



Вікторія Резнікова

докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри господарського права
та господарського процесу
Інституту права Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
(Київ, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0149-0710>
Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/O-4799-2018>
reznikova.vv78@gmail.com

Ірина Кравець

кандидатка юридичних наук, доцентка,
доцентка кафедри господарського права
та господарського процесу
Інституту права Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
(Київ, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7523-5045>
Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/O-3908-2018>
ikravets104@gmail.com



УДК 346.34+346.91

НОВІТНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ ЩОДО РОЗГЛЯДУ ГОСПОДАРСЬКИХ СПОРІВ, ПОВ'ЯЗАНИХ ЗІ ЗДІЙСНЕННЯМ ТОРГОВЕЛЬНИХ ОПЕРАЦІЙ

АНОТАЦІЯ. Для ефективного здійснення торговельної діяльності необхідним є оформлення належним чином торговельних операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання. Актуальність обраної теми зумовлює важлива роль правильного оформлення торговельних операцій, наявність великої кількості господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій, та фрагментарне дослідження зазначених питань у господарсько-правовій доктрині.

Метою статті є виокремлення та розкриття ознак торговельних операцій як виду господарських, формулювання на їхній основі доктринального визначення поняття торговельної операції, встановлення взаємозв'язку між термінами “торговельна операція” і “господарсько-торговельний договір”, виокремлення особливостей вирішення господарськими судами спорів, пов'язаних зі здійсненням та оформленням суб'єктами господарювання торговельних операцій.

Доведено, що торговельні операції є видом господарських операцій. Наведені визначення “господарська операція” та “торговельна операція” у нормативно-правових актах України. Сформульовані ознаки торговельних операцій та на їхній основі наведено авторське визначення поняття “торговельна операція”. Встановлено співвідношення та зв'язок між термінами “торговельна операція” і “господарсько-

торговельний договір”, а саме: обґрунтовано висновок, що торговельними операціями опосередковується виконання господарсько-торговельних договорів.

Аналіз і систематизація судової практики вирішення господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій, дають змогу сформулювати такі основні висновки. Реальне здійснення торговельної операції не підтверджує лише факт наявності підписаних первинних документів. Для з'ясування факту “реальності” торговельної операції (крім обставин оформлення первинних документів) суди досліджують обставини здійснення перевезення товару, поставленого за спірною видатковою накладною, обставини зберігання та використання цього товару у господарській діяльності покупця тощо. Предметом позову не можуть бути обставини, які є доказами у справі, зокрема підписання первинних документів. Відсутність у контрагента добросовісного платника податку матеріальних і трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ним господарської операції. Порушення правил оформлення первинних документів автоматично не спричиняє їх недійсність, але впливає на можливість доведення стороною обставин, на підтвердження яких вона подала відповідні документи.

Ключові слова: господарська операція; торговельна операція; первинний документ; господарсько-торговельний договір; торговельна діяльність; бухгалтерський облік.

Торговельна діяльність у сучасних умовах розвитку економіки є одним із найбільш поширених видів господарської діяльності, для ефективного здійснення якої важливим є правильне оформлення торговельних операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання.

Існує об'єктивна необхідність виокремлення на доктринальному рівні ознак торговельних операцій, формулювання на їхній основі доктринального визначення поняття торговельної операції, встановлення співвідношення між термінами “торговельна операція” та “господарсько-торговельний договір”, дослідження проблем і новітніх тенденцій формування та розвитку судової практики вирішення господарських спорів, пов'язаних як зі здійсненням торговельної діяльності загалом, так і належним здійсненням окремих торговельних операцій зокрема.

Варто зауважити, що при виконанні нашого дослідження ми будемо виходити з вузького розуміння поняття товару. У вузькому значенні під *товаром* розуміється продукт праці, вироблений для обміну. *Товар* – це об'єкт, призначений для купівлі-продажу, з приводу якого взаємодіють покупці і продавці. *Товар* – це також продукт праці (виріб, уречевлений результат виконаних робіт, послуга), призначений для продажу, що спроможний задовольняти потреби суспільного виробництва чи населення, еквівалентна вартість якого має вираження в ціні (цінову визначеність). Товар виробляється не для власного споживання, а для обміну

і реалізується завдяки купівлі-продажу, поставки тощо¹. Торговельні операції, відповідно, розглядатимуться нами як такі, що опосередковують передачу певної продукції (як товару) у власність, господарське відання чи оперативне управління від однієї сторони договору до іншої за певну грошову суму та (або) в обмін на інший товар. Аналізу також потребує новітня судова практика вирішення господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій, які опосередковують виконання договорів купівлі-продажу, поставки, міни (бартеру) як найбільш розповсюджених видів господарсько-торговельних договорів, що ними, власне, і здійснюється договірне регулювання господарсько-торговельних відносин².

Важливість правильного оформлення торговельних операцій та коректного їх відображення у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання, наявність великої кількості господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій зумовили актуальність обраної теми дослідження.

