

Ольга КОВАЛЕНКО, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування



## ПДВ-ПІЛЬГА ЗАДНІМ ЧИСЛОМ: ЯК ЗАСТОСУВАТИ НА ПРАКТИЦІ?

### Акценти цієї статті:

- як застосовувати первісну і доповнену редакції Переліку, затвердженого постановою КМУ від 20.03.20 р. № 224 (далі – Перелік № 224);
- які питання можуть виникнути у разі коригування ПДВ-звітності за алгоритмом від податківців.

### Період дії пільги

Нагадаємо, що ПДВ-пільгу для ввезення і постачання **товарів** (у т. ч. лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), **необхідних для виконання карантинних заходів** (далі – карантинна ПДВ-пільга), підкоригували Законом від 30.03.20 р. № 540-IX (далі – Закон № 540).

У результаті ввезення і постачання на території України цих товарів звільнили від сплати ввізного мита і ПДВ (п. 71 підрозд. 2 розд. XX Податкового кодексу, далі – ПК). Причому постачання – заднім числом. Докладніше про це див. у «БАЛАНСІ», 2020, № 16, с. 5. А вже Закон № 540 набув чинності **02.04.20 р.**, а карантинна ПДВ-пільга з п. 71 підрозд. 2 розд. XX ПК –

**17.03.20 р.** Так написано в Законі № 540. При цьому Перелік № 224 набув чинності **22.03.20 р.** А зазвичай без затвердженого переліку пільга не працює.

Тому перше запитання, яке виникає в такій ситуації:

**?** *З якого із задніх чисел діє пільга для постачань в Україні – із 17 березня чи з 22 березня?*

В Інформаційному листі від 03.04.20 р. № 8 (відповідь на запитання 11) і в Інформаційному листі від 16.04.20 р. № 10 (відповідь на запитання 1) **ДПС стверджує, що пільга діє починаючи з 17 березня 2020 року і до останнього дня місяця, у якому закінчиться карантин.**



**Майте на увазі!** У своїх інформаційних листах ДПС залишає за собою право уточнити наведену інформацію виходячи із ситуацій, які виникають на практиці у платників податків, і нагадує платникам податків про можливість запитати індивідуальну податкову консультацію для кожної такої ситуації.

Щоб застосувати «примусову» пільгу заднім числом, як наполягають податківці, потрібно знати, як діяв Перелік № 224 у період із 17 березня по 1 квітня 2020 року.

### Особливості дії Переліку № 224

#### Періоди дії редакцій

Перелік № 224 теж підкоригували. Тому він має дві редакції – первісну і доповнену (зі змінами, унесеними постановою КМУ від 08.04.20 р.

№ 271, набула чинності з 15.04.20 р.). Причому застосовувати пільгу до постачання доданих до цього Переліку товарів можна тільки з дати набуття чинності доповненої редакції, тобто з 15.04.20 р. (Інформаційний лист № 10, відповідь на запитання 3).

Із цієї ж дати повинні повною мірою виконуватися додаткові критерії (про них нижче) щодо товарів для застосування карантинної ПДВ-пільги як при їх увезенні, так і при виробництві та постачанні в Україні (Інформаційний лист № 10, відповідь на запитання 4).

Таким чином, доповнена редакція Переліку № 224, з погляду податківців, не застосовується заднім числом (на відміну від первісної). **Первісна редакція переліку діє з 17 березня по 14 квітня, а доповнена – з 15 квітня.** Принаймні для додаткових товарів і додаткових вимог до експлуатації в Україні товарів з переліку.

Правила користування Переліком викладені у примітках до нього. Перше, що там написано: коди УКТЗЕД зазначені довідково. Виходить, що відповідність коду ще не означає пільгу. А головною підставою для звільнення від оподаткування, зокрема від ПДВ, названа **відповідність назви товару** (медичного виробу, основного компоненту) назві в Переліку № 224; назви **ліків** – міжнародному непатентованому найменуванню (назві) лікарського засобу, наведеному в переліку. Крім того, зазначено, яким технічним регламентам мають відповідати ті або інші медичні вироби.



