

**Ольга КОВАЛЕНКО**, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения



## НДС-Льгота задним числом: как применить на практике?

### Акценты этой статьи:

- как применять первоначальную и дополненную редакции Перечня, утвержденного постановлением КМУ от 20.03.20 г. № 224 (далее – Перечень № 224);
- какие вопросы могут возникнуть в случае корректировки НДС-отчетности по алгоритму от налоговиков.

### Период действия льготы

Напомним, что НДС-льготу для ввоза и поставки **товаров** (в т. ч. лекарственных средств, медицинских изделий и/или медицинского оборудования), **необходимых для выполнения карантинных мероприятий** (далее – карантинная НДС-льгота), подкорректировали Законом от 30.03.20 г. № 540-IX (далее – Закон № 540).

В результате ввоз и поставку на территории Украины этих товаров освободили от уплаты ввозной таможенной пошлины и НДС (п. 71 подразд. 2 разд. XX Налогового кодекса, далее – НК). Причем поставку – задним числом. Подробнее об этом см. в «БАЛАНСЕ», 2020, № 16, с. 5. Ведь Закон № 540 вступил в силу **02.04.20 г.**, а карантинная НДС-льгота из п. 71 подразд. 2

разд. XX НК – **17.03.20 г.** Так написано в Законе № 540. При этом Перечень № 224 вступил в силу **22.03.20 г.** А обычно без утвержденного перечня льгота не работает.

Поэтому первый вопрос, который возникает в такой ситуации:

**❓ С какого из задних чисел действует льгота для поставок в Украине – с 17 марта или с 22 марта?**

В Информационном письме от 03.04.20 г. № 8 (ответ на вопрос 11) и в Информационном письме от 16.04.20 г. № 10 (ответ на вопрос 1) **ГНС утверждает, что льгота действует начиная с 17 марта 2020 года и до последнего дня месяца, в котором закончится карантин.**



**Имейте в виду!** В своих информационных письмах ГНС оставляет за собой право уточнить приведенную информацию исходя из ситуаций, которые возникают на практике у налогоплательщиков, и напоминает налогоплательщикам о возможности запросить индивидуальную налоговую консультацию для каждой такой ситуации.

Чтобы применить «принудительную» льготу задним числом, как настаивают налоговики, нужно знать, как действовал Перечень № 224 в период с 17 марта по 1 апреля 2020 года.

### Особенности действия Перечня № 224

#### Периоды действия редакций

Перечень № 224 тоже подкорректировали. Поэтому он имеет две редакции – первоначальную и дополненную (с изменениями, внесенными постановлением КМУ от 08.04.20 г. № 271, вступила

в силу с 15.04.20 г.). Причем применять льготу к поставке добавленных в этот Перечень товаров можно только с даты вступления в силу дополненной редакции, то есть с 15.04.20 г. (Информационное письмо № 10, ответ на вопрос 3).

С этой же даты должны в полной мере выполняться дополнительные критерии (о них ниже) относительно товаров для применения карантинной НДС-льготы как при их ввозе, так и при производстве и поставке в Украине (Информационное письмо № 10, ответ на вопрос 4).

Таким образом, дополненная редакция Перечня № 224, с точки зрения налоговиков, не применяет-

ся задним числом (в отличие от первоначальной). **Первоначальная редакция перечня действует с 17 марта по 14 апреля, а дополненная – с 15 апреля.** По крайней мере для дополнительных товаров и дополнительных требований к эксплуатации в Украине товаров из перечня.

Правила пользования Перечнем изложены в примечаниях к нему. Первое, что там написано: коды УКТВЭД указаны справочно. Получается, что соответствие кода еще не означает льготу. А главным основанием для освобождения от налогообложения, в частности от НДС, названо **соответствие названия товара** (медицинского изделия, основного компонента) названию в Перечне № 224; названия **лекарства** – международному непатентованному наименованию (названию) лекарственного средства, приведенному в перечне. Кроме того, указано, каким техническим регламентам должны соответствовать те или иные медицинские изделия.



