

Економічні експертизи з питань обкладення податком на додану вар- тість за нульовою ставкою у період воєнного стану

Оксана Маркіна

Докторка філософії в галузі фінансів, банківської справи
та страхування, завідувачка відділу досліджень бухгалтерського та
податкового обліку та звітності лабораторії економічних досліджень
Київського науково-дослідного інституту судових експертиз
Міністерства юстиції України

ORCID: 0000-0003-4602-1512, e-mail: markina.oksana33@gmail.com

Марина Рудая

Кандидатка економічних наук, старша наукова співробітниця,
провідна наукова співробітниця Київського науково-дослідного
інституту судових експертиз Міністерства юстиції України

ORCID: 0000-0002-4986-4112, e-mail: ruday@ukr.net

Стаття присвячена узагальненню підходів до проведення судових економічних досліджень, пов'язаних із обкладенням податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану. Підкреслено, що незважаючи на наявність окремих досліджень і публікацій, комплексних наукових праць, які докладно аналізують методичні підходи до застосування нульової ставки податку на додану вартість у судових економічних дослідженнях під час воєнного стану, наразі їх недостатньо, що свідчить про наукову та практичну актуальність подальшого дослідження у цій сфері. Зауважено, що у випадках, коли йдеться про збитки, експерти-економісти можуть досліджувати винятково їх економічну природу, оскільки економічний і юридичний зміст категорії «збитки» мають суттєві відмінності. Наведено методичні підходи, які застосовують експерти-економісти відповідно до чинної нормативної бази. Обґрунтовано алгоритм проведення економічних експертиз підтвердження за допомогою економічної експертизи питань щодо документального підтвердження матеріальної шкоди (збитків), спричиненої(-их) внаслідок

безпідставного включення податку на додану вартість до договорів про постачання для державних потреб, що визначено актом перевірки. Визначено, що практика проведення економічних експертиз із питань обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану характеризується низкою особливостей, зумовлених змінами у податковому законодавстві та специфікою господарської діяльності юридичних осіб. Запровадження нульової ставки податку на додану вартість для окремих операцій, пов'язаних із забезпеченням обороноздатності країни, зумовило потребу у ретельному документуванні таких операцій і чіткому дотриманні вимог законодавства.

Ключові слова: економічна експертиза; податок на додану вартість; матеріальна шкода (збитки); витрати.

Постановка проблеми. Воєнний стан, запроваджений в Україні у зв'язку зі збройною агресією російської федерації, зумовив необхідність оперативного реагування держави на економічні виклики, зокрема у сфері оподаткування. Однією з ключових антикризових податкових ініціатив стало розширення механізмів застосування податку на додану вартість (далі — ПДВ) за нульовою ставкою. Такий підхід спрямований на підтримку суб'єктів господарювання, забезпечення обороноздатності держави, а також збереження економічної активності в умовах війни. У цьому контексті особливої актуальності набуває аналіз експертної практики проведення економічних експертиз, пов'язаних із застосуванням ПДВ за нульовою ставкою в період воєнного стану. Такий аналіз дає змогу не лише систематизувати наявний досвід, а й надати відповідні рекомендації. Отже, статтю присвячено дослідженню особливостей експертної практики щодо застосування нульової ставки ПДВ і формуванню науково обґрунтованих підходів до проведення відповідних економічних експертиз.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У період дії воєнного стану в Україні відбулися суттєві зміни в оподаткуванні ПДВ, зокрема щодо застосування нульової ставки. Ці зміни були закріплені в низці нормативно-правових актів, зокрема в постановах Кабінету Міністрів України та законах, спрямованих на адаптацію податкової системи до умов воєнного часу [4, 6—9, 15, 16]. Окремі аспекти зазначеної проблематики знайшли своє відображення у фахових публікаціях. Зокрема, у роботі О. Овдій та Т. Редзюк [13] систематизовано нововведення щодо ПДВ під час переходу на спрощену систему оподаткування в умовах воєнного стану, зокрема застосування пільгових ставок і відстрочення подання звітності.

Проте, незважаючи на наявність окремих досліджень і публікацій, комплексних наукових праць, які б докладно аналізували методичні підходи до застосування нульової ставки ПДВ у судових економічних дослідженнях під час воєнного стану, наразі недостатньо, що свідчить про наукову та практичну актуальність подальшого дослідження у цій сфері.

Мета дослідження. Узагальнення експертної практики проведення економічних експертиз із питань обкладення ПДВ за нульовою ставкою у період дії воєнного стану в Україні.

