НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР
«ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»

ОБЛІКОВИЙ СУПРОВІД РОЗРАХУНКІВ З ПДВ У ВОЄННИЙ ЧАС

Київ - 2022

УДК 657.2:631.11

Друкується за рішеннями вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки», протокол №4 від 15 квітня 2022 р., вченої ради ТДВ «Інститут обліку і фінансів» НААН, протокол № 03 від 14 квітня 2022 року

Автори: Тесльович Л.С., Шерстюк О.Л.

Обліковий супровід розрахунків з ПДВ у воєнний час: посібник-практикум. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2022. – 28 с.

У посібнику-практикумі висвітлено особливості нарахування, відображення, коригування та формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість підприємствами в умовах дії режиму воєнного часу в Україні. Виокремлено ключові моменти, які необхідно врахувати бухгалтерам, зокрема сільськогосподарських підприємств, обліковуючи розрахунки з податку на додану вартість. Розкрито підстави та процедуру зупинення перебігу строків для ПДВ, визначення податкового кредиту з ПДВ, документальний супровід цього. Окремо представлено особливості декларування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ у воєнний час. Проаналізовано зміни в частині нарахування ПДВ та майно, яке знищене під час війни, та майно, яке передане для оборони країни, захисту безпеки населення та інтересів держави. В останній частині видання представлено наслідки щодо розрахунків з ПДВ при переході на спрощену систему оподаткування з особливостями.

УДК 657.2:631.11

© ННЦ «Інститут аграрної економіки»

ЗМІСТ

ПДВ: ключові моменти	2
Зупинення перебігу строків для ПДВ	6
Визначення податкового кредиту з ПДВ	7
Декларування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ	10
ПДВ та майно, яке знищене під час війни	12
ПДВ та майно, яке передане для оборони країни, захисту безпеки населення та інтересів держави	13
ПДВ та перехід на тимчасову спрощену систему оподаткування	16

ПДВ: ключові моменти

Чи буде відшкодування з ПДВ під час воєнного стану? Порядок визначення суми податку на додану вартість, що підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення такого відшкодування встановлено ст. 200 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI із змінами та доповненнями.

Надання бюджетного відшкодування відповідно до абзацу другого п. 200.10 ст. 200 ПКУ здійснюється в разі узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки, а у випадках, визначених п. 200.11 ст. 200 ПКУ, - за результатами перевірки, зазначеної у такому пункті, що проводяться відповідно до ПКУ.

В той же час, відповідно до пп. 69.11 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ на період до припинення або скасування воєнного стану на території України зупинено дію пп. 200.10 - 200.12 ст. 200 ПКУ, якими безпосередньо визначено терміни проведення таких перевірок та процедуру відшкодування

Отже, на період до припинення або скасування воєнного стану зупинено дію норми ПКУ, якою безпосередньо визначено процедуру відшкодування ПДВ. Тож бюджетного відшкодування під час війни **не буде** – https://cutt.ly/dA7xo9o.

ПДВ: ключові моменти

Чому не реєструються ПН та РК під час війни? Під час реєстрації в ЄРПН податкової накладної за формою J/F1201012 платники отримують квитанції з текстом: «Документ не може бути прийнятий – закінчення дії форми – лютий 2022 р.» А у разі реєстрації в ЄРПН податкової накладної за оновленою формою J/F1201013 платники отримують квитанції з таким текстом: «Форма відсутня в Довіднику звітних документів».

У роз'ясненні щодо реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування Державна податкова служба наголосила, що у зв'язку із запровадженням відповідно до Указу Президента України від 24.02.2022 №64/2022 воєнного стану та з метою забезпечення можливості платникам податків декларувати свої податкові зобов'язання з податку на додану вартість, оновлена форма податкової накладної/розрахунку коригування, з урахуванням змін, внесених наказу Міністерства фінансів України від 17.01.2022 № 15, буде доступна платникам податків **після завершення воєнного стану**, про що платників податків буде проінформовано додатково.