Щодо ступеня наукової розробленості ознак і поняття торговельних операцій, способів подолання проблем на шляху до вирішення господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням господарсько-торговельної діяльності загалом та (або) окремих торговельних операцій зокрема, належить визнати, що він сьогодні є недостатнім. Серед учених-правознавців питання порядку виконання господарських, зокрема й торговельних, операцій досліджували: О. Буткевич, О. Орлова, В. Резнікова, К. Смолов, К. Хрімлі та ін. Порядок здійснення та документарного оформлення торговельних операцій, записів щодо них у бухгалтерському обліку вивчали також представники економічної науки: В. Апопій, М. Барна, С. Голов, Н. Ільченко, В. Лагутін, Л. Ловінська, А. Мазаракі, І. Олексин, Н. Ситник, М. Чорна та ін. Проте у господарсько-правовій доктрині недостатньо дослідженими залишаються ознаки торговельних операцій як виду господарських операцій. Окремого аналізу потребує судова практика вирішення господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій, систематизація сформульованих із цього приводу ключових правових позицій Верховного Суду (зокрема Касаційного господарського суду в його складі), виокремлення новітніх тенденцій формування судової практики з означених питань.

Метою дослідження є виокремлення та розкриття ознак торговельних операцій як виду господарських, формулювання на їхній основі докт-

¹ Про це докладніше див.: В Резнікова та І Кравець, 'Класифікація товарів: господарсько-правовий аспект' [2019] 2 (53) Економіка та право 25–46.

² Докладніше про це йшлося у статті: В Резнікова та І Кравець, 'Поняття, види та склад торговельно-посередницьких правовідносин' (2019) 8 Право України 210–28.

ринального визначення поняття торговельної операції, встановлення взаємозв'язку між термінами “торговельна операція” і “господарсько-торговельний договір”, виокремлення особливостей вирішення господарськими судами спорів, пов'язаних зі здійсненням та оформленням суб'єктами господарювання торговельних операцій.

Господарська діяльність складається, як відомо, з господарських процесів, які, зі свого боку, поділяються на господарські операції. Господарські процеси мають дуалістичну природу. З одного боку, вони представлені господарюючими суб'єктами, які беруть у них участь, здійснюючи господарську діяльність, а з другого – ресурсами, які залучені до цих процесів і становлять їх матеріальну основу³. Дуалістична природа господарських процесів зумовлює й дуалістичну природу господарського обліку: правову природу господарського обліку, яка пов'язана також із контролем за діяльністю господарюючих суб'єктів, управління нею, та економічну природу, яка пов'язана з контролем за ефективністю використання ресурсів. У результаті економічна сторона господарського обліку розкриває ефективність господарських процесів та явищ, а правова – законність і правомірність відповідних дій. Цим господарський облік встановлює зв'язок між економікою та правом у процесі здійснення господарської діяльності. У вузькому розумінні господарська операція – це комплекс дій господарюючого суб'єкта, що орієнтовані на вирішення конкретного завдання у межах загальної господарської мети діяльності такого суб'єкта. За вказаним підходом під господарською операцією розуміється вольовий акт (спільний вольовий акт), вчинений у межах однієї із трьох стадій суспільного відтворення – виробництва, розподілу, обміну. Всі господарські операції суб'єкта господарювання є окремими фрагментами його загальної господарської діяльності незалежно від того, чи утворюють вони безпосередній предмет його діяльності. У широкому розумінні господарська операція трактується не лише як вольова дія, а й як подія, яка викликає зміни в структурі активів, зобов'язань і власному капіталі суб'єкта господарювання. За вказаним підходом більшість господарських операцій є наслідком вольових дій юридичних та фізичних осіб – учасників господарських відносин, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції тощо. Водночас господарські операції можуть бути наявні у результаті певних подій, скажімо, явищ реальної дійсності, що трапляються незалежно від волевиявлення суб'єкта господарювання (стихійне лихо, моральний знос, інфляція тощо). Ознакою господарської операції є те, що якісно відрізняє її від інших операцій

³ В Резнікова та О Орлова, ‘Проблеми правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання’ в *Актуальні проблеми господарського права (Особлива частина)* (Щербина В та Резнікова В ред, Ліра-К 2018) 394–7.

і дає можливість групувати однорідні господарські операції (наприклад, операції з реалізації продукції можуть різнитися за умовами поставок). Показники господарської операції забезпечують кількісну характеристику операції за допомогою відповідних вимірників (натуральних, трудових, грошових). Отже, господарські операції в сукупності становлять господарські процеси, які загалом формують господарський обіг засобів господарювання відповідного господарюючого суб'єкта⁴.

Визначення поняття “господарська операція” міститься у нормативно-правових актах різної юридичної сили. Зокрема, відповідно до абзацу 5 ч. 1 ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” (далі – Закон) “господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства”⁵. Схоже визначення міститься у п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (далі – Положення), відповідно до якого “господарські операції – це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів”⁶. На нашу думку, всі господарські операції (зокрема й торговельно-посередницькі) суб'єкта господарювання є окремими фрагментами його загальної господарської діяльності незалежно від того, чи утворюють вони безпосередній предмет його діяльності⁷.

Необхідним у цілях нашого дослідження є визначення ознак торговельної операції та на їх основі – формулювання поняття торговельної операції. Перш за все підкреслимо, що терміни “господарська операція” та “торговельна операція” співвідносяться між собою як загальне та спеціальне, тобто кожна торговельна операція є господарською, але не навпаки.

