

**Рабочая группа по электронному документообороту при Наблюдательном совете  
Ассоциации «НП Совет рынка», осуществляемому через  
операторов электронного документооборота**

---

К заседанию Рабочей группы  
по электронному документообороту  
от 5 июля 2019 года  
(вопрос № 1)

**РАЗЪЯСНЕНИЕ**

по некоторым вопросам применения бумажной формы универсального передаточного документа, рекомендованного Письмом ФНС России от 21 октября 2013 г. N ММВ-20-3/96@, и формата представления документа об отгрузке, утвержденного Приказом ФНС России от 24 марта 2016 г. N ММВ-7-15/155@, а также статуса визуализации электронного документа.

Действующее законодательство РФ допускает обмен первичными учетными документами между хозяйствующими субъектами как на бумажном носителе, так и в электронном виде. При этом законодательство РФ не содержит обязательных требований к форматам обмена первичными учетными документами в электронном виде, а также к форме первичного учетного документа, составленного на бумажном носителе.

Таким образом, порядок обмена первичными учетными документами (акт выполненных работ (оказанных услуг), акт приема-передачи товаров/товарная накладная и др.) регламентируется локальными нормативными актами и условиями договоров хозяйствующих субъектов. Участники электронного документооборота (ЭДО) фактически свободны в выборе способов, форм и форматов обмена первичными учетными документами при условии соблюдения требований пункта 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее по тексту – Закон N 402-ФЗ).

Первичный учетный документ, составленный на бумажном носителе, подписанный собственноручной подписью, может иметь любую форму (расположение реквизитов, последовательность размещения на листе, шрифт, наличие/отсутствие табличной части и т.д.).

Первичный учетный документ, составленный в электронном виде, может иметь любой формат передачи данных (doc, xls, pdf, xml и др.) и может быть подписан любым законодательно установленным видом электронной подписи (в том числе простой электронной подписью, в отличие от счетов-фактур, которые подписываются только усиленной квалифицированной электронной подписью).

В тоже время, существуют рекомендованные Федеральной налоговой службой Российской Федерации (далее – ФНС) бумажные формы и электронные форматы первичных учетных документов.

Так, применительно к бумажному документообороту ФНС рекомендовала к применению форму универсального передаточного документа (далее по тексту – УПД) на основе формы счета-фактуры<sup>1</sup>.

Указанная форма документа, составленного на бумажном носителе, представляет собой объединение реквизитов первичного учетного документа и счета-фактуры, относящихся к одному и тому же объекту реализации.

Согласно разъяснениям, изложенным в Письме ФНС, предполагается применение УПД с одним из статусов:

- 1 - счет-фактура и передаточный документ;
- 2 - передаточный документ.

Форма (внешний вид) универсального передаточного документа едина для обоих статусов применения (передаточный документ/счет-фактура и передаточный документ).

Форма УПД разработана на основе счета-фактуры, однако применение УПД со статусом «счет-фактура» не предусмотрено. При необходимости оформления самостоятельного документа – счет-фактура, следует использовать форму, утвержденную постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее по тексту – Постановление N 1137).

Также в Письме ФНС был сделан акцент на то, что предложение ФНС формы универсального передаточного документа не ограничивает права хозяйствующих субъектов на использование иных соответствующих условиям статьи 9 Закона N 402-ФЗ форм первичных учетных документов (из действовавших ранее альбомов Госкомстата или самостоятельно разработанных) и формы счета-фактуры, установленной непосредственно Постановлением N 1137.

Основанием правомерности применения в целях исполнения законодательства о бухгалтерском учете и законодательства о налогах и сборах документа, совмещающего в себе счет-фактуру и первичный учетный документ, как на бумаге, так и в электронной форме, является норма пункта 9 приложения N 1 «Форма счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, и правила его заполнения» к Постановлению N 1137. Согласно указанной норме, налогоплательщик вправе указывать в дополнительных строках и графах счета-фактуры дополнительную информацию, в том числе реквизиты первичного документа, при условии сохранения формы счета-фактуры, утвержденной Постановлением N 1137.

---

<sup>1</sup> Письмо ФНС от 21.10.2013 N ММВ-20-3/96@ «Об отсутствии налоговых рисков при применении налогоплательщиками первичного документа, составленного на основе формы счета-фактуры». По тексту разъяснений – Письмо ФНС.

Таким образом, налогоплательщик, составляя документ на бумажном носителе, вправе по своему выбору либо оформлять один документ, объединяющий в себе функции двух (счет-фактура и первичный учетный документ) в целях одновременного исполнения требований законодательства о бухгалтерском учете и законодательства о налогах и сборах, либо оформлять два самостоятельных документа (первичный учетный документ при совершении факта хозяйственной жизни и счет-фактуру).

Аналогичным образом налогоплательщик вправе действовать и при оформлении фактов хозяйственной жизни посредством электронного документооборота. Приказом ФНС России от 24.03.2016 N ММВ-7-15/155@ (далее по тексту – Приказ N 155@) утвержден формат счета-фактуры и формат представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг), включающего в себя счет-фактуру, в электронной форме (далее по тексту - формат представления совмещенного документа об отгрузке).