**Для справки.** Соответствие техническим регламентам продукции, введенной в оборот, представленной на рынке или введенной в эксплуатацию в Украине, является обязательным (ст. 11 Закона от 15.01.15 г. № 124-VIII).

Но это в обычное время. А на время карантина предусмотрели особые правила. Причем в первоначальной и дополненной Перечне № 224 эти правила разные. Рассмотрим эту разницу на примере средств индивидуальной защиты (далее – СИЗ).

## Правила для первоначальной редакции

В первоначальной редакции Перечня № 224 под СИЗ отведен подраздел в разделе «Медицинское оборудование для учреждений здравоохранения, оказывающих помощь больным COVID-19». В примечаниях написано, что для целей этого перечня СИЗ, определенные Техническим регламентом, утвержденным постановлением КМУ от 27.08.08 г. № 761 (далее – Постановление № 761, Техрегламент № 761), являются медицинскими изделиями.

А в самом Постановлении № 761 (п. 1<sup>1</sup>) указано, что на время действия п. 4 и 5 разд. I Закона от 17.03.20 г. № 530-IX действие этого Техрегламента не распространяется на СИЗ, включенные в Перечень № 224 в первоначальной редакции. Для введения в оборот таких СИЗ заявитель подает в Гоструда заявление (с указанием цели ввоза, информации о производителе, названии изделий, номера партии или серийного номера, объема партии) и данные о назначении изделия и спосо-

бе действия. В ответ Гоструда выдает заявителю бесплатно уведомление о введении в оборот отдельных СИЗ, относительно которых не выполнены требования техрегламентов, но использование необходимо в интересах охраны здоровья.

Иными словами, **все СИЗ, определенные Техрегламентом № 761, приравнивали к медизделиям** (видимо, потому, что в названии Перечня № 224 в первоначальной редакции значились только медицинские товары) и упростили порядок введения в оборот **импортируемых СИЗ**.

У поставщиков **отечественных СИЗ** возникает вопрос:

**?** *Есть ли льгота задним числом хотя бы на те СИЗ, которые соответствовали Техрегламенту № 761?*

По логике – должна быть. Но какие выводы из вышеприведенных норм сделают налоговики, лучше у них и спрашивать. Тем более что со 2 апреля появилась еще одна «карантинная» норма. О том, что на время действия карантина снаряжение, предназначенное для ношения пользователем и/или обеспечения его защиты от одного или нескольких видов опасности для жизни или здоровья, в том числе **одноразовые медицинские маски и медицинские халаты**, подлежит сертификации на надлежащую степень защиты от опасности и отсутствие негативного влияния на здоровье пользователя такого средства и/или окружающих (п. 7 разд. II Закона № 540).

## Правила для дополненной редакции

В новой редакции Перечня № 224 подраздел про СИЗ слегка подкорректировали и переименовали раздел, в котором они присутствуют. Теперь это «Медицинские изделия, медицинское оборудование и **другие товары**, необходимые для осуществления мероприятий, направленных на предупреждение возникновения и распространения, локализацию и ликвидацию вспышек, эпидемий и пандемий острой респираторной болезни COVID-19, вызванной коронавирусом SARS-CoV-2».

В результате **отпала необходимость приравнивать СИЗ, подчиняющиеся Техрегламенту № 761, к медизделиям**. Теперь в примечаниях написано, что для целей Перечня № 224 термин «СИЗ» применяется в значении, приведенном в Техрегламенте № 761 или Техрегламенте относительно медизделий, утвержденном постановлением КМУ от 02.10.13 г. № 753. А для применения льготы нужно либо следовать техрегламентам, либо получить уведомление Гоструда (примечания к Перечню № 224, новая редакция п. 1<sup>1</sup> Постановления № 761).