ПДВ: ключові моменти

Що з декларацією? Декларацію з ПДВ за лютий 2022 р. слід формувати з урахуванням таких особливостей:

– податкові зобов'язання з ПДВ та податковий кредит з ПДВ, які станом на 24 лютого **підтверджені зареєстрованими** в ЄРПН податковими накладними та розрахунками коригуваннями до них відображаються у відповідних розділах податкової декларації у загальному порядку;

– податкові зобов'язання з ПДВ та податковий кредит з ПДВ, які станом на 24 лютого та до кінця дії воєнного стану на всій території України **не підтверджені зареєстрованими** в ЄРПН податковими накладними та розрахунками коригуваннями до них, відображаються в податковій звітності з ПДВ на підставі **наявних** у платника первинних (розрахункових) документів, складених (отриманих) платником податку за операціями з постачання та придбання товарів/послуг відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (https://cutt.ly/lA7vIA7).

Після завершення дії воєнного стану платники зобов’язані забезпечити реєстрацію в ЄРПН всіх ПН та РК, реєстрація яких відтермінована на час дії військового стану, а всі податкові зобов’язання та податковий кредит, задекларовані платниками під час дії такого воєнного стану на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, підлягають обов’язковому уточненню (приведенню у відповідність) з урахуванням даних податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих в ЄРПН.

ПДВ: ключові моменти

Які ПН та РК підпадають під безумовну реєстрацію до кінця воєнного стану? КМУ Постановою від 28.02.2022 р. № 163 вніс зміни до п. 3 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН – https://cutt.ly/FA7Lill.

Зазначеними змінами передбачена безумовна реєстрація ПН/РК для окремих сільгоспвиробників та виробників продуктів харчування, а саме:

- ✓ у ПН/РК відображені **виключно** операції з продукцією/товарами, що підпадають під визначення **груп 1-24 УКТЗЕД** (крім підакцизних товарів);
- ✓ за умови, що такі накладна/розрахунок складені платником податку, який **належить до мікропідприємства або малого підприємства** відповідно до ч. 2 ст. 2 Закону № 996;
- ✓ основним видом діяльності якого є хоча б один з визначених видів економічної діяльності відповідно до КВЕД. Перелік таких видів за посиланням - https://cutt.ly/lA7vIA7.

Ознаки безумовної реєстрації, зазначені у цьому підпункті, застосовуються **протягом періоду дії воєнного стану**.

Зупинення перебігу строків для ПДВ

Зупиняється перебіг строків для ПДВ, визначених Податковим кодексом. Відповідно до змін та доповнень до п. 69.9 підрозд. 10 розд. XX ПКУ та п. 102.9 ПКУ, зупиняється перебіг строків, визначених ПКУ, іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Для платників ПДВ це означає, що на період воєнного стану зупиняються строки:

- ✓ реєстрації платником ПДВ (ст. 183, п. 2081.2 ПКУ);
- ✓ реєстрації ПН і РК в ЄРПН (п. 201.10 ПКУ);
- ✓ відображення податкового кредиту (п. 198.6, п. 80 підрозд. 2 розд. XX ПКУ);
- ✓ подання декларації з ПДВ (пп. 203.1, 2081.8 ПКУ);
- ✓ сплати податкових зобов'язань з ПДВ (п. 203.2, 2081.9 ПКУ);
- ✓ подання скарги на постачальника через додаток Д7 (п. 201.10 ПКУ).

Тобто, це означає, що на період воєнного стану **штрафи за порушення строків** реєстрації податкових накладних, подання декларацій з ПДВ, сплати податкових зобов'язань з ПДВ, **не застосовуються.**

!!! *Хоча, за інформацією ДПС у електронному кабінеті платників податків такі штрафи можуть бути нараховані в автоматичному режимі, проте, будуть списані як безнадійні.*

Визнання податкового кредиту з ПДВ

Враховуючи доповнення, які були внесені до Податкового кодексу на період дії правового режиму воєнного стану, платники податку за операціями з придбання товарів/послуг, за якими в ЄРПН постачальниками **не зареєстровано податкові накладні та/або розрахунки коригування до них**, включають до складу податкового кредиту звітного періоду суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) у складі вартості придбаних товарів/послуг, **на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів**, складених (отриманих) платником податку за операціями з придбання товарів/послуг відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 32-2 підрозділу 2 розділу XX ПКУ).