Согласно Приказу N 155@, формат представления совмещенного документа об отгрузке применяется с одной из следующих функций:

- документ о передаче товаров/работ/услуг/имущественных прав (функция «ДОП»);
- счет-фактура и первичный учетный документ о передаче товаров/работ/услуг/имущественных прав (функция «СЧФДОП»);
- счет-фактура (функция «СЧФ»).

Указанный формат описывает требования к XML файлам передачи по телекоммуникационным каналам связи электронного счета-фактуры, первичного документа об отгрузке и первичного документа об отгрузке, включающего счет-фактуру.

*Примечание. Указанный формат предполагает следующий порядок оформления электронных документов на каждый факт хозяйственной жизни:*

- 1. В случае использования функции совмещения оформляется один электронный документ с функцией «СЧФДОП», включающий первичный учетный документ и счет-фактуру. В этом случае оформление отдельного документа «счет-фактура» не требуется.*
- 2. В случае применения традиционного порядка оформляется 2 документа в электронном виде – первичный учетный документ (документ с функцией «ДОП») и счет-фактура (документ с функцией «СЧФ»).*

Формат электронного счета-фактуры, установленный Приказом N 155@, является обязательным к применению. Законодательством РФ не предусмотрена вариативность формата электронного счета-фактуры, равно как и для бумажной формы счета-фактуры.

В отношении первичных учетных документов, составленных в электронном виде, как уже отмечалось ранее, перечень обязательных форматов не установлен. На практике, документы, составленные по форматам, утвержденным законодательно, принято считать формализованными (например, формат, установленный Приказом N 155@). В свою

очередь, электронные документы, составленные по свободным форматам (doc, xls, pdf и др), принято считать неформализованными.

Таким образом, применительно в электронному документообороту ФНС рекомендовано хозяйствующим субъектам применять для оформления фактов хозяйственной жизни формализованные электронные документы, составленные в xml формате в соответствии с Приказом N 155@, как с функцией самостоятельного первичного учетного документа («ДОП»), так и с функцией совмещения первичного учетного документа и счета-фактуры («СЧФДОП»).

*Примечание: в настоящее время при оформлении электронных документов на оптовом рынке электроэнергии и мощности функция «СЧФДОП» не используется.*

XML формат сложен для восприятия человеком, более того, его «чтение» человеком в отсутствие описания шаблона файлов соответствующего вида – невозможно. В целях отображения информации в пригодной и понятной для восприятия человеком форме соответствующими программными и/или техническими средствами формируется графическое представление данных, передаваемых посредством электронного документа, - визуализация электронного документа.

Визуализация носит информационный характер, служит вспомогательным инструментом контроля правильности составления электронного документа, в связи с чем законодательство РФ не придает визуализации какого-либо самостоятельного статуса и не содержит конкретных требований к визуализации электронных документов<sup>2</sup>.

Формулировка «визуализируется как» появилась в Приказе ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@, призванном с 01.01.2020 полностью заменить Приказ N 155@. Однако, упомянутая формулировка применяется в указанном приказе исключительно к способу отображения реквизитов, принимающих нулевое значение или значение «отсутствует», и только в отношении реквизитов, относящихся к счету-фактуре, в целях сохранения общей логики Постановления N 1137.

Поскольку рекомендованная форма бумажного УПД в статусе «1» и формат представления совмещенного документа об отгрузке в электронной форме с функцией «СЧФДОП» являются по своей сути аналогами, обращающимися в разных плоскостях документооборота (бумажного и электронного), при разработке базовой визуализации электронного формата большинство операторов ЭДО и разработчиков информационных систем взяли за основу рекомендованную форму УПД, которая, в свою очередь повторяет утвержденную форму счета-фактуры.

---

<sup>2</sup> Пунктом 5.23 Национального стандарта РФ (ГОСТ Р 7.0.97-2016) установлены требования к отображению отметки об электронной подписи при визуализации электронного документа (применение на добровольной основе).

Внешняя схожесть бумажной формы УПД со статусом «2» и визуализированной формы электронного документа, составленного по формату представления совмещенного документа об отгрузке с функцией «ДОП», в исполнении большинства операторов ЭДО и разработчиков информационных систем также обусловлена аналогией с формой бумажного УПД, в частности, отсутствием отдельной документальной формы УПД, предусматривающей его использование в статусе «передаточный документ».

Таким образом, на практике применяемая бумажная форма универсального передаточного документа (УПД) используется техническими специалистами при визуализации («отрисовке») электронных документов, составленных по XML формату, утвержденному Приказом N 155@.