**Для довідки.** Відповідність технічним регламентам продукції, уведеної в оборот, представленої на ринку або введеної в експлуатацію в Україні, є обов'язковим (ст. 11 Закону від 15.01.15 р. № 124-VIII).

Але це у звичайний час. А на час карантину передбачили особливі правила. Причому в первісному і доповненому Переліку № 224 ці правила різні. Розглянемо цю різницю на прикладі засобів індивідуального захисту (далі – ЗІЗ).

## Правила для первісної редакції

У первісній редакції Переліку № 224 під ЗІЗ введено підрозділ у розділі «Медичне обладнання для установ охорони здоров'я, що надають допомогу хворим на COVID-19». У примітках написано, що для цілей цього переліку ЗІЗ, визначені Технічним регламентом, затвердженим постановою КМУ від 27.08.08 р. № 761 (далі – Постанова № 761, Техрегламент № 761), є медичними виробами.

А в самій Постанові № 761 (п. 1<sup>й</sup>) зазначено, що на час дії п. 4 та 5 розд. I Закону від 17.03.20 р. № 530-IX дія цього Техрегламенту не поширюється на ЗІЗ, включені до Переліку № 224 у первісній редакції. Для введення в оборот таких ЗІЗ заявник подає до Держпраці заяву (із зазначенням мети ввезення, інформації про виробника, назви виробів, номера партії або серійного номера, обсягу партії) і дані про призначення виробів

і способи дії. На відповідь Держпраці видає заявникові безплатне повідомлення про введення в оборот окремих ЗІЗ, щодо яких не виконані вимоги техрегламентів, але використання необхідне на користь охорони здоров'я.

Іншими словами, **усі ЗІЗ, визначені Техрегламентом № 761, прирівняли до медвиробів** (мабуть, тому що в назві Переліку № 224 у первісній редакції значилися тільки медичні товари) і спростили порядок уведення в оборот **імпортованих ЗІЗ**.

У постачальників **вітчизняних ЗІЗ** виникає запитання:

**?** Чи є пільга заднім числом хоча б на ті ЗІЗ, які відповідали Техрегламенту № 761?

За логікою – має бути. Але які висновки з виснаведених норм зроблять податківці, краще у них і питати. Тим більше, що з 2 квітня з'явилася ще одна «карантинна» норма. Про те, що на час дії карантину спорядження, призначене для носіння користувачем та/або забезпечення його захисту від однієї або декількох видів небезпеки для життя або здоров'я, у тому числі **одноразові медичні маски і медичні халати**, підлягають сертифікації на належний ступінь захисту від небезпеки і відсутність негативного впливу на здоров'я користувача такого засобу та/або оточення (п. 7 розд. II Закону № 540).

## Правила для доповненої редакції

У новій редакції Переліку № 224 підрозділ про ЗІЗ трохи підкоригували і перейменували розділ, у якому вони присутні. Тепер це «Медичні вироби, медичне обладнання та **інші товари**, необхідні для здійснення заходів, спрямованих на попередження виникнення і розповсюдження, локалізацію і ліквідацію спалахів, епідемій і пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, викликаной коронавірусом SARS-CoV-2».

У результаті **відпала необхідність прирівнювати ЗІЗ, що підкоряються Техрегламенту № 761, до медвиробів**. Тепер у примітках написано, що для цілей Переліку № 224 термін «ЗІЗ» застосовується у значенні, наведеному в Техрегламенті № 761 або Техрегламенті стосовно медвиробів, затвердженому постановою КМУ від 02.10.13 р. № 753. А для застосування пільги потрібно або дотримувати техрегламенти, або отримати повідомлення Держпраці (примітки до Переліку № 224, нова редакція п. 1<sup>й</sup> Постанови № 761).



**Для довідки.** Відповідність технічним регламентам підтверджується документом про відповідність. Таким документом може бути декларація про відповідність, звіт, висновок, свідоцтво, сертифікат (у т. ч. сертифікат відповідності) або інший документ, що підтверджує виконання встановлених вимог, що стосуються об'єкта оцінки відповідності (ст. 1 Закону № 124).

