника єдиного податку (зазвичай першої групи відповідно до п.п. 1 п. 291.4 ПКУ). Це його **підприємницький дохід, з якого було сплачено єдиний податок** (хоч і за фіксованою ставкою). А тому не може йтися ані про податок з доходів фізичних осіб, ані про 1ДФ [16].

2. СУДОВА ПРАКТИКА

В обґрунтуванні свого права не мати первинних документів на придбані товари у підприємців є надзвичайно важливий союзник – суди. Практика вже довела, що у тих випадках, коли заперечення, наведені вище в нашій статті, на податківців не діють, допомагає звернення до суду. Як приклад, можна навести рішення суду касаційної інстанції (Вищого адміністративного суду), адже воно свідчить про загальну позицію судів адміністративної форми судочинства і є орієнтиром для судів нижчих інстанцій. Додаткову цінність цьому рішенню надає те, що воно пройшло усі три інстанції вже після набуття чинності ПКУ (в тому числі розд. XIV), а тому враховує усі, так би мовити, «новітні» аргументи податківців. Отже, погляньмо на постанову ВАСУ від 19.11.2013 р. у справі № К/800/22104/13.

Податківці традиційно вимагали надати первинні документи, посилаючись на п. 44.1 ПКУ. ВАСУ ж відказав на це, що п. 44.1 ПКУ є загальною нормою, яку потрібно застосовувати з урахуванням норм спе-

ціальних, зокрема п.п. 296.1.1 ПКУ. Тобто ВАСУ фактично погодився з нашою аргументацією, наведеною у підрозділі, що його присвячено аналізу п. 44.1 ПКУ. Зауважимо, що схожі аргументи щодо «загальності» п. 44.1 ПКУ і «спеціальності» висував у своїй статті також І. Забута [20].

Деякі автори не погоджуються з висновками ВАСУ. Вони стверджують, що п.п. 296.1.1 ПКУ не може бути спеціальною нормою щодо п. 44.1 ПКУ, адже ці норми не «перетинаються», навпаки перша доповнює другу [11]. Однак це не так! Норми «перетинаються», причому п.п. 296.1.1 ПКУ «перекриває» п. 44.1 ПКУ. Адже норма п. 44.1 ПКУ говорить про документи, ведення яких передбачено законодавством.

Для підприємців – платників єдиного податку, які ведуть Книгу обліку доходів, не лише не передбачено таких документів, для них законодавством взагалі не передбачено обліку витрат. Саме в цьому і полягає спеціальна дія п.п. 296.1.1 ПКУ, яка «перекриває» собою правило п. 44.1 ПКУ.

На думку В. Смердова, «доходи у Книзі обліку доходів та доходи/витрати у Книзі обліку доходів і витрат потрібно заповнювати не «зі стелі», а **на підставі документів**» [11]. Ми вже зауважували, що ані розд. XIV ПКУ, ані порядок ведення Книг **внесення запи-**

сів на підставі документів не передбачають. До того ж, як справедливо зазначив Мінфін у своїх роз'ясненнях, це не завжди можливо. Адже підприємці не застосовують РРО і не складають прибуткових ордерів на кожне надходження коштів від покупців.

Але навіть якщо теоретично усі записи в Книгах підтверджувати первинним документами, для підприємців – неплатників ПДВ це будуть лише доходи. Витрати у таких платників єдиного податку ніде не фіксуються, оскільки не передбачено їх обліку. На це й звернув увагу ВАСУ, коли виніс своє цілком логічне рішення.

Зазначена аргументація ВАСУ неодноразово застосовувалася також місцевими судами. Вона може бути гарною підмогою для платників у боях із податковою за трактування норм ПКУ та інших норм матеріального права. Прикладами позитивних для платника судових рішень можуть бути постанова Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 17.10.2013 р. у справі № 804/11602/13-а; постанова Вінницького окружного адміністративного суду від 11.11. 2009 р. у справі №2-а-4057/09/0270; постанови Донецького окружного адміністративного суду від 17.08.2010 р. у справі № 2а-15330/10/0570 та від 07.09.2010 р. у справі № 2а-16989/10/0570).