Викладення основного матеріалу. У практику судово-економічної експертизи впроваджено Методику вирішення судово-економічною експертизою питань щодо спричинення матеріальних збитків (реєстраційний код у Реєстрі методик проведення судових експертиз — 11.0.22) та Методику з питань підтвердження розміру матеріальної шкоди (збитків) підприємств (організацій, установ) (реєстраційний код — 11.0.57) [12]. Ці методики сприяють уніфікації підходів до обґрунтування розміру матеріальних збитків, даючи змогу експертам об'єктивніше й точніше досліджувати економічні втрати, завдані правопорушеннями, на основі єдиних науково обґрунтованих методичних принципів.

Відповідно до положень цих методик під час проведення дослідження з питань, що потребують підтвердження розміру нанесеної шкоди, експерт-економіст обґрунтовує лише економічну сторону шкоди, тобто розмір втрат, нанесених потерпілій особі, незалежно від підстав їх виникнення. Питання щодо протиправності поведінки, у зв'язку з його юридичним характером, не може вирішуватися під час судово-економічної експертизи. Однак спеціальні знання експертів-економістів суд і слідство можуть використати для документального підтвердження фактів невиконання (неналежного виконання) певною особою закону або договору. Оскільки в основу визначення причинного зв'язку покладено доведеність протиправності поведінки особи, яка порушила вимоги закону або договору, у компетенцію експертів-економістів не входить вирішення питань, пов'язаних з визначенням причинного зв'язку між протиправною поведінкою і шкодою, завданою потерпілому.

Виходячи з поставлених питань, експерт обмежений дослідженням лише тих господарських (фінансових) операцій, що становлять інтерес для судово-слідчих органів і мають безпосереднього відношення до справи. Водночас експерт наділений правом експертної ініціативи, де він може зазначати у своєму висновку факти, виявлені під час експертизи, які мають значення для справи, навіть якщо з приводу таких фактів йому не були поставлені питання. Слід зазначити, що поза межами компетенції експертів-економістів залишаються

питання, які мають ревізійний характер, і питання права. Також не належить до компетенції експертів-економістів визначення причиново-наслідкових зв'язків між діями посадових осіб і спричиненими матеріальними збитками.

Отже, у випадках, коли йдеться про збитки, експерти-економісти можуть досліджувати виключно їх економічну природу, оскільки економічний і юридичний зміст категорії «збитки» мають суттєві відмінності. Економічна експертиза зосереджена на обчисленні та аналізуванні збитків із позиції фінансово-господарської діяльності, тоді як юридичне трактування збитків охоплює питання правомірності дій, причиново-наслідкових зв'язків і відповідальності за їх спричинення. Економічні збитки можуть з'явитися також унаслідок правомірних дій, до того ж не будь-які збитки підлягають відшкодуванню. Це розмежування дає змогу експертам зосередитися на економічних аспектах, залишаючи правові висновки у сфері компетенції органів досудового розслідування та суду.

Вирішуючи питання щодо документального підтвердження матеріальної шкоди (збитків) на суму xxx грн, спричиненої внаслідок безпідставного включення ПДВ до договорів про постачання для державних потреб, що визначено актом перевірки № xxxxxx від xx.xx.xx, у порушення п. 1 постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану» [9], суму ПДВ для покупця-неплатника розглядають як сплачену у складі вартості товару, зайво включену у вартість товару постачальником або донараховану за результатами проведення перевірки.

Водночас зайво включена сума ПДВ у вартість товару постачальником, донарахована сума податку на додану вартість за результатами проведення перевірки не є матеріальною шкодою (збитками) для покупця — не платника на додану вартість, оскільки ПДВ — це непрямий податок, який входить у ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем у складі ціни товару, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (платник ПДВ). Податковим законодавством визначено перелік операцій, звільнених від оподаткування таким податком; порядок коригування бази оподаткування в окремих випадках (порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту) та порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню) тощо. Згідно з п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України, усі податкові надходження, справляння яких передбачено законодавством України, є доходами бюджетів [2].

Відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у відповідних розмірах передбачена кримінальна відповідальність у вигляді штрафу, а також позбавлення права обіймати певні посади, займатися певною діяльністю протягом визначеного строку та конфіскацію майна [3].

Від кримінальної відповідальності звільняють особу, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Отже, шкодою, завданою державі несвоєчасною сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), визначено фінансові санкції та пеню (у разі перерахування їх до бюджету).

Під час дослідження закупівель товарів для потреб оборони державною установою, яка є неприбутковою та не є платником ПДВ, документально підтверджені суми перерахованих за договорами коштів є сплаченою вартістю таких товарів (з урахуванням ПДВ) та активами державної установи (відповідно до п. 2.1 Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372 [19]).

У разі придбання товарів такі установи не формують податковий кредит, не ведуть облік податкових зобов'язань із ПДВ і обліковують придбані за результатами закупівель товари у бухгалтерському обліку за загальною вартістю. За результатами економічного дослідження документально підтверджується поставка товару за договорами про поставку, оплата вартості придбаного товару та відображення господарських операцій за даними бухгалтерського обліку.

