

Валігура Володимир Андрійович

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів ім. С. І. Юрія,
ЗУНУ, м. Тернопіль

АНТИКРИЗОВЕ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Податок на додану вартість (далі ПДВ) є податком на споживання, який зачіпає інтереси виробників продукції, суб'єктів господарювання, які представляють оптові та роздрібні ланки її реалізації, осіб, які надають послуги (у випадку віднесення до категорії платників цього податку) та споживачів, що є його носіями. Тому, у кризові періоди функціонування держави реформи в частині справляння ПДВ є особливо актуальними.

Впродовж останніх трьох років економіка України знаходиться у кризовому стані, що зумовлено наслідками карантинних обмежень, які були прийняті у відповідь на поширення пандемії COVID-19, та війною Російської Федерації проти України. У відповідь на поширення кризових явищ було прийнято чимало законодавчих змін в частині справляння податків загалом та ПДВ – зокрема. Розглянемо основні з них з позиції присутності антикризової складової та тривалості прийнятих змін.

У 2020 р. було продовжено дію нульової ставки ПДВ для підприємств та організацій громадських об'єднань осіб з інвалідністю до 2025 року. Ставка 0% застосовується до постачання всіх товарів, окрім підакцизних (п. 8 підрозд. 2 розд. Перехідних положень ПКУ). Дана зміна частково отримала антикризовий характер оскільки її введення в дію співпало із економічною кризою, спричиненою наслідками карантинних обмежень, зумовлених пандемією COVID-19. Загалом зміна носить більшою мірою соціальний та стимулюючий характер, адже сприяє формуванню зайнятості осіб з інвалідністю. Дія пільги передбачена до 1 січня 2025 року. У ситуації, що складається внаслідок військових дій на території України, ймовірність створення підприємств та організацій громадських об'єднань осіб з інвалідністю збільшується, що створює передумови продовження дії такої пільги.

Також у 2020 р. було звільнено до 01.01.2023 р. від оподаткування ПДВ операції банків та інших фінансових установ з постачання (продажу, відчуження в інший спосіб) товарів, що були отримані ними від боржників, поручителів (майнових поручителів – заставодавців, іпотекодавців) за операціями з постачання товарів, що звільнені від оподаткування згідно з вищезазначеною нормою. Звільнення від оподаткування операцій банків та інших фінансових установ стосується тієї частини вартості товарів, за якою вони були набуті у власність у рахунок погашення зобов'язань за договором кредиту (позики) (оновлено п. 46 підрозд. 2 Перехідних положень ПКУ). Наведена норма законодавства частково містить антикризову складову. Її суть полягає в підвищенні ліквідності майна, яке переходить у власність фінансових установ від боржників у вигляді застави. В умовах кризи, спричиненої

наслідками карантинних обмежень зумовлених пандемією COVID-19 збільшилася кількість неплатоспроможних позичальників, що актуалізувало питання відчуження і реалізації їх майна, що перебувало у заставі. Таким чином, прийнята норма сприяла забезпеченню фінансової стійкості банківської системи. Норму передбачено застосовувати до 1 січня 2023 року. На нашу думку є доцільність її продовження з метою зниження ризиків для кредиторів на фінансовому ринку.

Ключовими змінами у сфері справляння ПДВ у 2021 році були:

1. Запровадження ставки ПДВ 7% на для операцій з постачання послуг, пов'язаних зі сферами культури й туризму. Так Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій» від 04.11.2020 № 962-IX [1] встановлено ставку ПДВ у розмірі 7% для послуг з показу вистав, культурно-мистецьких заходів, проведення екскурсій у музеях, зоопарках і заповідниках та їхнього відвідування. Знижена ставка ПДВ застосовується і щодо послуг з розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення й публічного показу фільмів, адаптованих в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та порушенням слуху. Зазначеним законом також передбачено, що протягом 2021-2022 років застосовуватиметься знижена ставка ПДВ у розмірі 7% до операцій з постачання послуг з тимчасового розміщення (проживання), що надаються готелями та подібними закладами. Наведені зміни у законодавстві не містять антикризової складової, а покликані стимулювати розвиток сфер культури та туризму. Основними суб'єктами, на які спрямовані нововведення є заклади культури, ціна на послуги яких має знизитись для популяризації таких сфер.