У законодавстві містяться легальні визначення поняття торговельної операції. Зокрема, відповідно до п. 3 Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України “торговельна операція – операція між постачальником та споживачем, що полягає у визначенні об'єму або маси нафти і нафтопродуктів для подальших облікових операцій”⁸.

⁴ Резнікова та Орлова (н 3) 394–7.

⁵ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>> (дата звернення: 03.06.2020).

⁶ Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>> (дата звернення: 04.06.2020).

⁷ В Резнікова, “Теоретичні проблеми регулювання посередництва у сфері господарювання України” (дис д-ра юрид наук, 2011) 46.

⁸ Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: затверджена наказом Міністерства палива та енергетики України, Міністерства транспорту та зв'язку України, Міністерства економіки України, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20 травня 2008 р. № 281/171/578/155 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08>> (дата звернення: 05.06.2020).

В окремих нормативно-правових актах визначені поняття окремих видів торговельних операцій, наприклад, прямого продажу як торговельної операції⁹, операцій РЕПО¹⁰, бартерних (товарообмінних) операцій¹¹ та ін.

З огляду на призначення та характер торговельних операцій, на нашу думку, обґрунтованим є виокремлення таких їх ознак:

1) торговельна операція опосередковує перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар від однієї сторони (продавця, постачальника) до іншої сторони (покупця);

2) перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар відбувається за плату (може бути виражена у грошовій або негрошовій формі);

3) метою здійснення торговельної операції для продавця (постачальника) є отримання прибутку;

4) метою здійснення торговельної операції для покупця може бути: перепродаж; інвестування; використання товару у своїй господарській діяльності як оборотного активу, для виробничого споживання (наприклад, купівля сировини для виробництва продукції); забезпечення провадження власної господарської діяльності (наприклад, купівля виробничого обладнання, оргтехніки, канцтоварів, паливно-мастильних матеріалів для експлуатації службового транспорту тощо);

5) наслідок – реальний рух активів, зміна майнового стану суб'єкта господарювання;

6) відображаються у первинних бухгалтерських документах, а також оформлюються іншими документами, що опосередковують рух матеріальних активів і грошових коштів.

Наявність зазначених ознак лише в сукупності характеризує певну господарську операцію як торговельну. Тож *торговельна операція – це господарська операція, яка опосередковує перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар від продавця (постачальника) до покупця на платній основі, внаслідок чого відбувається реальний рух активів, зміна майнового стану суб'єкта господарювання.*

Потрібно встановити співвідношення та зв'язок між термінами “торговельна операція” і “господарсько-торговельний договір”. На думку

⁹ Технічний регламент щодо неавтоматичних зважувальних приладів: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 16 грудня 2015 р. № 1062 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2015-%D0%BF>> (дата звернення: 04.06.2020).

¹⁰ Положення про функціонування фондових бірж: затверджене рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 листопада 2012 р. № 1688 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2082-12>> (дата звернення: 09.06.2020).

¹¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 09.06.2020).

К. Смолова, поняття “правочин” і “господарська операція” співвідносяться між собою як загальне та окреме, тобто поняття “правочин” передбачає вчинення як однієї, так і декількох господарських операцій, що в кінцевому підсумку призведе до виникнення прав і обов’язків учасників цієї операції та спричинить зміни у їх майновому стані, а поняття “господарська операція” є своєрідним наповнювачем змісту відповідного правочину¹². На наше переконання, із таким твердженням не можна погодитися, оскільки в такому випадку необхідно було б визначити, що кожна господарська операція є правочином, але не кожний правочин є господарською операцією. Проте підстав для ототожнення правочину та господарської операції немає, наприклад, із метою виконання договору поставки здійснюються такі торговельні операції, як передача товару, оплата товару, повернення товару. Підписання договору поставки товару покупцем автоматично не призводить до визнання доходу в бухгалтерському обліку, а призводить господарська операція – передача товару.

Отже, щодо взаємозв’язку між термінами “торговельна операція” і “господарсько-торговельний договір” можна зробити висновок, що торговельними операціями опосередковується виконання господарсько-торговельних договорів.

Однією з найбільш поширених проблем у судовій практиці, пов’язаних зі здійсненням торговельних операцій, є доведення факту “реальності” такої господарської операції. Необхідно підкреслити, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є *первинні документи* (ст. 9 Закону та п. 2.2. Положення). У пункті 44.1 ст. 44 Податкового кодексу України (далі – ПК України) наголошується:

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* (курсив наш. – В. Р., І. К.), реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством¹³.

Відповідно до абзацу 11 ст. 1 Закону “*первинний документ* – це документ, який містить відомості про господарські операції”¹⁴. Наприклад, до первинних документів належать: видаткова накладна, товарно-транс-

¹² К. Смолов, “Співвідношення понять “правочин” та “господарська операція” в контексті здійснення адміністративного судочинства” (2016) 9 Підприємництво, господарство і право 97–8.

¹³ Податковий кодекс України (н 11).

¹⁴ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність (н 5).

портна накладна, акт виконаних робіт, прибутковий та видатковий касовий ордер тощо. Варто зауважити, що до 3 січня 2017 р. (дата набуття чинності Закону України “Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар’єрів для експорту послуг”¹⁵) первинні документи, крім того, що містили відомості про господарські операції, також підтверджували їх здійснення. На сучасному етапі розвитку господарського законодавства та законодавства про бухгалтерський облік первинні документи лише містять відомості про господарські операції. Тобто нині лише факт наявності первинних документів не підтверджує реального здійснення господарської операції.

