

DOI: <https://doi.org/10.33994/kndise.2022.67.60>
УДК 343.98

Ірина Володимирівна Сивова
головний судовий експерт
Черкаського відділення

E-mail: sivova@ukr.net

*Київський науково-дослідний інститут судових експертиз
Міністерства юстиції України*

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

Досліджуються питання, що виникають при визначенні юридичними особами розміру плати до бюджету єдиного податку та податку на додану вартість у період воєнного стану в Україні.

Приділено увагу проблемі визначенням об'єкту оподаткування єдиним податком та формуванню податкового кредиту у період воєнного стану в Україні.

Ключові слова: *воєнний стан, єдиний податок, податковий кредит.*

Постановка проблеми. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» (далі – Закон) від 15.03.2022 № 2120-ІХ, прийнятого у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України, Верховною Радою України з 01.04.2022, до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, з 17.03.2022, внесено зміни до розд. XIV Податкового кодексу України (далі – ПК України) [1].

Зокрема, з 01.04.2022, юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 мільярдів гривень, можуть бути платниками єдиного податку третьої групи. До таких осіб не застосовується обмеження щодо кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах (п. 11 Закону) [2].

Для обрання, або переходу на спрощену систему оподаткування, суб'єкт господарювання до останнього числа місяця, що передує періоду переходу на спрощену систему оподаткування, подає до контролюючого органу за місцем податкової адреси заяву (ст. 11 Закону) [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Раніше в науковій літературі питання оподаткування юридичних осіб у період воєнного стану в Україні не висвітлювалися.

Мета дослідження полягає у з'ясуванні під час проведення економічних експертиз питання щодо визначення юридичними особами

розміру плати до бюджету (єдиного податку та податку на додану вартість), у період воєнного стану в Україні.

Викладення основного матеріалу. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку, які використовують особливості оподаткування, є квартал.

Платник податку має право самостійно відмовитися від використання особливостей оподаткування з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому прийнято таке рішення.

Платниками єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування, не можуть бути:

1) суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють: діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин); видобуток, реалізацію корисних копалин;

2) страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

3) підприємства, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

4) фізичні та юридичні особи – нерезиденти.

Відсоткова ставка для платників єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування, встановлюється у розмірі 2 % доходу.

При цьому, платники єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування, звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на додану вартість з операцій із постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України.

Режим єдиного податку за ставкою 2 % має тимчасовий строк дії, з наступним автоматичним встановленням порядку нарахування податку на додану вартість, а тому відрізняється від єдиного податку, передбаченого п. 291.5 ст. 291 ПК України [1].

Після припинення, або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, платники єдиного податку, які на день припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України використовували особливості оподаткування, з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, втрачають право на використання особливостей оподаткування і автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування (пп. 9.9 п. 9 підрозділу 8 розд. XX «Перехідні положення») ПК України [1].

Застосування ставки податку у розмірі 2 % доходу передбачає включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Після завершення воєнного стану, автоматично відновлюються правила нарахування та сплати податку на додану вартість:

– у платника податку на додану вартість зберігається право на використання сум податку, включеного до складу податкового кредиту на дату переходу на спрощену систему оподаткування за ставкою 2 %, за товарами/послугами не реалізованими в період перебування на спрощеній системі оподаткування за ставкою 2 %, при обчисленні податкових зобов'язань з податку на додану вартість у податковій звітності за перший звітний період після завершення дії воєнного/надзвичайного станів та подальші звітні періоди (пп. 9.9 п. 9 підрозділу 8 розд. XX «Перехідні положення» ПК України) [1];

– платнику податку, у податковій звітності за перший звітний період, необхідно нарахувати податкові зобов'язання на вартість товарів, послуг, необоротних активів використаних (поставлених, реалізованих) у не оподатковуваних операціях (реалізованих у період дії воєнного, надзвичайного стану), суми податку за якими були включені до складу податкового кредиту на дату переходу на спрощену систему оподаткування за ставкою 2 %:

– за товарами/послугами – виходячи з вартості придбання таких товарів, послуг,

– за необоротними активами, що фактично використані (поставлені, реалізовані) в період перебування такого платника на спрощеній системі оподаткування за ставкою 2 % доходу – виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (п. 198.5 ст. 198 ПК України) [1].

Такі операції відображаються у відповідних рядках рядка 4 «Нараховано податкових зобов'язань, відповідно до пункту 198.5 статті 198 та пункту 199.1 статті 199 Податкового кодексу України, за операціями, що оподатковуються» податкової декларації з податку на додану вартість.

Не пізніше останнього дня першого звітного періоду після завершення дії воєнного/надзвичайного станів, платник має скласти та зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних зведену податкову накладну за такими товарами/послугами, необоротними активами.

