

## **ВОЄННИЙ СТАН ТА ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ**

**Логвин А. В.**

*доктор філософії з права*

Запровадження в Україні з 24.02.2022 дії правового режиму воєнного стану [1; 2] зумовило необхідність швидкого врегулювання питань достатнього та системного наповнення державного та місцевих бюджетів у відповідних розмірах, в тому числі за рахунок сплати податків і зборів. Постійне надходження податків і зборів забезпечує значні можливості для оперативного реагування держави на вирішення відповідних питань та належного забезпечення потреб національної оборони. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) вважається одним з найбільш ефективно працюючих податків з фіскальної точки зору, оскільки має високу ефективність із фіскальної точки зору, а широка база оподаткування, яка включає не лише товари, але й роботи/послуги, забезпечує постійні надходження до бюджету. В реаліях сьогодення, надходження податків можливо від суб'єктів господарювання (платників податків), які в умовах воєнного (надзвичайного) стану намагаються продовжувати здійснювати діяльність.

Враховуючи необхідність пристосування існуючих відносин у сфері справляння податку на додану вартість до сучасних реалій воєнного стану, відповідними законодавчими актами до Податкового кодексу України [3] були внесені зміни [4; 5; 6]. Під час дії правового режиму воєнного стану законодавець намагається певним чином врегулювати питання можливості формування платниками податку податкового кредиту (включення до його складу відповідних сум). З огляду на внесені до Податкового кодексу зміни [6], вони з одного боку нібито надають право (можливість) платникам податку тимчасово (на період дії правового режиму воєнного стану), за податкові періоди лютий-травень 2022 року, включати до складу податкового кредиту суми ПДВ, сплачені (нараховані) у складі вартості придбаних товарів/послуг, на підставі наявних первинних (розрахункових) документів за операціями з придбання товарів/послуг, за якими в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) постачальниками не зареєстровано податкові накладні. З іншого боку зобов'язують привести у відповідність показники податкового кредиту за податкові (звітні) періоди лютий-травень 2022 року, сформованого на підставі первинних

(розрахункових) документів, з урахуванням наявності належним чином зареєстрованих податкових накладних в ЄРПН, шляхом подання уточнюючих розрахунків за відповідні звітні періоди (підтвердження податкового кредиту зареєстрованими податковими накладними).

Крім того, внесеними до Податкового кодексу змінами [6], законодавцем зроблено поділ платників податків на тих, що мають можливість виконувати податковий обов'язок, і на тих, у яких така можливість відсутня.

В даному випадку, на наш погляд, враховуючи інформаційні (роз'яснювальні) листи Державної податкової служби України (далі – ДПС України, податковий орган) [7] [8], наявність у платника податку (Покупця) права на податковий кредит (за податкові (звітні) періоди лютий-травень 2022 року) на підставі наявних у нього первинних (розрахункових) документів, скоріш за все пов'язується податковим органом безпосередньо з неможливістю виконувати платником податку (Постачальником) свій податковий обов'язок, в тому числі щодо реєстрації податкових накладних.

Якщо все ж таки врахувати (припустити), що **завуальована позиція** ДПС України **пов'язує право платника** (Покупця) на віднесення сум ПДВ до складу податкового кредиту за податкові (звітні) період лютий-травень 2022 року на підставі наявних первинних документів, **виключно з неможливістю виконувати** платником податку (Постачальником) свій податковий обов'язок, в тому числі щодо реєстрації податкових накладних, то така неможливість повинна підтверджуватись відповідним рішенням податкового органу [9].

За такого *підходу ДПС України* [8], платник податку (Покупець) стає за-ручником ситуації, в якій він з одного боку зобов'язаний був до 25.07.2022 при-вести у відповідність показники податкового кредиту, задекларованого на підс-таві наявних у платника первинних (розрахункових) документів, з урахуванням внесених до Податкового кодексу змін [6], а з іншого боку нібито має право на формування податкового кредиту за лютий-травень 2022 року на підставі наяв-них у нього первинних документів, але за умови підтвердження неможливості виконання його контрагентами-постачальниками свого податкового обов'язку, зокрема, в частині реєстрації податкових накладних.

Водночас, Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання податкових обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 під-розділу 10 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [9] фактично був опублікований 01.09.2022 та набрав чинності лише 06.09.2022, **вже майже через півтора місяці** від терміну (25.07.2022) до якого платникам податку необхідно було привести показники податкової звітності (податкового кредиту) за лютий-травень

2022 (сформована на підставі первинних документів) у відповідність з даними ЄРПН (наявність зареєстрованих податкових накладних).