Продукція оцінюється відповідно до модулів оцінки – уніфікованих процедур. Що за якими модулями оцінювати, зазвичай зазначається в Техрегламенті. У Техрегламенті № 761 ЗІЗ розділені на три групи залежно від складності їх конструкції. Для різних груп передбачені різні модулі оцінки відповідності.

## Коригування ПДВ

Що означає застосування карантинної пільги заднім числом? **Податківці наполягають на коригуванні ПДВ** з постачань ліків і медвиробів, здійснених **з 17 березня по 1 квітня 2020 року** з нарахуванням ПДВ за ставкою 7 % або 20 %.

Іншими словами, якщо перша (або єдина) подія в ході постачання припала на цей період і були нараховані зобов'язання з ПДВ, відкоригувати їх потрібно примусово. Адже **пільга з ПДВ – це не право, а обов'язок платника** (Інформаційний лист № 10, відповідь на запитання 5, 6).



**Виняток!** Звільнення від застосування пільги зроблене тільки для продажів неплатникам ПДВ, зокрема в роздріб. Податкові зобов'язання, нараховані при постачаннях таким покупцем, можна не коригувати, якщо товари не були повернені, а їх вартість не була компенсована покупцеві (лист Мінфіну від 13.04.20 р. № 502/4; Інформаційний лист № 10, відповідь на запитання 6).

Для коригування ПДВ приписано **оформити розрахунок коригування** (далі – РК) з кодом причини коригування «103» на дату повернення коштів або їх перекидання (зарахування) на інше постачання, **і виписати нову податкову накладну** (далі – ПН) на дату першої події (Інформаційний лист № 10, відповідь на запитання 6–9).

**У звітності** потрібно відображати тільки ПН без ПДВ, а первісну ПН та РК до неї відображати не треба, як при виправленні помилки (Інформаційний лист № 10, відповідь на запитання 11).

Ось тільки це не помилка платника, тому, на погляд автора, податківці могли б придумати і кращий порядок відображення цього безпрецедентного коригування у звітності. Адже запропонований варіант переважно веде до виникнення показника **ΣПеревищ** – виправлювані безрезовні ПН та РК до них не будуть оформлені в одному періоді. І сума ПДВ з РК «на мінус» збільшить реєстраційний ліміт при його реєстрації в ЄРПН і зменшить – після подання звітності за той період, у якому РК буде оформлений (за умови своєчасної реєстрації) або зареєстрований (у разі несвоєчасної реєстрації). У результаті реєстраційний ліміт не буде скоригований. Чи є вихід з такої ситуації – див. на с. 14 цього номера.

Не поталанило і **платникам – покупцям пільговуваних товарів, які продали їх з ПДВ неплатникам – кінцевим споживачам**. Їм, як і іншим, заборонили відображати податковий кредит за пільговуваними товарами, за якими перша подія в операції придбання припала на період починаючи з 17 березня 2020 року. Причина: ПН складені з порушенням і тому суми ПДВ з них не можуть бути включені до складу податкового кредиту жодного зі звітних періодів (Інформаційний лист № 10, відповідь на запитання 12). Хто не встиг зняти податковий кредит у звітності за березень, повинен поспішити її уточнити – незалежно від наявності РК, оформленого постачальником. Тобто розрахунки з бюджетом таким покупцем потрібно збільшити, а чи отримають вони назад від постачальників сплачені суми ПДВ – велике питання. Докладніше див. на с. 17 цього номера.

## ВИСНОВКИ



Застосувати на практиці карантинну ПДВ-пільгу заднім числом до постачання окремих видів товарів з Переліку № 224 (наприклад, до ЗІЗ) не так просто. Для цього доведеться вирішувати законодавчі ребуси.

Тому рекомендуємо постачальникам у таких випадках звертатися за індивідуальною податковою консультацією із зазначенням особливостей фактично здійснених операцій. Заразом і поцікавитися, як буде вирішене питання з реєстраційним лімітом.