

Перехід на спрощену систему оподаткування за ставкою 2 % і навпаки: що робити з договорами?

На період воєнного стану для більшості платників податків в Україні впроваджено можливість перейти на спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку в розмірі 2 % (далі — спецгрупа ЄП). Зверніть увагу: ідеться саме про можливість, тобто право перейти на спецгрупу ЄП на власний розсуд. Загальні засади роботи спецгрупи ЄП визначені в пункті 9 підрозділу 8 розділу ХХ ПКУ.

Одразу зауважимо, що перехід на спецгрупу ЄП не повинен стати сюрпризом для жодної зі сторін договору чи договору про закупівлю в розумінні Закону України «Про публічні закупівлі» (далі — Закон, Закон про закупівлі), адже такий перехід не відбувається автоматично — для цього потрібно подати заяву до контролюючого органу (а отже, у сторін договору є достатньо часу, щоб попередити контрагента про заплановане рішення та разом подумати про його наслідки!). Суб'єкт господарювання вважається платником спецгрупи ЄП:

з 01.04.2022 — у разі подання заяви до 01.04.2022;

з наступного робочого дня після подання заяви — у разі подання заяви починаючи з 01.04.2022;

з дня державної реєстрації — для новостворених суб'єктів господарювання, які подали відповідну заяву про обрання спецгрупи ЄП протягом 10 днів з дня їх державної реєстрації.

Важливо: спецгрупа ЄП — явище тимчасове. Згідно з ПКУ перехід на довоєнний податковий статус має відбутися автоматично з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України.

Окрім того, **платник податку має право самостійно відмовитися від спецгрупи ЄП з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому прийнято таке рішення** (тобто, якщо заяву про відмову подано в червні, то зміна податкового статусу настає з 1 липня). У разі відмови від спецгрупи ЄП платник податку повертається до того податкового статусу, який мав до переходу на спецгрупу ЄП.

Найважливіші умови спецгрупи ЄП

У контексті публічних закупівель найважливіший нюанс переходу на спецгрупу ЄП

полягає в тому, що такий платник податку, по суті, втрачає статус платника ПДВ. Відповідно до підпункту 9.5 пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ:

Платники спецгрупи ЄП звільняються від обов'язку нарахування та сплати податку на додану вартість за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, та при ввезенні товарів на митну територію України, а також від подання податкової звітності з податку на додану вартість, а їх реєстрація платником податку на додану вартість є призупиненою. Звільнення від оподаткування, встановлене цим підпунктом, не застосовується до операцій із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту та з постачання на митній території України товарів, які мають походження з країни, визнаної державою-окупантом згідно із законом та / або визнаної державою-агресором щодо України згідно із законодавством, або ввозяться з території держави-окупанта (агресора) та / або з окупованої території України, визначеної такою згідно із законом.

Увага: згадане у підпункті 9.5 пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ «звільнення від обов'язку нарахування ПДВ» — це не добровільна пільга, і про можливість вибору в стилі «хочу — користуюся пільгою, хочу — ні» не йдеться! Якщо платник податку вибирає спецгрупу ЄП, то його реєстрація платником ПДВ призупиняється автоматично та безумовно на весь період перебування на спецгрупі ЄП.

Про обмеження щодо імпорту товарів з РФ ми розповідали у статті [«Ембарго на імпорт „Made in Russia“ і не тільки: заборона ввезення товарів з РФ в питаннях-відповідях»](#).

Про те, які території належать до тимчасово окупованих, ми розповідали у статті [«Заборона на торгівлю з тимчасово окупованими територіями \(оновлені правила з 07.05.2022\)»](#).

2. Призупинення реєстрації платником ПДВ означає, у тому числі, **відсутність права на формування податкового кредиту, складання та реєстрацію податкових накладних.**

Увага: якщо постачальник не може скласти та зареєструвати податкову накладну, то покупець відповідних товарів / робіт / послуг, що є платником ПДВ, не отримає податкового кредиту!

3. Операції, здійснені платником спецгрупи ЄП, вважаються такими, що не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

Зважаючи на викладене, **перехід на спецгрупу ЄП в контексті публічних закупівель змінює життя, тобто вимагає конкретних заходів щодо перегляду вже укладених як договорів про закупівлю, так і договорів, що укладені без використання електронної системи закупівель, лише для платників ПДВ.** Розглянемо на прикладах, як впливає перехід на спецгрупу ЄП на закупівельний процес залежно від

зміни податкового статусу замовника та / або постачальника.