В свою чергу, **платники податку** (Постачальники), які з моменту набрання чинності (27.05.2022) внесених до Податкового кодексу змін [6] та станом на 15.07.2022 не могли виконувати податковий обов'язок в частині реєстрації податкових накладних в ЄРПН, **фактично не мали змоги** скористатися правом та підтвердити неможливість виконання свого податкового обов'язку, в тому числі в частині забезпечення реєстрації податкових накладних в ЄРПН, **оскільки на вказані дати був відсутній** затверджений Порядок, який би визначав процедуру підтвердження неможливості виконання відповідного податкового обов'язку та отримання рішення податкового органу.

Разом з цим, на даний час чинне законодавство (станом на 01.01.2023) **не пов'язує можливість** включення платниками податку (Покупцями) до складу податкового кредиту (за податкові періоди лютий-травень 2022) сум ПДВ, сплачених (нарахованих) у складі вартості придбаних товарів/послуг), на підставі наявних первинних (розрахункових) документів, **виключно з необхідністю підтвердження неможливості** виконання відповідного податкового обов'язку платниками податку (Постачальниками таких товарів).

Також, Податковим кодексом (*пункт 32<sup>2</sup> підрозділу 2 розділу ХХ Перехідні положення*) [3] **не висувається вимога** щодо необхідності надання Покупцем (разом з податковою звітністю та/або окремо) відповідного підтвердження неможливості виконання Постачальником податкового обов'язку, у зв'язку із включенням до податкового кредиту (за податкові періоди лютий-травень 2022 року) сум ПДВ, сплачених (нарахованих) у складі вартості придбаних товарів/послуг, на підставі наявних первинних (розрахункових) документів.

На нашу думку, вищезазначене суперечливе нормативне регулювання питань формування податкового кредиту за податкові (звітні) періоди лютий-травень 2022, не сприяє юридичній визначеності у правовідносинах між контролюючими органами та платниками податків. Крім того, така юридична невизначеність в подальшому може вплинути на збільшення адміністративних позовів платників податків до контролюючих органів. Оскільки останні в рамках проведення перевірочних заходів будуть наполягати на необхідності зменшення показників податкового кредиту за податкові періоди лютий-травень 2022 року, які не підтверджені належним чином зареєстрованими податковими накладними, що буде виражатися у донарахуванні відповідних сум податкових зобов'язань за рахунок зменшення розміру податкового кредиту.

При цьому, на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок. Державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків.

Необхідним є внесення змін до Податкового кодексу та врегулювання питання щодо визначення підстав (обставин), за яких у платників податку, з урахуванням вимог пункту 32<sup>2</sup> підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу, тимчасово (на період дії правового режиму воєнного стану), за податкові (звітні) періоди лютий-травень 2022 року, все ж таки залишається можливість включати до складу податкового кредиту суми ПДВ, сплачені (нараховані) у складі вартості придбаних товарів/послуг, на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів.

Разом з цим, поділ платників податків на тих що мають можливість виконувати податковий обов'язок, і на тих, у яких така можливість відсутня є умовним, оскільки передбачає необхідність подання платником податків відповідної заяви та документів, за наслідком розгляду яких контролюючим органом буде прийнято відповідне рішення, яке в свою чергу може бити як позитивним для платника (*підтвердження неможливості виконання податкового обов'язку*) так і негативним (*відмова*).

В свою чергу, існування нечіткого, суперечливого нормативного регулювання правовідносин між контролюючими органами та платниками податків порушує принцип правової визначеності.

### Література:

1. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text>
2. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>
3. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>

5. 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 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>

7. Інформаційний лист ДПС України : Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану». URL: [https://tax.gov.ua/data/material/000/481/590184/InfoList3\\_2022.pdf](https://tax.gov.ua/data/material/000/481/590184/InfoList3_2022.pdf)

8. Чи потрібно змінювати період формування податкового кредиту за операціями з придбання товарів/послуг у лютому-травні 2022 року, якщо податкова накладна складена за операціями з їх постачання, зареєстрована в ЄРПН постачальником, який має можливість своєчасно виконувати податкові обов'язки, 15 липня 2022 року і пізніше? URL: <https://svp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-591152.html>

9. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження : Наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. № 225. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text>