Під час дослідження необхідно враховувати обставини справи, чи є сторони за договором постачання платниками ПДВ, чи звільнені операції від оподаткування таким податком або чи оподатковуються за нульовою ставкою, дослідити вимоги нормативних актів із питань відповідних видів поставок і оподаткування операцій із постачання, а також врахувати умови тендерної документації щодо очікуваної вартості предмету закупівлі (зокрема, з урахуванням/без урахування ПДВ), вимог до учасників та предмету закупівлі у тендерній процедурі (якщо така процедура була обов'язковою).

Здійснення господарських операцій за договорами, за якими не завершено термін дії або не виконано зобов'язання в повному обсязі (якщо це передбачено договором), не є збитками, оскільки умовами договорів зазвичай передбачено несення відповідальності сторін у випадку їх порушень (наприклад, заміна неякісного товару на якісний, відшкодування збитків і сплати штрафних санкцій тощо).

Наведемо приклад експертної практики проведення судових економічних експертиз із питань обкладення ПДВ за нульовою ставкою у період воєнного стану. На вирішення експертам-економістам було винесено питання: *«Чи підтверджуються документально висновки, викладені в Акті перевірки щодо безпідставного перерахування військовою частиною податку на додану вартість у сумі XXXXX гривень внаслідок укладання та виконання Договору про закупівлю товарів за державні кошти з ТОВ «XXXX»?»*.

Експерту на дослідження надано такі матеріали кримінального провадження: Договір про закупівлю товарів за державні кошти, укладений між військовою частиною та ТОВ «XXXX» (Продавець) із додатками до нього; товарно-транспортні накладні; видаткова накладна; рахунок-фактура; платіжна інструкція; витяг з реєстру платників ПДВ щодо ТОВ «XXXX»; установчі та реєстраційні документи ТОВ «XXXX» (зокрема, витяг № XXXXX з реєстру платників ПДВ); Акт перевірки у кримінальному провадженні щодо військової частини; запит військової частини; оферта ТОВ «XXXX»; супровідні листи про товар та інформація про виробника товару; акт приймання-передачі; виписка з рахунку, відкритого ТОВ «XXXX», та ін.

Обставини справи відомі експертам в обсязі, зазначеному в постанові про призначення експертизи зі змінами, внесеними постановою xxxx, зокрема:

«В ході досудового розслідування встановлено, що між військовою частиною (надалі в/ч (далі — Покупець)) та Товариством з обмеженою відповідальністю «XXXX» (далі — Продавець), на підставі Статуту, керуючись вимогами Господарського і Цивільного кодексів України, з урахуванням норм Закону України «Про оборонні закупівлі», та Особливостей здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 11.11.2022 № 1275 (зі змінами) (далі — Особливості № 1275) [7], укладено договір про закупівлю товарів за державні кошти (далі — Договір).

Згідно з п. 1.1. Договору Продавець зобов'язується поставити *«Масило xxxx за кодом xxxx, Рідина гідравлічна xxxx за кодом xxxx, Олива гідравлічна xxxx за кодом НАТО xxxx, Рідина гідравлічна xxx за кодом xxxx» (код ДК-xxxxxxx) — Масильні засоби, xxxxx- Гідравлічні рідини) (далі — Товар), а Покупець зобов'язується прийняти товар та оплатити його на умовах даного Договору.*

Згідно п. 4.2. Договору загальна вартість товару (сума Договору) за цінами, визначеними у специфікації (Додаток № 1 до цього Договору), становить xxxxxx грн., у т. ч. ПДВ 20% на суму XXXXXX гривень.

Відповідно до видаткової накладної, в/ч отримано Товар: *«Масило xxxxxx за кодом xxxxxx у кількості 2000,00 кг; рідина гідравлічна*

Рідина гідравлічна xxxxxxxx за кодом НАТО xxxxxx у кількості 5000,00 кг; олива гідравлічна xxxxxxxx за кодом НАТО xxxxxx у кількості 2000,00 кг; рідина гідравлічна xxxxxxxx за кодом НАТО xxxxxx у кількості 4000,00 кг. Загальна сума поставленого згідно накладної № РН-121 від 21.12.2023 Товару становить xxxxxx грн. з ПДВ, у тому числі ПДВ xxxxxx гривень.

Згідно платіжної інструкції, В/ч на адресу ТОВ «XXXX» перераховано xxxxx гривень. У призначенні платежу зазначено: «За мастило xxxx, рідину гідравлічну xxxxxx, оливу гідравлічну xxxxxx; накл. №РН-XXX від xx.xx.2013 Дог. №XXX від xx.xx.2023р.; без ПДВ».

При цьому, загальна сума xxxxxxx грн., зазначена у Договорі, у специфікації до Договору та видатковій накладній, включає ПДВ у розмірі 20% на суму xxxxxx гривень.