До документів, які можуть бути підставою для відображення податкового кредиту з ПДВ можна віднести наступні:

- документи РРО;
- платіжні доручення та банківські виписки (якщо перша подія – оплата товару);
- видаткові накладні;
- акти приймання-передачі;
- акти виконаних робіт та /або наданих послуг
- внутрішній первинний документ (акт), складений посадовою особою, відповідальною за приймання-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг, якщо первинні документи від контрагента не отримані (*п. 2.6 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказам Мінфіну № 88 від 24.05.1995*)

Визнання податкового кредиту з ПДВ

Для подальшого підтвердження податкового кредиту **протягом 6 місяців після припинення або скасування дії воєнного стану** платники зобов'язані:

- **забезпечити реєстрацію в ЄРПН всіх податкових накладних та розрахунків коригування**, реєстрація яких відстрочена на період дії воєнного стану;

- **уточнити (привести у відповідність)** з урахуванням даних податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих у ЄРПН, **податковий кредит**, задекларований платниками під час дії воєнного стану на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів.

!!! *На даний час ще відсутні роз'яснення, що буде з податковим кредитом за податковими накладними, які не будуть зареєстровані у ЄРПН протягом 6 місяців. Але швидше за все, податкові накладні будуть вважать таким, що зареєстровані несвоєчасно. Відповідно до чинних норм законодавства, за несвоєчасно зареєстрованими податковими накладними податковий кредит відноситься до того періоду, у якому вони зареєстровані.*

Декларування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ

Як зазначає ДПС (https://cutt.ly/FFsGoBj), для **відображення у податкових деклараціях з ПДВ сум податкових зобов'язань на підставі не зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних та первинних документів** за наявності можливості, платники податку можуть відображати в **Таблиці 1.1 додатку 1** до податкової декларації з ПДВ відомості про суми ПДВ, включені до складу податкових зобов'язань за звітний (податковий) період, по не зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних/розрахунках коригування та по первинних (розрахункових) документах, на дату подання податкової декларації з ПДВ.

Саме дані відображені в таблиці 1.1. (по не зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних/розрахунках коригування) будуть сприяти в подальшому реєстрації в ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування за рахунок показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ («другого реєстраційного ліміту», обрахованого відповідно до пункту $200^{1.9}$ статті 200^{1} ПКУ).

Декларування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ

Суми **податкового кредиту з ПДВ** сформовані на підставі **даних первинних (розрахункових) документів**, отриманих від постачальників товарів/послуг, повинні відображатися платниками ПДВ **у таблиці 2.1.** відомості про операції з придбання з податком на додану вартість, які підлягають оподаткуванню за основною ставкою та ставками 7% і 14%, **додатку 1** до податкової декларації з ПДВ, та одночасно покупець, за наявності можливості, включає до заяви про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем граничних термінів реєстрації в ЄРПН податкової накладної та/або розрахунку коригування **додатку 7** до податкової декларації з ПДВ (подання такої заяви не має наслідків притягнення до відповідальності) (https://cutt.ly/FFsGoBj).

!!! *На нашу думку, складати додаток 7 до декларації є не зовсім вірним, оскільки, відповідно до п. 69.9 підрозд. 10 розд. XX ПКУ та п. 102.9 ПКУ, зупиняється перебіг строків, визначених, зокрема, ПКУ. Тобто, на період воєнного стану продавець не порушує граничних термінів реєстрації ПН і РК в ЄРПН (п. 201.10 ПКУ).*

Декларування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ

При поданні податкової звітності з ПДВ, в якій відображаються податкові зобов’язання, сформовані на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, та по не зареєстрованим в ЄРПН податкових накладних та розрахунках коригування у платника податку буде формуватися в СЕА ПДВ показник $\sum_{\text{Перевищ}}$ та, відповідно, зменшуватись реєстраційний ліміт в СЕА ПДВ.