Приклад 1

Замовник, що був на загальній системі оподаткування та був зареєстрований платником ПДВ, у разі переходу на спецгрупу ЄП втрачає право на податковий кредит. На ціну предмета закупівлі, що йому постачається, перехід на спецгрупу ЄП не впливає.

Приклад 2

Замовник, що був платником єдиного податку за ставкою 3 % та був зареєстрований платником ПДВ, у разі переходу на спецгрупу ЄП так само, як і у Прикладі 1, втрачає право на податковий кредит. На ціну предмета закупівлі, що йому постачається, перехід на спецгрупу ЄП не впливає.

Приклад 3

Для замовника, що був платником єдиного податку за ставкою 5 % (що виключає статус платника ПДВ), перехід на спецгрупу ЄП не впливає на здійснювані публічні закупівлі.

Приклад 4

Постачальник, що був на загальній системі оподаткування та був зареєстрований платником ПДВ, у разі переходу на спецгрупу ЄП втрачає право на нарахування ПДВ (його операції вже не є об'єктом оподаткування ПДВ) та складання і реєстрацію податкових накладних. Ціна предмета закупівлі, що ним постачається, має бути зменшена на розмір ПДВ.

Приклад 5

Постачальник, що був платником єдиного податку за ставкою 3 % та був зареєстрований платником ПДВ, у разі переходу на спецгрупу ЄП так само, як і у Прикладі 4, втрачає право на нарахування ПДВ (його операції вже не є об'єктом оподаткування ПДВ) та складання і реєстрацію податкових накладних. Ціна предмета закупівлі, що ним постачається, має бути зменшена на розмір ПДВ.

Приклад 6

Перехід на спецгрупу ЄП постачальника, що раніше сплачував єдиний податок за ставкою 5 % (що виключає реєстрацію платником ПДВ), на виконання вже укладених ним договорів із замовниками публічних закупівель ніяк не впливає.

З наведених прикладів робимо основні висновки:

- якщо замовник — платник ПДВ переходить на спецгрупу ЄП, то він втрачає право на податковий кредит, а отже фактор можливої угоди від співпраці з платниками ПДВ у вигляді можливості отримання податкового кредиту зникає. Водночас жодні зміни до договору про закупівлю чи договору, укладеного без використання ЕСЗ, вносити не потрібно;**
- якщо постачальник — платник ПДВ переходить на спецгрупу ЄП, то з**

договору, укладеного з таким постачальником, мають зникнути слова «з ПДВ». Інтрига в тому, як саме це має бути зроблено: зменшити ціну договору на розмір ПДВ чи просто замінити слова «з ПДВ» на «без ПДВ»?

Постачальник-платник ПДВ під час дії договору переходить на спецгрупу ЄП: що робити?

Відповідь на поставлене питання, в принципі, не залежить від того, до якого договору ми вноситимемо зміни: до договору про закупівлю чи договору, укладеного без використання ЕСЗ.

Зміни до договору про закупівлю мають вноситися відповідно до пункту 6 частини 5 статті 41 Закону , відповідно до якого істотні умови договору про закупівлю не можуть змінюватися після його підписання до виконання зобов'язань сторонами в повному обсязі, крім випадку зміни ціни в договорі про закупівлю **у зв'язку зі зміною ставок податків і зборів та / або зміною умов щодо надання пільг з оподаткування** — пропорційно до зміни таких ставок та / або пільг з оподаткування.

Зміни до договору, укладеного без використання ЕСЗ, вносяться згідно з Цивільним та Господарським кодексами України та з урахуванням принципів публічних закупівель.

Однак і для договору про закупівлю, і для договору, укладеного без використання ЕСЗ, діють одні й ті самі податкові правила.

Мінекономіки віддавна дотримується позиції, що зміна системи оподаткування платником податку (перехід зі спрощеної системи оподаткування на загальну чи навпаки) не визначена Законом як підстава для зміни умови договору про закупівлю відповідно до пункту 6 частини четвертої статті 36 Закону (детальніше див. [лист від 17.01.2017 № 3302-06/1340-06](#)).

Не заперечуючи в цілому слушність позиції Мінекономіки, слід констатувати, що **у випадку переходу постачальника — платника ПДВ на спецгрупу ЄП таки є підстави для внесення змін до договору про закупівлю, а саме у зв'язку зі зміною умов щодо надання пільг з оподаткування.**

Як зазначалося вище, відповідно до підпункту 9.5 пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ платники спецгрупи ЄП звільняються від обов'язку нарахування та сплати ПДВ за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, та при ввезенні товарів на митну територію України. Операції таких платників податків вважаються такими, що не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Відповідно до пункту 30.1 статті 30 ПКУ **податкова пільга — передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору**, сплата ним податку та збору в меншому

розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті.