Судова практика виходить із презумпції, що будь-які документи (зокрема й договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції.

Для з’ясування правової природи як господарської операції (спірної поставки), так і договору (укладенням якого опосередковувалося виконання цієї операції) необхідно вичерпно дослідити фактичні права та обов’язки сторін у процесі виконання операції, фактичний результат, до якого прагнули учасники такої операції, та оцінити зміни майнового стану, які відбулися у сторін у результаті цієї операції (постанови Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду (далі – КГС ВС) від 29 березня 2018 р. № 910/6986/17¹⁶, від 30 січня 2019 р. № 911/5358/14¹⁷).

Визначальною ознакою господарської, зокрема й торговельної, операції є те, що внаслідок її здійснення має відбутися реальний рух активів, отже, судам у розгляді справи належить досліджувати, окрім обставин оформлення первинних документів, наявність або відсутність реального руху такого товару (як-то: обставини здійснення перевезення товару, поставленого за спірною видатковою накладною, обставини зберігання та використання цього товару у господарській діяльності покупця). У разі дефектів первинних документів і невизнання стороною факту постачання спірного товару, сторони не позбавлені можливості доводити постачання товару іншими доказами, які будуть переконливо свідчити про фактичні обставини здійснення постачання товару (постанови КГС ВС від 4 листопада 2019 р. № 905/49/15¹⁸, від 29 листопада 2019 р.

¹⁵ Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар’єрів для експорту послуг: Закон України від 3 листопада 2016 р. № 1724-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1724-19#n20>> (дата звернення: 04.06.2020).

¹⁶ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 29 березня 2018 р. № 910/6986/17 р. <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/73250329>> (дата звернення: 08.06.2020).

¹⁷ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 30 січня 2019 р. № 911/5358/14 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/79718801>> (дата звернення: 08.06.2020).

¹⁸ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 4 листопада 2019 р. № 905/49/15 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/85393893>> (дата звернення: 23.06.2020).

№ 914/2267/18¹⁹, від 29 січня 2020 р. № 916/922/19²⁰, від 10 лютого 2020 р. № 909/146/19²¹).

У контексті зазначеного, для наочності та як приклад, заслуговує на увагу постанова КГС ВС від 1 червня 2020 р. № 906/355/19²², яка містить правову позицію, згідно з якою податкова накладна може оцінюватися лише у сукупності з іншими доказами, проте не може бути єдиним доказом, на підставі якого суд встановлює факт постачання товару покупцю та його прийняття ним, проте, оцінюючи податкові накладні у сукупності з іншими доказами у справі, суди повинні враховувати положення ПК України та фактичні дій як постачальника, так і покупця щодо відображення ними в податковому та бухгалтерському обліку постачання спірного товару. Слід зазначити, що подібні висновки вже раніше викладав КГС ВС у постановках від 4 листопада 2019 р. у справі № 905/49/15 та від 29 січня 2020 р. у справі № 916/922/19. Тому докази виконання торговельної операції мають досліджуватися судом у всій їх повноті та в сукупності.

Без реального факту здійснення господарської операції навіть за наявності первинних документів вони юридичних наслідків не створюють (тобто і в обліку відображатися не можуть). Адже документи мають силу первинних документів для вирішення судових справ лише в разі фактичного здійснення господарської операції²³. КГС ВС наголошує, що фактичне здійснення господарської операції повинно підтверджуватися, зокрема, і реальним джерелом походження товару (його виробництва, попередньої купівлі тощо) в обсязі, зазначеному у первинному документі. Первинні документи бухгалтерського та податкового обліку (податкові накладні, акти приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг) тощо) не є достатніми доказами фактичного виконання операцій у сукупності з виявленими фактами щодо фіктивної діяльності контрагента без належної оцінки судом таких фактів та, відповідно, встановлення належного виконання зобов'язання за договором²⁴.

Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду (далі – КАС ВС) наголошує, що правові наслідки у вигляді виникнення пра-

¹⁹ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 29 листопада 2019 р. № 914/2267/18 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/85972236>> (дата звернення: 25.06.2020).

²⁰ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 29 січня 2020 р. № 916/922/19 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/87329918>> (дата звернення: 23.06.2020).

²¹ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 10 лютого 2020 р. № 909/146/19 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/87711813>> (дата звернення: 25.06.2020).

²² Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 1 червня 2020 р. № 906/355/19 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/89578746>> (дата звернення: 25.06.2020).

²³ 'Первинний документ: роль в обліку та вимоги до оформлення' (Інтерактивна бухгалтерія, 13.05.2019) <<https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/9310/59170>> (дата звернення: 26.06.2020).

²⁴ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 5 червня 2018 р. № 911/915/15 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/74538831>> (дата звернення: 29.06.2020).

ва платника податку на формування податкового кредиту наступають лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) із метою їх використання у своїй господарській діяльності, що пов'язані з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника, та відповідають економічному змісту, відображеному в укладених платником податку договорах, що має підтверджуватись належним чином оформленими первинними документами. Аналіз реальності господарської діяльності повинен здійснюватися на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків та відповідності їх дійсному економічному змісту. При цьому в первинних документах, які є підставою для бухгалтерського обліку, фіксуються дані лише про фактично здійснені господарські операції (постанови КАС ВС від 15 серпня 2019 р. № 810/2614/13-а²⁵, від 18 лютого 2020 р. № 803/861/15-а²⁶).