Доходом платника єдиного податку для юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництва, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі (ст. 291 ПК України) [1].

Дохід платників податків юридичних осіб, що знаходяться на загальній системі оподаткування, визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар; дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг (ст. 137 ПК України) [1].

Тоді як, датою отримання доходу платника єдиного податку, є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, у т.ч. отримання попередньої оплати (авансу) та дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг) (ст. 292 ПК України) [1].

Отже, для платників податків (юридичних осіб), що знаходяться на загальній системі оподаткування, датою отримання доходу є дата відвантаження доходу, тоді як датою отримання доходу платника єдиного податку, є дата надходження грошових коштів, товарів/робіт послуг за одержаний товар.

Як виняток, до суми доходу платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи), за звітний період включається вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів, визначених цим Кодексом (ст. 292.3 ПК України) [1].

При цьому, до складу доходу платника єдиного податку не включаються: суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи – підприємця (п. ст. 292.11 ПК України) [1].

Також з 17.03.2022, протягом дії правового режиму воєнного/ надзвичайного стану, внесені зміни до порядку визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у разі, якщо підприємство не є платником єдиного податку за ставкою 2 %:

- не вважаються використаними платником податку в неоподатковуваних податком на додану вартість операціях або операціях, що не є господарською діяльністю платника податку, товари:

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

- 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.

- не є 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.

Отже, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» передбачено, що на товари/послуги, які були передані/надані на потреби оборони, або товари знищені внаслідок воєнних дій, положення п. 198.5 ст. 198 Податкового Кодексу України не застосовується.

На пальне, для платників податків на період дії правового режиму воєнного стану, передбачено пільгову ставку з податку на додану вартість у розмірі 7 % (2, п. 11 ПК України) [1].

Проте, якщо у платника податку на додану вартість виникне від'ємне значення з податку на додану вартість внаслідок операцій із паливом до якого застосовувалася пільгова ставка 7 %, то такі платники втрачають право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, а таке від'ємне значення може зарахуватися лише до податкового кредиту наступного звітного періоду. Як виняток з цього правила підпадають платники податків, у яких виникло від'ємне значення з податку на додану вартість, внаслідок експорту такого палива (2, п. 11 ПК України) [1].

Одним з найголовніших питань для платників податків є питання можливості врахування податкового кредиту за операціями під час дії воєнного стану: на період дії правового режиму воєнного стану, дозволяється формування податкового кредиту за операціями з придбання товарів/послуг, за якими в Єдиному реєстрі податкових накладних постачальниками не зареєстровано податкові накладні та/або розрахунки коригування до них.

До складу податкового кредиту звітного періоду включаються 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» (2, п. 11 ПК України) [1].

Проте, протягом шести місяців після припинення або скасування дії воєнного стану, податковий кредит, задекларований платниками під час дії воєнного стану на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, підлягає обов'язковому уточненню (приведенню у відповідність) з урахуванням даних податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних (2, п. 11) [1].

Висновки. Отже, при проведенні експертних досліджень, пов'язаних з визначенням юридичними особами розміру плати до бюджету єдиного

податку та податку на додану вартість у період воєнного стану в Україні, експерту необхідно дослідити документи за формою та змістом відображених в них операцій, дослідити відповідність записів в документах вимогам нормативних актів та зіставити дані бухгалтерського обліку та податкової звітності за відповідні періоди.

Метою експертного економічного дослідження, при вирішенні завдань щодо нарахування єдиного податку та податку на додану вартість у період воєнного стану в Україні є документальне та нормативне підтвердження формування повноти нарахувань податків до бюджету.

Перелік посилань

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

2. 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-IX>.

References

1. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian).

2. Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine regarding the Validity of Norms for the Period of Martial Law" dated March 15, 2022. No. 2120-IX. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX>. (in Ukrainian).

PECULIARITIES OF TAXATION OF LEGAL ENTITIES DURING MARTIAL LAW IN UKRAINE

I. Syvova

The article is devoted to the study of the issue of determining the amount of payment by legal entities to the budget of the single tax and value added tax during martial law in Ukraine.

The purpose of the article is to determine the approaches to conducting expert economic research, in solving problems related to the calculation of a single tax and value added tax.

Payment of the single tax and value added tax during martial law in Ukraine, provided by the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine regarding the Validity of Norms for the Period of Martial Law" as of March 15, 2022, No. 2120-IX.

The purpose of expert economic research in solving problems of charging a single tax and value added tax during martial law in Ukraine, is a documentary and regulatory solution to the problem of charging payments to the budget.

Key words: martial law, single tax, value added tax, tax credit.