Після завершення дії воєнного стану платники зобов’язані забезпечити реєстрацію в ЄРПН всіх податкових накладних та розрахунків коригування, реєстрація яких відтермінована на час дії військового стану.

З урахуванням положень пункту 200 1.9. ст. 200 1 ПКУ платники податку матимуть можливість реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН (навіть при від’ємному значенні реєстраційного ліміту визначеного відповідно до пункту 200-1.3 статті 200-1 ПКУ), зокрема, за умови сплати нарахованих податкових зобов’язань по податковій декларації за лютий 2022 року та інших звітних періодах в період дії воєнного стану, за рахунок «другого реєстраційного ліміту», обрахованого відповідно до пункту 200-1.9 статті 200-1 ПКУ (https://cutt.ly/FFsGoBj).

ПДВ та майно, яке знищене під час війни

За загальним правилом відповідно до п. 198.5 ПКУ, на майно, яке було придбане підприємством з ПДВ та втрачене (розкрадене, пошкоджене, знищене тощо) платники ПДВ зобов’язані нараховувати компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ.

Проте, у зв'язку з запровадженням військового стану загальне правило не діє. Згідно з п. 32-1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ протягом дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, **не вважаються використаними** платником податку **в неоподатковуваних податком на додану вартість операціях або операціях, що не є господарською** діяльністю платника податку, товари, які були **придбані в оподатковуваних податком на додану вартість операціях, знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану**.

Тобто, компенсуючі зобов'язання з **ПДВ не потрібно нараховувати** на усе майно, яке **втрачене під час військово стану**, незалежно від дати його придбання.

Слід відмітити, що **для підтвердження факту знищення (втрати) майна доцільно скласти акти**, у яких має бути засвідчений відповідний факт. Додатковою перевагою будуть фотографій відповідного майна

ПДВ та майно, яке передане для оборони країни, захисту безпеки населення та інтересів держави

Згідно з п. 32-1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ протягом дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, **не вважаються використаними** платником податку **в неоподатковуваних податком на додану вартість операціях або операціях, що не є господарською** діяльністю платника податку, товари, які **придбані в оподатковуваних податком на додану вартість операціях та передані в державну чи комунальну власність**, у тому числі на користь добровольчих формувань територіальних громад, а також надані на користь інших осіб **для потреб забезпечення оборони України** у період дії воєнного, надзвичайного стану.

Тобто, компенсуючі зобов'язання з **ПДВ не потрібно нараховувати** якщо майно, передане **для потреб забезпечення оборони України**.

Оскільки, такі операції не вважаються використаними платником податку в неоподатковуваних податком на додану вартість операціях або операціях, що не є господарською діяльністю, вони не вважаються постачанням та їх **не потрібно відображати у податковій декларації з податку на додану вартість.**

ПДВ та майно, яке передане для оборони країни, захисту безпеки населення та інтересів держави

Ще одним нововведенням під час воєнного стану є звільнення платників податків від зобов'язань з податку на додану вартість для майна, яке передається для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави.

Виходячи з норм абз. 4 п. 32-1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ не вважаються постачанням товарів та послуг, передача/надання товарів та послуг армії або іншим структурам, задіяним у захисті країни та її населення (перелік див. на стор. 15), для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави. Тому на такі операції **не потрібно складати податкові накладні, а також не варто їх відображати у податковій декларації з податку на додану вартість**.

ПДВ та майно, яке передане для оборони країни, захисту безпеки населення та інтересів держави

абз. 4 п. 32-1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ

Не вважаються постачанням товарів та послуг, передача/надання товарів та послуг Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Державній службі України з надзвичайних ситуацій, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, добровольчим формуванням територіальних громад, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та/або закладів охорони здоров'я державної, комунальної власності, та/або структурних підрозділів з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, крім випадків, якщо такі операції з постачання товарів та послуг оподатковуються за нульовою ставкою податку на додану вартість

ПДВ та перехід на «тимчасову» спрощену систему оподаткування

У зв'язку з військовою агресією росії, Верховна Рада прийняла закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану», яким внесено низку зміни до Податкового кодексу.