При цьому за змістом пункту 30.4 статті 30 ПКУ **постачальник за договором про закупівлю не має права відмовитися від використання податкових пільг з ПДВ.** Незастосування пільг з ПДВ, встановлених ПКУ, є порушенням норм податкового законодавства. Сама така позиція Державної податкової служби України відображена в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі, категорія 101.27.

Детальніше про ПДВ в публічних закупівлях читайте у статті [«Податок на додану вартість у складі \(очікуваної\) вартості предмета закупівлі: включати чи ні?»](#).

Детальніше про застосування спецгрупи ЄП читайте у матеріалі [«Питання - відповіді щодо особливостей переходу платників на спрощену систему оподаткування»](#) на офіційній сторінці ДПС.

З урахуванням викладеного, доходимо висновку:

Сторони договору про закупівлю, так і само як і договору, укладеного без застосування ЕСЗ, не можуть проігнорувати перехід постачальника на спецгрупу ЄП, бо сплата ПДВ за операцією, що не є об'єктом оподаткування цим податком, тобто незастосування пільги з ПДВ є порушенням податкового законодавства.

У разі переходу постачальника на спецгрупу ЄП під час дії договору про закупівлю чи договору укладеного без використання ЕСЗ, зокрема і тих, що укладені відповідно до [постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2022 № 169 «Деякі питання здійснення оборонних та публічних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану»](#), ціна предмета такого договору має бути пропорційно зменшена на розмір ПДВ на підставі пункту 6 частини 5 статті 41 Закону про закупівлі, статті 30 та пункту 9 підрозділу 8 розділу ХХ ПКУ.

Ціна договору / договору про закупівлю підлягає корегуванню лише в частині невиконаних зобов'язань, адже за поставленим чи авансованим товаром постачальник зобов'язаний на дату першої події (відповідно, поставки товару чи отримання авансу) скласти податкову накладну та подати її на реєстрацію до Єдиного реєстру податкових накладних, сплативши відповідні зобов'язання з ПДВ.

У попередніх статтях ми вже наголошували на тому, що договори, укладені під час воєнного стану, зокрема й ті, що укладені без використання ЕСЗ, згодом стануть об'єктом пильної уваги задля виявлення можливих зловживань. Для будь-якого замовника сплата зайвих коштів за договором (чи то договором про закупівлю, чи то договором, укладеним без використання ЕСЗ) внаслідок незастосування відповідної пільги з ПДВ (навіть якщо така пільга виникла у зв'язку з переходом постачальника на спецгрупу ЄП) означає безпідставну витрату коштів, що контролюючі органи однозначно розцінять як розтрату.

А розтрата, вчинена групою осіб та ще й шляхом зловживання службовим становищем у воєнний час, карається позбавленням волі на строк від п'яти до восьми років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років (частина 4 статті 191 ККУ).

Детальніше — у статтях [«Нюанси укладення договорів без використання ЕСЗ у період воєнного стану»](#), [«Відповідальність за порушення у сфері публічних закупівель, вчинені під час дії режиму воєнного стану»](#).

Постачальник під час дії договору відмовляється від спецгрупи ЄП і стає платником ПДВ: що робити?

Маємо обернену ситуацію: постачальник укладав договір на спецгрупі ЄП, однак під час виконання договору відмовився від спецгрупи ЄП, повернувшись до попереднього податкового статусу платника ПДВ. Що робити з договором про закупівлю?

На наш погляд, слід застосовувати той самий алгоритм, що вже описаний вище: оскільки звільнення операцій постачальника, що застосовує спецгрупу ЄП, є податковою пільгою, а відмова від спецгрупи ЄП спричиняє зміну умов щодо надання пільг, то сторони відповідного договору (як договору про закупівлю, так і договору, укладеного без використання ЕСЗ) мають донарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, відповідно збільшивши ціну в договорі.

Також використовуйте у роботі вже розроблені та якісні приклади закупівельних документів, зокрема:

- [Приклад додаткової угоди за пунктом 6 частини 5 статті 41 Закону;](#)
- [Приклад додаткової угоди про внесення змін до договору, укладеного за Постановою № 169.](#)