2. Разом із цим згідно з Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції» від 17.12.2020 № 1115-IX [2] знижено ставку ПДВ до 14% для реалізації більшості видів зерна, молока та м'яса. Натомість Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість при оподаткуванні операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції» від 01.07.2021 р. №1600-IX відновлює ставку ПДВ у розмірі 20% при ввезенні на територію України та постачанні великої рогатої худоби, свиней та овець, молока, жита, вівса, насіння льону, олійних культур, цукрових буряків.

Зниження ставки ПДВ до 14% на згадану вище продукцію було здійснено для підтримки сільськогосподарських товаровиробників, які постраждали після скасування спеціального режиму справляння ПДВ для сільського господарства, який передбачав зарахування ПДВ на спецрахунок з подальшим його використанням на потреби суб'єкта господарювання. З 1 січня 2017 року сільськогосподарські підприємства-платники ПДВ перейшли на загальну систему нарахування і сплати цього податку, тобто всі суми зобов'язань повністю сплачуються до Державного бюджету України. Основною проблемою, з якою зіштовхнулись сільськогосподарські підприємства, стало

зростання сум податкових зобов'язань з ПДВ, що є відчутним тягарем на розмір обігових коштів підприємств. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних із зростанням розмірів податкових зобов'язань, призвело до зменшення рентабельності сільськогосподарської діяльності та часткового зростання цін на продукцію. Також з'явилося серйозне підґрунтя для «тінізації» частини аграрного сектору задля уникнення (зменшення) оподаткування ПДВ. Тобто, держава ліквідувала пільгову систему оподаткування ПДВ для аграрного сектору, не запропонувавши нічого нового взамін.

Однак, з моменту введення ставки ПДВ 14% відбулася адекватна реакція ринку зниженням ціни на продукцію, до якої було застосовано таку ставку. Це відбулося внаслідок того, що експортери не доотримали відшкодування податку внаслідок нижчої величини вхідного ПДВ. Тому в кінцевому випадку місія прийнятого закону в частині підтримки сільськогосподарських товаровиробників не була досягнута. Порахувати фіскальні втрати для держави не видається можливим, оскільки знижена ставка ПДВ не була кваліфікована як податкова пільга та не включена до довідника пільг.

Вважаємо за доцільне вдатися до практики дотування сільськогосподарських товаровиробників, за аналогом практики країн-членів ЄС. Натомість скасувати знижену ставку ПДВ для аналізованих товарів.

Ключовим нормативним актом у сфері податкових правовідносин, який був прийнятий у відповідь на ризики та загрози, спричинені війною, був Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15.03.2022 № 2120-IX [3].

Основними змінами, які стосуються справляння ПДВ є:

1. Пунктом 32¹ підрозділу 2 розділу Х «Перехідні положення» Податкового кодексу України встановлено, що не є постачанням товарів та послуг випадки (крім випадків, коли такі операції з постачання товарів та послуг оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ), коли товари та послуги передаються/надаються для: Збройних Сил України; Національної гвардії України; Служби безпеки України; Служби зовнішньої розвідки України; Державної прикордонної служби України; Міністерства внутрішніх справ України; Управління державної охорони України; Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України; добровольчих формувань територіальних громад; тощо.

Отже, такі операції згідно з п.185.1 Податкового кодексу України не є об'єктом оподаткування ПДВ. Представлена норма містить антикризову складову, адже покликана усунути податкові наслідки для суб'єктів господарювання, які виявили бажання допомогти Збройним силам України та іншим структурам, які задіяні у військовому захисті України від російських окупантів. Представлена норма не має часового обмеження. Вважаємо, що її чинність доцільно зупинити після припинення військових дій на території України.

2. Пунктом 197.23 ст.197 Податкового кодексу України оновлено норму,

що передбачає звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів, визначених ч. 8 ст. 287 Митного кодексу України, та з першого постачання цих товарів на митну територію України для їх використання у виробництві продукції оборонного призначення, визначеної згідно із законом, та якщо замовником такої продукції є державний замовник, визначений Кабінетом Міністрів України.