Відповідно до вимог п.п. «г» п.п. 195.1.2 п. 195.1 ст. 195 Податкового кодексу України (далі — Податковий кодекс України) [4], та п. 1 постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання обкладання податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану» (далі — Постанова № 178) [9], до припинення чи скасування воєнного стану операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту Збройних Сил для потреб оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави обкладаються податком на додану вартість за нульовою ставкою.

Відповідно до роз'яснень Державної податкової служби України (лист від 28.12.2022 №12537/5/99-00-21-03-02-05) [6], вищевказана норма законодавства застосовується безпосередньо як до операцій з постачання пального (товар для заправки), так і до операцій з постачання будь-яких інших товарів, що використовуються для забезпечення транспорту (наприклад, але не виключно, інші паливно-мастильні матеріали, запасні частини для ремонту автомобільної техніки, комплектуючі, автомобільні шини, охолоджуючі рідини, паливний, повітряний та масляні фільтри, свічки запалювання, акумуляторні батареї для автомобілів, номерні знаки на колісні транспортні засоби, фарба автомобільна, інструменти та додаткове обладнання, визначені нормативними та технічними документами тощо).

Таким чином, в порушення вимог п.п. «г» п.п. 195.1.2 п. 195.1 ст. 195 Податкового кодексу України [4] та п. 1 Постанови № 178 [9], в/ч зайво сплачено ТОВ «XXXX» бюджетних коштів на загальну суму xxxxxxx грн. внаслідок включення до загальної суми паливно-мастильних матеріалів податку на додану вартість у розмірі 20 відсотків від загальної вартості товару, що призвело до матеріальної шкоди (збитків) в/ч на вказану суму».

Експерту надано на дослідження завірену копію Договору про закупівлю товарів за державні кошти. Правові та економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави, територіальних громад та об'єднаних територіальних громад в Україні, визначено Законом України «Про публічні закупівлі» (далі — *Закон № 922-VIII*) [22]. Згідно з ч. 1 ст. 1 Закону № 922-VIII [22], договір про закупівлю — господарський договір, укладений між замовником і учасником за результатами проведення процедури закупівлі/спрощеної закупівлі, який передбачає платне надання послуг, виконання робіт або придбання товару. Договір про закупівлю укладають відповідно до норм Цивільного [5] та Господарського кодексів України [1] з урахуванням особливостей, визначених цим Законом (ч. 1 ст. 41 Закону № 922-VIII) [22]. Ч. 1 ст. 638 Цивільного кодексу України [5] визначено, що договір є укладеним, якщо сторони досягли згоди з усіх істотних умов договору. Істотними умовами договору є умови про предмет договору, умови, визначені законом як істотні або є необхідними для договорів цього виду, а також усі умови, щодо яких за заявою хоча б однієї зі сторін має бути досягнуто згоди. Згідно із Законом № 922-VIII, істотні умови договору про закупівлю не можуть змінюватися після його підписання до виконання зобов'язань сторонами в повному обсязі, крім випадків, визначених у ч. 5 ст. 41 Закону № 922-VIII [22].

Відповідно до ч. 3 ст. 180 Господарського кодексу України [1], під час укладення господарського договору сторони зобов'язані у будь-якому разі погодити предмет, ціну та строк дії договору. Правові засади планування, порядок формування обсягів та особливостей здійснення закупівель товарів, робіт і послуг оборонного призначення для забезпечення потреб сектору безпеки і оборони, а також інших товарів, робіт і послуг для гарантованого забезпечення потреб безпеки і оборони, а також порядок здійснення державного і демократичного цивільного контролю у сфері оборонних закупівель визначено Законом України «Про оборонні закупівлі» (далі — *Закон № 808-IX*) [21]. Згідно з п. 2 ст. 1 Закону № 808-IX, виконавець державного контракту (договору) з оборонних закупівель є суб'єктом господарювання незалежно від організаційно-правової форми та форми власності або іноземний суб'єкт господарювання (інша іноземна юридична особа) чи об'єднання юридичних осіб, з якими укладено державний контракт (договір) за результатами проведення закупівель, визначених Законом № 808-IX [21].

Згідно з п. 4 ст. 30 Закону № 808-IX [21], за результатами здійснення закупівель на період дії правового режиму воєнного стану в разі здійснення закупівлі без використання електронної системи закупівель, за умови, що вартість предмета закупівлі для товарів і послуг оборонного призначення, інших товарів і послуг для гарантованого

забезпечення потреб безпеки і оборони дорівнює або перевищує 200 тис. грн, для робіт оборонного призначення та робіт для гарантованого забезпечення потреб безпеки і оборони — 1,5 млн грн, державний замовник (служба державного замовника, військова частина) оприлюднює в електронній системі закупівель звіт про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель (крім закупівель товарів, робіт і послуг оборонного призначення, що становлять державну таємницю, а також закупівель озброєння, військової та спеціальної техніки, боєприпасів та їх складових та послуг із розроблення, ремонту, модернізації озброєння, військової і спеціальної техніки, боєприпасів та їх складових частин), протягом 10 робочих днів з дня укладення такого договору [21].