Принимая во внимание изложенное, форма визуализации электронного документа, составленного по формату представления совмещенного документа об отгрузке с любой из функций («СЧФ»/«ДОП»/«СЧФДОП»), отображаемая на стороне программного обеспечения организации, может быть изменена и не соответствовать форме визуализации, отображаемой на стороне программного обеспечения контрагента. ***В силу исключительно вспомогательного и информационного статуса «визуализации», данный факт не оказывает никакого влияния на юридическую значимость самого электронного документа.***

Вместе с тем, несмотря на отсутствие самостоятельной юридической значимости формы визуализации электронного документа, существенное изменение расположения реквизитов в визуализации электронного счета-фактуры относительно установленной Постановлением N 1137 формы не рекомендуется, поскольку в отличие от первичного учетного документа, форма счета-фактуры, оформляемого на бумажном носителе, утверждена законодательно и обязательна к применению, в связи с чем, изменение привычного для участников оборота визуального отображения может вызвать непонимание и недоверие, в том числе у аудиторов, судей.

В завершении необходимо отметить, что различными информационными системами федеральных органов исполнительной власти и органов судебной системы определяются различные допустимые к предоставлению в электронном виде форматы электронных документов. Так, несмотря на предусмотренную ст. 93 Налогового кодекса Российской Федерации общую возможность предоставления истребуемых налоговым органом в рамках проверки документов в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным ФНС России Порядком<sup>3</sup> и многочисленными разъяснениями Минфина России и ФНС России<sup>4</sup> определено, что в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи могут быть

---

<sup>3</sup> Порядок направления требования о представлении документов (информации) и порядок представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденный Приказом ФНС России от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@.

<sup>4</sup> Письмо Минфина России от 1 октября 2018 г. N 03-02-07/1/70444, Письмо ФНС России от 20.02.2018 N ЕД-4-15/3372, Письмо ФНС России от 11.12.2017 N ЕД-4-15/25048.

предоставлены лишь формализованные налоговым органом электронные документы (к которым относятся и утвержденные Приказом N 155@ XML формат с любым статусом применения), а также копии бумажных документов, переведенные в электронный вид. Электронные документы, составленные не по форматам, установленным ФНС, в случае истребования в рамках налоговых проверок согласно приведенным разъяснениям представляются в налоговый орган на бумажном носителе в виде заверенной налогоплательщиком копии с отметкой о подписании документа электронной подписью.

Перечень принимаемых арбитражными судами электронных документов посредством информационной системы «Мой арбитр» определен Приказом Судебного Департамента при Верховном Суде РФ № 252 от 28.12.2016 (далее по тексту – Приказ N 252).

Среди утвержденного Приказом N 252 перечня XML формат отсутствует, безотносительно того формализованные это органами государственной власти форматы или разработанные участниками делового оборота самостоятельно. Это означает, что документы, прилагаемые к обращениям в суд, составленные по формату XML, не могут быть направлены в суд дистанционно через личный кабинет, при этом сторонам спора не запрещается предоставлять их в суд в электронном виде на материальном носителе (CD-диск, usb-накопителе) либо на бумажном носителе с пометкой об их составлении в электронном виде и подписании электронной подписью. Для этих целей, в зависимости от предмета спора, в качестве подтверждения в дополнение к «распечатке» XML файла может прилагаться визуализация, технические протоколы обмена операторов ЭДО и т.д.

При представлении в суд только визуализации электронного документа, составленного по формату XML, она может послужить дополнительным пояснением информации, содержащейся в XML файле, но может не быть принята в качестве самостоятельного доказательства совершения факта хозяйственной жизни без предоставления самого XML файла с электронной подписью. Для обеспечения возможности однозначного соотнесения XML файла и визуализации полагаем целесообразным включать в визуализацию идентифицирующий признак самого электронного документа, например, название файла обмена, его хэш-идентификатор и пр.

#### **Выводы:**

1. Форма универсального передаточного документа и формат представления документа об отгрузке товара в электронном виде по своей сути являются аналогами, рекомендованными ФНС к обращению в разных плоскостях документооборота: бумажного и электронного соответственно.
2. В силу описанных выше причин, форма визуализации электронного документа, составленного по формату, утвержденному Приказом N 155@, в исполнении многих операторов ЭДО и разработчиков учетных систем в значительной степени внешне повторяет форму бумажного УПД, но в отличие от последнего не является юридически значимым подтверждением факта хозяйственной жизни.

3. Визуализация электронного документа в XML формате в информационных системах каждой из сторон сделки может отображаться по-разному, однако в силу ее исключительно вспомогательного и информационного статуса данный факт не влияет на юридическую значимость самого электронного документа.

*Примечание: аналогичного подхода следует придерживаться в отношении бумажной формы универсального корректировочного документа, рекомендованного к применению Письмом ФНС от 17 октября 2014 г. N ММВ-20-15/86@, а также формата корректировочного счета-фактуры и формата представления документа об изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, включающего в себя корректировочный счет-фактуру, в электронной форме, утвержденных Приказом ФНС от 13 апреля 2016 г. N ММВ-7-15/189@.*

Председатель Рабочей группы  
по электронному документообороту



О.В. Забродина