У постанові КАС ВС від 6 березня 2018 р. № 804/5444/16 зазначена правова позиція:

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені платником податку та його контрагентом на підтвердження такої операції, не відповідають дійсності та свідчать про відсутність у сторін волевиявлення щодо реального здійснення господарської операції²⁷.

Необхідно наголосити, що відповідно до судової практики предметом позову не можуть бути обставини, які виступають доказами у справі, зокрема, підписання актів приймання-передачі, оскільки такі акти підтверджують наявність або відсутність юридичних фактів, які входять до підстав позову. Захист майнового або немайнового права чи законного інтересу відбувається через прийняття судом рішення про примусове виконання відповідачем певних дій або зобов'язання утриматись від їх вчинення. А механізми примусового виконання такого рішення як зобов'язання суб'єкта господарювання підписати певний первинний документ, наприклад, акт приймання-передачі, відсутні. Як зазначено в постанові Вищого господарського суду України від 18 січня 2017 р. № 914/1128/16²⁸ – зобов'язання відповідача підписати акти приймання

²⁵ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 15 серпня 2019 р. № 810/2614/13-а <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83691950>> (дата звернення: 29.06.2020).

²⁶ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18 лютого 2020 р. № 803/861/15-а <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87683149>> (дата звернення: 25.06.2020).

²⁷ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 6 березня 2018 р. № 804/5444/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72693919>> (дата звернення: 25.06.2020).

²⁸ Постанова Вищого господарського суду України від 18 січня 2017 р. № 914/1128/16 <https://protocol.ua/postanova_vgsu_vid_18_01_2017_roku_u_spravi_914_1128_16> (дата звернення: 18.06.2020).

вугілля не тільки суперечить встановленим чинним законодавством способам захисту цивільних прав, а й є втручанням у господарську діяльність суб'єкта господарювання, що, як наслідок, призводить до порушення його вільного волевиявлення.

Наведену позицію підтримує і Велика Палата Верховного Суду (далі – ВП ВС), яка в своїй постанові наголошує, що заявлена позивачем у цій справі вимога про зобов'язання відповідача надати акт приймання-передачі електроенергії за договором купівлі-продажу не приводить до поновлення порушеного права позивача та, у разі її задоволення, не може бути виконана у примусовому порядку, оскільки відсутній механізм виконання такого рішення. Також ВП ВС зазначає, що спори про зобов'язання надати чи підписати акт приймання-передачі товару не можуть бути розглянуті й у порядку іншого (ніж господарське) судочинства (постанова ВП ВС від 11 вересня 2018 р. № 905/1926/16; 12-187гс18²⁹).

Цікавою також є судова практика щодо того, яким чином необхідно доводити здатність контрагентів виконати прийняті на себе договірні зобов'язання, за які їм були сплачені кошти.

Зокрема, Верховний Суд України (далі – ВСУ), ставлячи під сумнів господарські операції платника податків із контрагентами, підкреслив, що у справі відсутні докази, які підтверджували б здатність контрагентів виконати прийняті на себе договірні зобов'язання, за які їм були сплачені кошти. Зокрема, судам слід було перевірити, чи має контрагент позивача управлінський та (або) технічний персонал, основні кошти, виробничі активи, складські приміщення, транспортні та інші засоби, що можуть свідчити про можливість здійснення ним операцій із поставки сировини; чи технічні умови виготовлення плівки ПЕТФ зобов'язували контрагента відшукувати саме суб'єктів господарювання, які з огляду на такі умови її виготовлення були спроможні поставити потрібну продукцію. Підлягають з'ясуванню й умови поставки сировини, зокрема, чи володіє контрагент виробничими та технологічними потужностями і має спеціально підготовлених працівників (персонал), за наявності яких може організувати та виконати поставку сировини для позивача, чи поставило воно насправді продукцію, якщо так, то як саме; що свідчить про її переміщення і доставку; як повинно було оформлятися виконання поставки; чи знав і чи не міг не знати платник податку про виробничий, технологічний і кадровий потенціал виконавця та його здатність виконати обумовлену поставку тощо (постанова ВСУ від 14 березня 2017 р. № 826/20366/13-а³⁰).

²⁹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 11 вересня 2018 р. № 905/1926/16; 12-187гс18 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76381805>> (дата звернення: 18.06.2020).

³⁰ Постанова Верховного Суду України від 14 березня 2017 р. № 826/20366/13-а <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/66031900>> (дата звернення: 22.06.2020).

Проте в подальшому маємо діаметрально протилежну судову практику, зокрема, КАС ВС у постанові від 11 червня 2019 р. № 825/2387/18³¹ наголошує, що *відсутність у контрагента добросовісного платника податку матеріальних та трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ним господарської операції*, оскільки чинне законодавство не ставить умовою дійсності правочинів, а також виникнення податкових зобов'язань платника у залежність від стану податкового обліку його контрагентів, наявності чи відсутності в останніх основних фондів. Відсутність у контрагента добросовісного платника податку матеріальних і трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ним господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу).