Відповідно до п. 5 ст. 30 Закону № 808-IX [21], у звіті про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель (крім закупівель товарів, робіт і послуг оборонного призначення, що становлять державну таємницю, а також закупівель озброєння, військової і спеціальної техніки, боєприпасів та їх складових частин та послуг із розроблення, ремонту, модернізації озброєння, військової і спеціальної техніки, боєприпасів та їх складових частин), зазначають інформацію про найменування державного замовника (службу державного замовника, військову частину); назву предмета закупівлі із зазначенням коду за Єдиним закупівельним словником (у разі поділу на лоти такі відомості слід зазначати щодо кожного лота) та назви відповідних класифікаторів предмета закупівлі та частин предмета закупівлі (лотів); ціну за одиницю кожної номенклатурної позиції товару (із зазначенням одиниці виміру щодо товарів), ціну робіт, послуг. На дослідження експерту надано специфікацію до Договору. Технічні вимоги постачання Товару викладено у Додатку 2, а умови Гарантійного листа на постачання Товару зазначено у Додатку 3 до Договору. Договір та додатки до нього підписані від імені відповідальних осіб сторін та скріплені печатками сторін.

Укладенню договору передував запит військової частини на проведення закупівлі паливно-мастильних матеріалів.

Від ТОВ «XXXX» надана оферта для військової частини. Супровідними листами ТОВ «XXXX» надано інформацію про товар та виробника товару для військової частини. Документальним підтвердженням виконання сторонами умов договору є належним чином оформлені первинні документи.

Експертом за результатами дослідження у межах наданих матеріалів і компетенції визначено, що ТОВ «XXXX» на виконання умов п. 4.5 Договору відповідно до рахунку-фактури, видаткової накладної, акту приймання-передачі військового майна, товарно-транспортних накладних (підписаних представниками військових частин і товариства) протягом хх.хх.2023 поставлено до військової частини товар.

Відповідно до видаткової накладної, військовою частиною значиться отриманим товар на загальну суму xxx грн із ПДВ, зокрема ПДВ xxx грн. В Акті приймання-передачі військового майна (дата початку — xx.xx.2023, дата завершення — xx.xx.2023), складеному згідно з додатком № 22 наказу № 440 Міністерства оборони України від 17.08.2017, зазначено, що товар відповідає вимогам згідно з паспортом якості. Військовою частиною отримано товар у загальній кількості xxx кг (нетто) на загальну суму xxx грн (зокрема ПДВ xxx грн).

За результатами співставлення відомостей, які містять надані на дослідження матеріали, визначено: дані щодо кількості та вартості поставленого товару, зазначені в рахунку-фактурі, видатковій накладній, Акті приймання-передачі військового майна, товарно-транспортних накладних узгоджуються з даними, наведеними в матеріалах Акту.

У відповідь на клопотання експерта надано банківську виписку з рахунку № xxx, відкритого ТОВ «XXXX» у «Банк», та платіжну інструкцію, за якою перераховувалась оплата за Договором про закупівлю товарів за державні кошти військовою частиною з рахунку № xxx, відкритому в Державній казначейській службі України, загальна сума перерахування грошових коштів — xxx грн із призначення платежу «За мастило xxxx, рідину гідравлічну xxxxx, оливу гідравлічну xxxxxx»; накл № xxx від xx.xx.xxxx р. Дог. № xxx від xx.xx.xxxx р.; без ПДВ».

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначення вичерпного переліку податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства, регулює Податковий кодекс України (далі — *ПК України*) [4]. Податкове законодавство України ґрунтується, зокрема, на таких принципах: загальність оподаткування; єдиний підхід до встановлення податків та зборів; невідворотність; презумпція правомірності рішень. Правила та положення відповідно до ст. 5 ПК України, які, застосовують винятково для регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, встановлює ПК України [4].

Не підлягає бюджетному відшкодуванню сума від'ємного значення, визначеного за відповідний звітний (податковий) період згідно з п. 200.1 ст. 200 ПК України, до розрахунку якої включено суми податкового зобов'язання за операціями, що оподатковуються за ставкою, встановленою в абз. 1 п. 82 підрозд. 2 розд. XX «Перехідні положення» ПК України [4]. Суми такого від'ємного значення зараховують до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Відповідно до абз. г п.п.195.1.2 ст. 195 ПК України [4], за нульовою ставкою оподатковують операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном, або в інших випадках, передбачених законодавством. З метою виконання мобілізаційних завдань в умовах воєнного стану, введеного Указом № 64/2022 [15], та відповідно до п. п. 195.1.2г ст. 195 ПК України [4], постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану» [9] визначено категорії установ, операції з постачання яким товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави, оподатковують за нульовою ставкою податку на додану вартість.