Зокрема, відповідно до пункту 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу **тимчасово, з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України,** положення розділу XIV Кодексу застосовуються з урахуванням особливостей, зокрема, платниками єдиного податку третьої групи можуть бути фізособи – підприємці та юрособи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, в яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 мільярдів гривень.

Після припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України платники єдиного податку третьої групи, які на день припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України використовували особливості оподаткування, встановлені цим пунктом, **з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, втрачають право на використання особливостей оподаткування**, передбачених цим пунктом, і **автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування**, передбачених цим пунктом.

ПДВ та перехід на «тимчасову» спрощену систему оподаткування

Оскільки режим єдиного податку за ставкою 2 % має обмежений (тимчасовий) термін дії із подальшим автоматичним відновленням порядку обчислення ПДВ, він відрізняється від «класичного» єдиного податку встановленого пунктом 291.5 статті 291 Кодексу.

Тому суб'єктам господарювання, які обирали третю групу єдиного податку зі ставкою 2 % та на час переходу на спрощену систему оподаткування перебувають у статусі платника ПДВ, у відповідності до положень пп. 9.5 та 9.9 п. 9 підр. 8 розділу XX ПКУ **реєстрація платника ПДВ не анулюється, а призупиняється.**

У зв'язку з призупиненням реєстрації платником ПДВ у суб'єктів господарювання **призупиняються права та обов'язки пов'язані з нарахуванням, декларуванням та сплатою ПДВ** (в тому числі щодо формування ПК).

Операції, здійснені суб'єктом господарювання у період застосування спрощеної системи оподаткування зі ставкою 2 %, **не є об'єктом оподаткування ПДВ**.

ПДВ та перехід на «тимчасову» спрощену систему оподаткування

Якщо товари, послуги, необоротні активи, по яких був раніше сформований податковий кредит з ПДВ, були використані/реалізовані в період перебування на «тимчасовій» спрощеній системі оподаткування, то платник ПДВ зобов’язаний **не пізніше останнього дня звітного періоду**, в якому здійснено відновлення його реєстрації платником ПДВ, нарахувати податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 ПКУ. Тобто нарахований раніше ПК має бути компенсований відповідною сумою ПЗ.

За активами, які придбані з ПДВ до дати переходу на «особливу» спрощену систему оподаткування та не використані в періоді призупинення реєстрації суб’єкта господарювання платником ПДВ, «компенсуючі» податкові зобов'язання нараховувати не потрібно. А право на податковий кредит у такому разі зберігається.

За суб'єктом господарювання також зберігається право на використання сум ПДВ, включених (що підлягали включенню) до складу ПК на підставі зареєстрованих в ЄРПН ПН на дату переходу на «тимчасову» спрощену систему оподаткування.

ПДВ та перехід на «тимчасову» спрощену систему оподаткування

Також **сума реєстраційного ліміту** суб'єкта господарювання «не обнулиться», а лише буде **«заморожена»** до моменту поновлення реєстрації платника ПДВ. Також суб'єкт господарювання матиме право **на перенесення суми з рядка 21** податкової декларації з ПДВ за останній звітний період до переходу на «тимчасову» спрощену систему оподаткування **до рядка 16.1** «Від'ємне значення рядка 21 попереднього звітного (податкового) періоду» за перший звітний **період після завершення дії воєнного, надзвичайного станів**.

Суб'єкти господарювання, які перейшли на «тимчасову» спрощену систему оподаткування, **не сплачують «ввізний» ПДВ під час імпорту товарів/послуг**.

Зверніть увагу, у разі переходу на «тимчасову» строщену систему оподаткування платник **втрачає право на застосування нульової ставки ПДВ при експорті**. Тому, за товарами / послугами, що були придбані з ПДВ до переходу на «тимчасову» строщену систему оподаткування та експортовані (або використані для виготовлення експортованої продукції) під час перебування на цій системі оподаткування, платник муситиме **нарахувати «компенсуючі» ПЗ** за п. 198.5 ПКУ в **першому звітному місяці після завершення використання «тимчасової» строщеної системи оподаткування**.