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

1. Підприємець – платник єдиного податку першої чи другої групи а також третьої чи п'ятої групи, який не є платником ПДВ, не веде облік витрат і не відображає їх у своїй звітності.
2. Підприємці не зобов'язані вести бухгалтерський облік відповідно до Закону про бухгалтерський облік і зокрема підтверджувати усі свої господарські операції первинними документами.
3. Підприємці, які здійснюють розрахунки у безготівковій формі, не є суб'єктами Закону про РРО. Інші підприємці є суб'єктами цього Закону, але вести облік товарних запасів відповідно до нього усе одно не повинні, адже у них правила обліку не передбачають обліку придбаних товарів.
4. Деякі спеціальні нормативні акти дійсно вимагають наявності документів на товар. Однак вони вимагають не обов'язково первинних документів, а порушення цих нормативних актів не дає права податківцям застосовувати свої санкції.
5. Пункт 44.1 Податкового кодексу не зобов'язує підприємців - платників єдиного податку, які ведуть лише облік доходів, мати документи на товар. Адже для таких підприємців наявність зазначених документів не передбачено законодавством, і витрати у них не впливають на об'єкт оподаткування і не беруть участі у визначенні податкових зобов'язань.
6. Необґрунтованими є припущення податківців щодо того, що товари, на які у підприємця немає первинних документів, є безоплатно отриманими. Так само безпідставно стверджувати, що підприємець має утримувати зі своєї оплати за товар податок з доходів фізичних осіб і відображати виплату у 1ДФ.
7. Якщо за результатами перевірки податківці на підставі спростованих аргументів нараховують санкції, необхідно складати заперечення до перевірки і за потреби йти до суду.
8. Судова практика із зазначеного питання наразі свідчить на користь платників. Суди беруть до уваги, що п. 44.1 Податкового кодексу є загальною нормою, яку потрібно застосовувати з урахуванням спеціальних положень п.п. 296.1.1 ПКУ.
9. Для того, аби підтвердити право власності на товар підприємцю-платнику єдиного податку все ж рекомендується мати товарні чеки чи будь-які інші «не первинні» документи на придбаний товар.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Нестеренко М.** Витрати підприємця-єдиноподатника: чи обов'язкове документальне підтвердження? / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – №22. – с. 44-45.
2. **Чалий І.** Хотіли простоти та облікової єдності? Отримайте, розпишіться... / І. Чалий, О. Кірш // Держкало тижня. – 2007. – №15. – http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/hotili_prostoti_ta_oblikovoyi_edinosti_otrimayte_rozpishitsya.html.
3. **Федченко Т.** Відповідальність за незбереження первинних документів підприємцями – платниками єдиного податку / Т. Федченко // Вісник податкової служби України. – 2012. – №28, с. 29–31.
4. **Нааявність** первинних документів – обов'язкова (роз'яснення начальника відділу взаємодії із ЗМІ та громадськістю Тернопільської об'єднаної ДПП Василя Карпи). – <http://provse.te.ua/2012/08/najavnist-pervynnyh-dokumentiv-obovjazkova>
5. **Чи повинен** підприємець-єдинник мати документи на товар? (лист ДПА у Дніпропетровській області від 20.01.2012 р. №1820/10/31-242). – <http://www.vobu.com.ua/ukr/news/view/12600>.
6. **Первинні** документи на товари для подальшої реалізації повинні зберігатися не менш ніж 1095 днів. – <http://sfs.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/96915.html>.
7. **Реальному** бізнесу – покращення податкового сервісу. – <http://kyiv.sfs.gov.ua/media-ark/local-news/print-67417.html>.
8. **Чи може** підприємець-єдинник здійснювати закупівлі без підтвердних документів? – http://www.vobu.com.ua/ukr/answer_to_questions/answer/135
9. **Смирнова С.** Первичка на товары, закупленные на рынке / С. Смирнова // Частный предприниматель. – 2014. – №18. – с. 17-20.
10. **Абліцов О.** Чи повинен приватний підприємець мати первинні документи на товар та яка передбачена відповідальність за їх відсутність? / О. Абліцов. – <http://byhgalter.com/pervinni-dokumen-ti-na-tovar>
11. **Смердов В.** Чи потрібні підприємцю-єдиноподатнику документи на товар? / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – №13. – С. 33–35.
12. **Бала Л.** Почему предпринимателям теперь нужны документы на товар / Л. Бала. – http://advocat-cons.info/index.php?newsid=11258#.VC PDgs6_-im.
13. **Черновська К.** Документи на товар: чи потрібно їх мати підприємцю, який займається виїзною торгівлею? / К. Черновська // Інтерактивна бухгалтерія. – 2014. – №90 – <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/5143>
14. **Раз'яснення** по закону об «упрощенке» от ГНС в Херсонской области (запитання 20). – <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=18713>
15. **Калиновська Г.** Якщо підприємець не має документів на товар: як вирішити ситуацію? / Г. Калиновська // Власне діло. – 2013. – №4. – с. 10–14. – <http://buhgalter.com.ua/articles/details/476265/>.
16. **Мірошниченко В.** Чи потрібні документи на товар єдиноподатнику? / В. Мірошниченко // Власне діло. – 2012. – №5. – с. 19-25.
17. **Забута І.** Единый налог и отсутствие первичных документов = санкции по РРО? / И. Забута, Е. Терещенко. – <http://blog.liga.net/user/izabuta/article/5186.aspx>.
18. **Забута І.** Единый налог и отсутствие первичных документов = санкции по РРО? – Ч. 2 / И. Забута. – <http://blog.liga.net/user/izabuta/article/5271.aspx>.
19. **Чат-конференція** з головою Комісії з проведення реорганізації ДПА у Львівській області, головою ДПА у Львівській області Віталієм Пекарчуком на тему: «Реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як важливий стимул розвитку малого підприємництва». – <http://zik.ua/ua/chat/108>.
20. **Забута І.** Единый налог 2012 и первичные документы / И. Забута. – <http://blog.liga.net/user/izabuta/article/8853.aspx>.

В статтю розглянута проблема обов'язкового наявності у підприємців - плателів єдиного податку первинних документів на товари, які вони продають. Аналізуються останні роз'яснення контролюючих органів, приводиться судово-практична ситуація, а також контраргументи щодо трактування норм матеріального права.

Ключеві слова: єдиний податок, первинні документи, книга обліку доходів і витрат.

In this paper the problem of mandatory presence of entrepreneurs – flat tax' payers source documents for the goods they sell is considered. Analyzes recent clarification of regulatory bodies, provides litigation, and counter on the interpretation of substantive law.

Keywords: flat tax, primary documents, books of income and expenditure.