Наведена норма теж містить антикризову складову оскільки стосується звільнення від оподаткування ПДВ імпорту товарів, які використовуються у виробництві продукції оборонного призначення. Вона покликана сприяти виробництву зазначеної продукції і спрямована на платників ПДВ, що виробляють продукцію оборонного призначення на замовлення державних органів. Норма не містить часових обмежень, що є доцільним, оскільки потреба у її застосуванні регулюється недискреційними механізмами фіскальної політики і зникне після відсутності попиту в Україні на продукцію оборонного призначення.

3. Відповідно до п.198.5 Податкового кодексу України у разі, якщо товари, придбані з ПДВ, починають використовувати в негосподарській діяльності або у звільнених чи неоподатковуваних операціях, то необхідно нарахувати податкові зобов'язання на суму податкового кредиту, який сформований при придбанні таких товарів. Однак, згаданим уже Законом № 2120-ІХ встановлено, що не вважаються такими, що використані в неоподатковуваних операціях або не в господарській діяльності, товари:

- придбані в оподатковуваних ПДВ операціях, знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану;

- придбані в оподатковуваних ПДВ 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.

Ця норма безпосередньо є антикризовою оскільки врегульовує питання необхідності нарахування податкових зобов'язань по ПДВ за товарами, які реально не реалізовувались оскільки були знищені чи передані в державну або комунальну власність для підтримки обороноздатності країни. Застосування цієї норми обмежено періодом воєнного стану, що відповідає її економічній суті.

4. Ще однією важливою зміною, яка введена на період воєнного стану є ставка ПДВ в розмірі 7% за операціями постачання на митній території України та ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу, що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними пп. 215.3.4 Податкового кодексу України, на які згідно із Законом № 2120-ІХ встановлено нульову ставку акцизного податку, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00.

При цьому за такими операціями не надається бюджетне відшкодування.

Сума від'ємного значення зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податковий) періоду.

Представлена норма є повністю антикризовою і покликана знизити ціну на паливо, яке з початком війни різко зросло у ціні. Це пов'язано із відмовою від закупівлі палива в країн агресорів – Російської Федерації та Білорусі і високим попитом на нього, спричиненим потребами Збройних сил України. Норма стосується постачальників пального і обмежена періодом воєнного стану.

6. Окрема норма, яка стосується справляння ПДВ на період воєнного стану пов'язана із розширенням критеріїв функціонування платників на єдиному податку. Так, Законом № 2120-IX встановлено, що з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України платниками єдиного податку третьої групи можуть бути фізичні особи - підприємці та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 мільярдів гривень. Ставка єдиного податку для таких платників встановлена на рівні 2% від доходу. Такі платники звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України.

Таким чином, більшість юридичних осіб отримали право перейти на сплату єдиного податку за ставкою 2% без сплати ПДВ. Ця норма має безпосередній антикризовий характер і покликана знизити податкове навантаження на бізнес в Україні у період війни. Частина платників ПДВ почали переходити на цю систему оподаткування і призупинили реєстрацію як платники ПДВ. Однак така практика не є масовою.

Така норма, в частині зупинення реєстрації великої кількості платників ПДВ, може спричинити вагомі втрати бюджету від несплати цього податку. Перехід платників на особливі умови сплати єдиного податку буде залежати від тривалості воєнного та надзвичайного станів. Нині оцінити фіскальні втрати для держави практично неможливо, оскільки відсутні дані щодо кількості платників ПДВ, які перейшли на зазначену систему. Разом із цим, хочемо зауважити про ризики тривалості описаної норми. Її поширення на період надзвичайного стану, який очікується після закінчення чи скасування воєнного може створити прецедент закріплення такої чи подібної спрощеної системи на постійній основі, що нестиме непосильні втрати для бюджету.

Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій: закон України від 04.11.2020 № 962-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-20#Text>

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції: закон України від 17.12.2020 № 1115-IX.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1115-20#Text/>

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>