До таких установ, згідно з Постановою № 178 [9], віднесено Збройні сили України, Національну гвардію України, Службу безпеки України, Службу зовнішньої розвідки України, Державну прикордонну службу України, Міністерство внутрішніх справ України, Державну службу України з надзвичайних ситуацій, Управління державної охорони України, Державну службу спеціального зв'язку та захисту інформації України, інші утворені відповідно до законів України військові формування, їх з'єднання, військові частини, підрозділи, установи або організації, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету.

Зазначимо, що Постанова № 178 набрала чинності з дня її опублікування і застосовується з 24.02.2022 [9]. Під час здійснення операцій із постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави установам/організаціям (їх відокремленим підрозділам/філіям/частинам), що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, до таких операцій застосовують нульову ставку податку на додану вартість відповідно до п. п. 195.1.2г ст. 195 ПК України [4] та Постанови № 178 [9]. Згідно з п. 200.1 ст. 200 ПК України [4], сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначено як різницю між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

У разі, якщо за результатами звітного (податкового) періоду податковий кредит платника перевищує його податкові зобов'язання, у платника формується від'ємне значення ПДВ звітного (податкового) періоду, яке відповідно до п. 200.4 ст. 200 ПК України, може бути,

зокрема, зараховане до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду. Тобто ПДВ — це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік і перерахування до державного бюджету здійснює продавець (платник ПДВ). Розміри ставок податку визначає ПК України [4].

Відповідно до ст. 195 «Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою» ПК України визначає перелік операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою. Це означає, що постачальник відповідних товарів (послуг) отримує право на відшкодування податку, сплаченого ним раніше в ціні товару (послуги) під час його придбання. Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою, умовно поділяють на три види: (1) операції з вивезення товарів за межі митної території України; (2) операції з постачання товарів, визначених в п. 195.1.2; (3) постачання послуг, визначених у п. 195.1.3 [4].

Отже, знижену ставку податку (0%) застосовують не до платників податку, а до операцій, які вони здійснюють. Тому платник податку не може відмовитися від пільги, передбаченої ПК України для операцій, які він здійснює. Норми п. п. 195.1.2г ст. 195 розд. V ПК України [4] та Постанови № 178 [9] визначають застосування нульової ставки ПДВ на операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту. Зазначені норми не визначають ані переліку, ані товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту, ані переліку кодів Єдиного закупівельного словника ДК 021:2015 або кодів УКТ ЗЕД. Водночас норми ПК України не передбачають можливості для платників податку — постачальників здійснювати вибір щодо застосування або не застосування нульової ставки податку, оскільки застосування визначеної чинним законодавством ставки податку є обов'язковим.

Незалежно від того, чи був сформований підприємством-постачальником або ні податковий кредит за операціями з придбання пального (товар для заправки), так і за операціями з придбання будь-яких інших товарів, що використовують для забезпечення транспорту (інші паливно-мастильні матеріали, запаси частини, комплектуючі, охолоджувальні рідини, інструменти та додаткове обладнання, визначені відповідними нормативними та технічними документами), операції з подальшого постачання таких товарів для визначених Постановою № 178 категорій суб'єктів, оподатковують за нульовою ставкою ПДВ [9].

Додатково експертові надали інші матеріали — витяг № xxxx з реєстру платників податку на додану вартість щодо ТОВ «XXXX», у якому зазначені наступні відомості: дата та номер податкової накладної,

постачальник — ТОВ «XXXX» (з квитанцією про реєстрацію в ЄРПН), усього обсяги постачання за основною ставкою (20%) — xxx грн; загальна сума ПДВ за основною ставкою — xxx грн; загальна сума коштів, що підлягають сплаті, з урахуванням ПДВ — xxx грн.

Також на дослідження додатково надані документи на підтвердження походження товару, який пізніше був поставлений військової частині за Договором про закупівлю товарів за державні кошти: Договір поставки, укладений між ТОВ «XXXX» (Продавець) та ТОВ «XXXX» (Покупець), із додатками та додатковими угодами до нього; вимога ТОВ «XXXX» про поставку товару в адресу постачальника — ТОВ «XXXX»; рахунок-фактура; видаткова накладна; платіжні інструкції про здійснення оплати (зокрема, ПДВ) за отриманий від ТОВ «XXXX» товар за Договором поставки; фінансова звітність (Форма № 1-мс) ТОВ «XXXX» (з квитанціями) станом на xx.xx.2022 і xx.xx.2023; розпорядчі та реєстраційні документи ТОВ «XXXX».