Така ж правова позиція зафіксована в постанові КАС ВС від 11 березня 2020 р. № 826/5678/18, а також зазначено, що основні та транспортні засоби можуть перебувати в постачальника на праві оренди або лізингу³².

Схожа позиція зафіксована в постанові КАС ВС від 21 лютого 2020 р. № 815/253/16:

Відсутність у контрагента добросовісного платника податку, яким є позивач, матеріальних та трудових ресурсів, не виключає можливості реального виконання таким платником господарської операції, та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки залучення інших субпідрядників (працівників чи організацій) є можливим за умовами укладених між позивачем і вказаними вище контрагентами договорів³³.

Також слід наголосити, що в судовій практиці сформувалася позиція на користь добросовісного контрагента, зокрема, зазначено, що норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності. Порухення певними постачальниками товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності

³¹ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 11 червня 2019 р. № 825/2387/18 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82349303>> (дата звернення: 22.06.2020).

³² Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 11 березня 2020 р. № 826/5678/18 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88245697>> (дата звернення: 24.06.2020).

³³ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21 лютого 2020 р. № 815/253/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87758646>> (дата звернення: 23.06.2020).

не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування витрат і податково-го кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг)) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування витрат і податковий кредит, за можливу неправомірну діяльність його контрагентів за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та згадженість дій між ними (постанови КАС ВС від 12 червня 2018 р. № 826/11879/13-а³⁴, від 30 серпня 2019 р. № 804/17176/14³⁵, від 21 лютого 2020 р. № 815/253/16³⁶, від 18 березня 2020 р. № 817/822/16³⁷ та ін.).

Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машинних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості. Таку доказовість надають первинним документам обов'язкові та додаткові реквізити. Відповідно до п. 2.4 Положення:

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції³⁸.

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

Відповідно до ч. 2 ст. 9 Закону:

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умо-

³⁴ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 12 червня 2018 р. № 826/11879/13-а <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74616885>> (дата звернення: 25.06.2020).

³⁵ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 30 серпня 2019 р. № 804/17176/14 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83943341>> (дата звернення: 24.06.2020).

³⁶ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21 лютого 2020 р. № 815/253/16 (н 33).

³⁷ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18 березня 2020 р. № 817/822/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88277819>> (дата звернення: 24.06.2020).

³⁸ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (н 6).

ви, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо³⁹.

У судовій практиці знайшло продовження це законодавче положення. Зокрема, у постанові КГС ВС від 4 липня 2018 р. № 908/733/16 вказано:

<...> неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію (в первинних документах), зокрема відсутність зазначення посади і прізвища особи, відповідальної за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, за наявності на документі підпису матеріально-відповідальної особи, завіреного печаткою покупця (у даному випадку печаткою покупця, на якій зазначено конкретні адреси місць поставки товару, що дає змогу ідентифікувати особу, яка приймала товар), а також за наявності на первинних документах відомостей про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо, не є підставою для визнання господарської операції такою, що не відбулась, за умови, що достовірність здійснення господарських операцій за такими первинними документами підтверджена іншими належними доказами у справі, зокрема доказами, які свідчать про відображення здійснення спірних господарських операцій з поставки та отримання товару в податковому обліку господарських товариств⁴⁰.

Відсутність у видатковій накладній назви посади особи, яка отримала товар за цією накладною, за наявності її підпису у цій накладній, який засвідчений відтиском печатки самої юридичної особи, не може свідчити про те, що така особа є неуповноваженою чи що така видаткова накладна є неналежним доказом у справі. Відтиск печатки на видатковій накладній є свідченням участі юридичної особи у здійсненні господарської операції за цією накладною (постанови КГС ВС від 20 грудня 2018 р. № 910/19702/17⁴¹, від 29 січня 2020 р. № 916/922/19⁴²).

Що стосується печаток на видаткових накладних, то також є правова позиція – висновок почеркознавчої експертизи не має вирішального значення для вирішення спору, якщо видаткові накладні містять відтиск печатки особи, якщо нею не надано доказів на підтвердження втрати,

³⁹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність (н 5).

⁴⁰ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 4 липня 2018 р. № 908/733/16 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/75135295>> (дата звернення: 23.06.2020).

⁴¹ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 20 грудня 2018 р. № 910/19702/17 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/78749962>> (дата звернення: 23.06.2020).

⁴² Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 29 січня 2020 р. № 916/922/19 (н 20).

викрадення печатки, або що печатка іншим незаконним шляхом вибула з її володіння (постанова КГС ВС від 28 січня 2020 р. № 914/1019/16⁴³).

Відсутність реквізитів довіреності (на підставі якої діяли уповноважені особи відповідача при прийнятті товару) за наявності інших первинних документів, що підтверджують здійснення господарської операції з передачі товару, не може заперечувати таку господарську операцію (постанова КГС ВС від 20 грудня 2018 р. № 910/19702/17⁴⁴).

КАС ВС у своїй постанові від 21 серпня 2018 р. № 815/4295/16⁴⁵ також наголошує, що формальні помилки в первинних документах не мають бути вирішальною ознакою безтоварності здійснених господарських операцій. Оцінка господарських операцій повинна даватись на підставі комплексного, всебічного аналізу специфіки та умов укладення конкретного правочину з обов'язковим врахуванням його господарської мети, економічної доцільності, а також використання отриманих товарів чи послуг у подальшій діяльності підприємства.