Отже, визначене в Акті порушення військовою частиною норм п. п. 195.1.2г ст. 195 ПК України [4] та п. 1 постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану» [9] у частині включення суми ПДВ до вартості товару за укладеними з ТОВ «XXXX» договорами, документально підтверджено.

Також документально підтверджено безпідставне перерахування військовою частиною податку на додану вартість на суму xxx грн унаслідок укладання та виконання Договору про закупівлю товарів за державні кошти з ТОВ «XXXX», що визначено Актом перевірки. Сума безпідставного перерахування ПДВ унаслідок укладання та виконання зобов'язань за договором, укладеним між військовою частиною та ТОВ «XXXX», підтверджено у розмірі xxx грн.

Висновки. Узагальнення експертної практики дає змогу дійти висновку, що в результаті недотримання вимог чинного законодавства під час проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, можливе неефективне витрачання державних коштів.

У результаті проведеного дослідження визначено, що практика проведення економічних експертиз з питань обкладення ПДВ за нульовою ставкою у період воєнного стану характеризується низкою особливостей, зумовлених як змінами у податковому законодавстві, так і специфікою господарської діяльності юридичних осіб. Запровадження нульової ставки ПДВ для окремих операцій, пов'язаних із забезпеченням обороноздатності країни, зумовило потребу у ретельному документуванні таких операцій і чіткому дотриманні вимог законодавства.

Перелік посилань

References

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/436-15> (дата звернення: 18.12.2024).
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17> (дата звернення: 31.01.2025).
3. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14> (дата звернення: 31.01.2025).
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 31.01.2025).
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/435-15> (дата звернення: 18.12.2024).
6. Лист Державної податкової служби України від 28.12.2022 № 12537/5/99-00-21-03-02-05 / Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/> (дата звернення: 31.01.2025).
7. Деякі питання здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану : постанова Кабінету Міністрів України від 11.11.2022 № 1275. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1275-2022-%D0%BF> (дата звернення: 31.01.2025).

8. Деякі питання здійснення оборонних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2022 № 169 [втратила чинність 15.11.2022]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/169-2022-%D0%BF> (дата звернення: 31.01.2025) Some issues of defense procurement of goods, works and services under martial law: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated February 28, 2022 No. 169 [expired on November 15, 2022]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/169-2022-%D0%BF> (access date: 31.01.2025) [in Ukrainian].
9. Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/178-2022-%D0%BF> (дата звернення: 01.12.2024). Some issues of zero-rate value added taxation during martial law: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated March 2, 2022 No. 178. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/178-2022-%D0%BF> (access date: 01.12.2024) [in Ukrainian].
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 20.11.2024). On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated July 16, 1999 No. 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (access date: 20.11.2024) [in Ukrainian].
11. Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз: методика проведення судових експертиз Дніпропетровський НДІСЄ Міністерства юстиції України. Дніпропетровськ, 2003 (реєстраційний код № 11.0.08). Methods, techniques and methods used in conducting forensic economic examinations (2003): Methodology for conducting forensic examinations Dnipropetrovsk Scientific Research Institute of Forensic Expertise of the Ministry of Justice of Ukraine (Registration code No. 11.0.08) [in Ukrainian].
12. Методика з питань підтвердження розміру матеріальної шкоди (збитків підприємств, організацій, установ): методика проведення судових експертиз Київський науково-дослідний інститут судових експертиз Міністерства юстиції України. Київ, 2020 (реєстраційний код № 11.0.57). Methodology for confirming the amount of material damage (losses of enterprises, organizations, institutions) (2020): methodology for conducting forensic examinations Kyiv Scientific Research Institute of Forensic Expertise of the Ministry of Justice of Ukraine (Registration code No. 11.0.57) [in Ukrainian].