І в подальшому КГС ВС підтверджує, що накладна є належним документом, який підтверджує оформлення договірних відносин між сторонами. Порушення правил оформлення первинних документів не спричиняє їх недійсність, але безпосередньо впливає на можливість доведення стороною обставин, на підтвердження яких вона подала відповідні документи (постанова КГС ВС від 4 червня 2019 р. № 915/905/16⁴⁶).

Нині судовою практикою надано цілісне правове розуміння такого документа, як акт звірки взаємних розрахунків у контексті його значення як доказу здійснення господарської операції, яке можна звести до таких основних положень: 1) сам собою акт звірки розрахунків не є належним доказом факту здійснення будь-яких господарських операцій: поставки, надання послуг тощо, оскільки не є первинним бухгалтерським обліковим документом; 2) підписання акта звірки, у якому зазначено розмір заборгованості, уповноваженою особою боржника, та підтвердження наявності такого боргу первинними документами свідчить про визнання боржником такого боргу; 3) відповідно до вимог чинного законодавства бухгалтер, який підписав акт звірки, має такі повноваження у межах здійснення ним бухгалтерського обліку та посадових обов'язків; 4) підписання відповідачем актів звірки взаємних розрахунків за відповідними договорами поставок, перериває перебіг строку позовної давності,

⁴³ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 28 січня 2020 р. № 914/1019/16 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/87329204>> (дата звернення: .15.06.2020).

⁴⁴ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 20 грудня 2018 р. № 910/19702/17 (н 41).

⁴⁵ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21 серпня 2018 р. № 815/4295/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76035347>> (дата звернення: 30.06.2020).

⁴⁶ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 4 червня 2019 р. № 915/905/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82249333>> (дата звернення: 28.06.2020).

та є вчиненням відповідачем (боржником) дій, що свідчать про визнання ним свого боргу. У зв'язку з цим згідно з ч. 3 ст. 167 Цивільного кодексу України⁴⁷ перебіг строку позовної давності після переривання починається заново (постанови КГС ВС від 5 березня 2019 р. № 910/1389/18⁴⁸, від 18 квітня 2019 р. № 910/493/18⁴⁹).

У судовій практиці є позиції щодо того, який первинний документ є підтвердження тієї чи іншої операції, зокрема, товарно-транспортні накладні є доказом факту перевезення (переміщення) товару, натомість факт передання товару та, відповідно, набуття права власності на нього має підтверджуватись видатковою накладною (постанова КАС ВС від 12 червня 2018 р. № 826/11879/13-а⁵⁰).

Первинні документи можуть бути складені в електронному вигляді або на папері. Наголошуємо, що електронний документ, який складено відповідно до вимог чинного законодавства та містить усі необхідні реквізити, має таку ж юридичну силу, як і документ, складений у паперовому вигляді та має бути підписаний електронним підписом уповноваженої особи.

Щодо дати складання первинних документів, то відповідно до ч. 5 ст. 9 Закону 'господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені'⁵¹.

Керівник підприємства, установи забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або особи, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій із видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (у межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою

⁴⁷ Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>> (дата звернення: 28.05.2020).

⁴⁸ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 5 березня 2019 р. № 910/1389/18 <<https://verdictum.ligazakon.net/document/80268095?ch=1032862>> (дата звернення: 28.05.2020).

⁴⁹ Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 18 квітня 2019 р. № 910/493/18 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81268459>> (дата звернення: 28.05.2020).

⁵⁰ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 12 червня 2018 р. № 826/11879/13-а (н 34).

⁵¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність (н 5).

і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників.

Висновки. До ознак торговельних операцій можна віднести такі: торговельна операція опосередковує перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар від однієї сторони (продавця, постачальника) до іншої сторони (покупця); перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар відбувається за плату (може бути виражена у грошовій або негрошовій формі); метою здійснення торговельної операції для продавця (постачальника) є отримання прибутку; метою здійснення торговельної операції для покупця може бути: перепродаж; інвестування; використання товару у своїй господарській діяльності як оборотного активу, для виробничого споживання (наприклад, купівля сировини для виробництва продукції); забезпечення провадження власної господарської діяльності (наприклад, купівля виробничого обладнання, оргтехніки, канцтоварів, паливно-мастильних матеріалів для експлуатації службового транспорту тощо); наслідок – реальний рух активів, зміна майнового стану суб'єкта господарювання; відображаються у первинних бухгалтерських документах, а також оформлюються іншими документами, що опосередковують рух матеріальних активів і грошових коштів. Наявність зазначених ознак лише в сукупності характеризує певну господарську операцію як торговельну. Тож *торговельна операція – це господарська операція, яка опосередковує перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар від продавця (постачальника) до покупця на платній основі, внаслідок чого відбувається реальний рух активів, зміна майнового стану суб'єкта господарювання.*

Взаємозв'язок між термінами “торговельна операція” та “господарсько-торговельний договір” полягає у тому, що торговельними операціями опосередковується виконання господарсько-торговельних договорів.

Аналіз і систематизація судової практики вирішення господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій, дають підстави також для таких ключових висновків:

- лише факт наявності підписаних первинних документів не підтверджує реальне здійснення торговельної операції;
- оскільки визначальною ознакою торговельної операції є наявність реального руху активів, то суди досліджують, окрім обставин оформлення первинних документів, наявність або відсутність реального руху такого товару, зокрема, обставини здійснення перевезення товару, поставленого за спірною видатковою накладною, обставини зберігання та використання цього товару у господарській діяльності покупця тощо;

– предметом позову не можуть бути обставини, які виступають доказами у справі, зокрема, підписання первинних документів, оскільки такі документи підтверджують наявність або відсутність юридичних фактів, які входять до підстав позову. Механізми примусового виконання такого рішення як зобов'язання суб'єкта господарювання підписати певний первинний документ, наприклад, акт приймання-передачі відсутні;

– відсутність у контрагента добросовісного платника податку матеріальних і трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ним господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу й аутстафінгу (оренда персоналу), а основні та транспортні засоби можуть перебувати в постачальника на праві оренди або лізингу;

– порушення правил оформлення первинних документів не спричиняє їх недійсність, але безпосередньо впливає на можливість доведення стороною обставин, на підтвердження яких вона подала відповідні документи.

REFERENCES

Bibliography

Edited book

1. Rieznikova V ta Orlova O, 'Problemy pravovoho rehuliuвання bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti sub'iektiv hospodariuvannia' ['Problems of Legal Regulation of Accounting and Financial Reporting of Business Entities'] v *Aktualni problemy hospodarskoho prava (Osoblyva chastyna)* [Actual Problems of Economic Law (Special Part)] (Shcherbyna V ta Rieznikova V red, Lira-K 2018) (in Ukrainian).

Journal articles

2. Rieznikova V ta Kravets I, 'Klasyfikatsiia tovariv: hospodarsko-pravovyi aspekt' ['Classification of Goods: Economic and Legal Aspect'] [2019] 2 (53) 25–46 (in Ukrainian).
3. Rieznikova V ta Kravets I, 'Poniattia, vydy ta sklad torhovelno-poserednytskykh pravovidnosyn' ['The Concept, Types and Composition of Trade and Intermediary Relations'] (2019) 8 Pravo Ukrainy (in Ukrainian).
4. Smolov K, 'Spivvidnoshennia poniat "pravochyn" ta "hospodarska operatsiia" v konteksti zdiisnennia administratyvnoho sudochynstva' ['The Relationship Between the Concepts of "Transactions" and "Business Transaction" in the Context of Administrative Proceedings'] (2016) 9 Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo 97–8 (in Ukrainian).

Theses

5. Rieznikova V, 'Teoretychni problemy rehuliuвання poserednytstva u sferi hospodariuvannia Ukrainy' ['Theoretical Problems of Regulation of Mediation in the Sphere of Economy of Ukraine'] (dys d-ra yuryd nauk, 2011) (in Ukrainian).

Website

6. 'Pervynnyi dokument: rol v obliku ta vymohy do oformlennia' ['Primary Document: Role in Accounting and Design Requirements'] (*Interaktyvna bukhgalteriia*, 13.05.2019)

Viktoriiia Rieznikova
Iryna Kravets

LATEST TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF JUDICIAL PRACTICE
AS REGARDS CONSIDERATION OF ECONOMIC DISPUTES RELATING
TO IMPLEMENTATION OF TRADING TRANSACTIONS

ABSTRACT. Efficient implementation of trading activities requires an appropriate accounting treatment of trading transactions and their recognition in accounting records of respective business entities. The relevance of the topic addressed in the article stems from the crucial role of correct accounting treatment of trading transactions, the presence of a large number of economic disputes related to implementation of trading transactions, and just a sketchy study of these issues in the economic law doctrine.

The purpose of this article is to identify and expand on the signs of trading transactions as a type of economic transactions, to formulate, on their basis, the doctrinal definition of the concept of trading transaction, to establish the linkage between the terms “trading transaction” and “economic trade contract”, to mark out the specifics arising when economic courts consider economic disputes relating to implementation of trading transactions and their record keeping by business entities.

It is proved that trading transactions are a type of economic transactions. The article also provides definitions of “economic transaction” and “trading transaction” taken from the regulatory legal framework of Ukraine. The author formulates the signs of trading transactions and, on their basis, offers own definition of the concept “trading transaction”. Besides, the author establishes the interrelation and linkage between the terms “trading transaction” and “economic trade contract”, in particular, the conclusion is made that trading transactions mediate the performance of economic trade contracts.

The analysis and systematization of case law on resolution of economic disputes relating to implementation of trading transactions allow formulating the following main conclusions. A mere availability of signed primary documents does not confirm that a trading transaction has really been carried out. To establish the fact of “reality” of a trading transaction (except for the circumstances of execution of primary documents), the courts investigate the circumstances of transportation of the goods delivered under the contested expenditure invoice, the circumstances of storage and use of the goods in economic activities of the buyer, and etc. Circumstances which are evidence in the case, in particular, signing of primary documents, may not be the subject matter of a lawsuit. Where the counterparty of a bona fide taxpayer does not have material and labor resources, this does not preclude the possibility that it really performed the economic transaction. If the rules of execution of primary documents are violated, this does not automatically entail their invalidity but affects the capability of the party to prove the circumstances in support of which it submitted the relevant documents.

KEYWORDS: economic transaction; trading transaction; primary document; economic trade contract; trading activity; accounting.