13. Овдій О., Редзюк Т. Особливості фінансового та податкового обліку податку на додану вартість при переході на спрощену систему оподаткування в умовах воєнного стану в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 4. С. 38—43. URL: https://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/09/2022-308-06.pdf?utm_source=chatgpt.com (дата звернення: 31.01.2025).
14. Оджиговський В., Гринькевич М., Утіралова К., Кремінов-Вараницький А. Податкові зміни на період воєнного стану 2.0 / Європейська Бізнес Асоціація. 2022. URL: <https://eba.com.ua/podatkovyi-zminy-na-period-voyennogo-stanu-2-0/> (дата звернення: 31.01.2025).
15. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 № 64/2022. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397> (дата звернення: 31.03.2025).
16. Про внесення змін до пункту 1 постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2022 № 169 : постанова Кабінету Міністрів України від 02.08.2022 № 874 [втратила чинність 15.11.2022]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/874-2022-%D0%BF> (дата звернення: 31.01.2025).
17. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 (зі змін та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (дата звернення: 07.01.2025)
- Ovdiuk, O., Redziuk, T. (2022). Features of financial and tax accounting of value added tax during the transition to a simplified taxation system under martial law in Ukraine. *Bulletin of Khmelnytsky National University*. Vol. 4. URL: https://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/09/2022-308-06.pdf?utm_source=chatgpt.com (access date: 31.01.2025) [in Ukrainian].
- Odzhikovskiy, V., Hrynkevych, M., Utiralova, K., Kreminov-Varanytskyi, A. (2022). Tax changes for the period of martial law 2.0 / European Business Association. URL: <https://eba.com.ua/podatkovyi-zminy-na-period-voyennogo-stanu-2-0/> (access date: 31.01.2025) [in Ukrainian].
- On the introduction of martial law in Ukraine: Decree of the President of Ukraine dated February 24, 2022 No. 64/2022. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397> (access date: 31.03.2025) [in Ukrainian].
- On Amendments to Clause 1 of the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of February 28, 2022 No. 169: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated August 2, 2022 No. 874 [expired on November 15, 2022]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/874-2022-%D0%BF> (access date: 31.03.2025) [in Ukrainian].
- On approval of the Instruction on the appointment and conduct of forensic examinations and expert studies and Scientific and methodological recommendations on the preparation and appointment of forensic examinations and expert studies: Order of the Ministry of Justice of Ukraine dated October 8, 1998 No. 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (access date: 07.01.2025) [in Ukrainian].

18. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95> (дата звернення: 28.11.2024). On Approval of the Regulation on Documentary Support of Accounting Records: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated May 24, 1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95> (access date: 28.11.2024) [in Ukrainian].
19. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0426-14> (дата звернення: 31.01.2025). On Approval of the Procedure for Accounting for Certain Assets and Liabilities of Budgetary Institutions and Amendments to Certain Regulatory Legal Acts on Accounting for Budgetary Institutions: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated April 2, 2014 № 372. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0426-14> (access date: 31.01.2025) [in Ukrainian].
20. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контролю-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління від 19.10.2006 № 346/1025/685/53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1166-06> (дата звернення: 31.01.2025). On Approval of the Procedure for Interaction of the State Control and Audit Service, Prosecutor's Office, Internal Affairs, Security Service of Ukraine: Order of the Main Control and Audit Office of Ukraine dated October 19, 2006 No. 346/1025/685/53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1166-06> (access date: 31.01.2025) [in Ukrainian].
21. Про оборонні закупівлі : Закон України від 17.07.2020 № 808-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/808-20> (дата звернення: 31.01.2025). On defense procurement: Law of Ukraine dated July 17, 2020 No. 808-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/808-20> (access date: 31.01.2025) [in Ukrainian].
22. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/922-19> (дата звернення: 31.01.2025). On public procurement: Law of Ukraine dated December 25, 2015 No. 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/922-19> (access date: 31.01.2025) [in Ukrainian].
23. Татарова М. Податки під час війни: все, що потрібно знати бізнесу / Економічна правда. 07.04.2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2022/04/7/685375/> (дата звернення: 31.01.2025). Tatarova, M. (2022). Taxes during the war: everything business needs to know / Economic truth. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2022/04/7/685375/> (access date: 31.01.2025) [in Ukrainian].

Economic expertise on zero-rated value added tax during martial law**Oksana Markina, Marina Rudaya**

The article is aimed at generalizing the approaches to conducting forensic economic studies related to the zero-rate value added tax during martial law. The author emphasizes that despite the existence of individual studies and publications, there are currently not enough comprehensive scientific works analyzing in detail the methodological approaches to the application of the zero rate of value added tax in forensic economic studies during martial law, which indicates the scientific and practical relevance of further research in this area. It is noted that in cases where losses are concerned, economic experts can study only their economic nature, since the economic and legal content of the category “losses” have significant differences. The author presents methodological approaches used by expert economists in accordance with the current regulatory framework. The author substantiates the algorithm for conducting economic examinations to confirm, with the help of an economic examination, the issues related to documentary evidence of material damage (losses) caused by the unjustified inclusion of value added tax in supply contracts for public needs, as determined by the audit report. The author determines that the practice of conducting economic examinations on the issues of zero-rate VAT during martial law is characterized by a number of peculiarities due to changes in tax legislation and the specifics of economic activities of legal entities. The introduction of a zero VAT rate for certain transactions related to the country's defense capability has necessitated careful documentation of such transactions and strict compliance with the requirements of the law.

Keywords: economic expertise; value added tax; material damage (losses); expenses.

- ⇒ Маркіна, О., Рудая, М (2025). Економічні експертизи з питань обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану. *Криміналістика і судова експертиза*. Вип. 70. С. 724—741. DOI: 10.33994/kndise.2025.70.54.