**Для справки.** Соответствие техническим регламентам подтверждается документом о соответствии. Таким документом может быть декларация о соответствии, отчет, заключение, свидетельство, сертификат (в т. ч. сертификат соответствия) или другой документ, подтверждающий выполнение установленных требований, касающихся объекта оценки соответствия (ст. 1 Закона № 124).

Продукция оценивается в соответствии с модулями оценки – унифицированными процедурами. Что по каким модулям оценивать, обычно указывается в Техрегламенте. В Техрегламенте № 761 СИЗ разделены на три группы в зависимости от сложности их конструкции. Для разных групп предусмотрены разные модули оценки соответствия.

## Корректировка НДС

Что означает применение карантинной льготы задним числом? **Налоговики настаивают на корректировке НДС** по поставкам лекарств и медицинских, осуществленным **с 17 марта по 1 апреля 2020 года** с начислением НДС по ставке 7 % или 20 %.

Иными словами, если первое (или единственное) событие в ходе поставки пришлось на этот период и были начислены обязательства по НДС, откорректировать их нужно принудительно. Ведь **льгота по НДС – это не право, а обязанность плательщика** (Информационное письмо № 10, ответы на вопросы 5, 6).



**Исключение!** Освобождение от применения льготы сделано только для продаж неплательщикам НДС, в частности в розницу. Налоговые обязательства, начисленные при поставках таким покупателям, можно не корректировать, если товары не были возвращены, а их стоимость не была компенсирована покупателю (письмо Минфина от 13.04.20 г. № 502/4; Информационное письмо № 10, ответ на вопрос 6).

Для корректировки НДС предписано **оформить расчет корректировки** (далее – РК) с кодом причины корректировки **«103»** на дату возврата средств или их переброски (зачета) на другую поставку, **и выписать новую налоговую накладную** (далее – НН) датой первого события (Информационное письмо № 10, ответы на вопросы 6–9).

**В отчетности** нужно отражать только НН без НДС, а первоначальную НН и РК к ней отражать не надо, как при исправлении ошибки (Информационное письмо № 10, ответ на вопрос 11).

Вот только это не ошибка плательщика, поэтому, на взгляд автора, налоговики могли бы придумать и лучший порядок отражения этой беспрецедентной корректировки в отчетности. Ведь предложенный вариант преимущественно ведет к возникновению показателя **ΣПеревищ** – исправляемые мартовские НН и РК к ним не будут оформлены в одном периоде. И сумма НДС из РК «на минус» увеличит регистрационный лимит при его регистрации в ЕРНН и уменьшит – после подачи отчетности за тот период, в котором РК будет оформлен (в условии своевременной регистрации) или зарегистрирован (в случае несвоевременной регистрации). В результате регистрационный лимит не будет скорректирован. Есть ли выход из такой ситуации – см. на с. 14 этого номера.

Не повезло и **плательщикам – покупателям льготированных товаров, которые продали их с НДС неплательщикам – конечным потребителям**. Им, как и остальным, запретили отражать налоговый кредит по льготированному товарам, по которым первое событие в операции приобретения пришлось на период начиная с 17 марта 2020 года. Причина: НН составлены с нарушением и поэтому суммы НДС из них не могут быть включены в состав налогового кредита ни одного из отчетных периодов (Информационное письмо № 10, ответ на вопрос 12). Кто не успел снять налоговый кредит в отчетности за март, должен поспешить ее уточнить – независимо от наличия РК, оформленного поставщиком. То есть расчеты с бюджетом таким покупателям нужно увеличить, а получают ли они назад от поставщиков уплаченные суммы НДС – большой вопрос. Подробнее см. на с. 17 этого номера.

## ВЫВОДЫ



Применить на практике карантинную НДС-льготу задним числом к поставке отдельных видов товаров из Перечня № 224 (например, к СИЗ) не так просто. Для этого придется решать законодательные ребусы.

Поэтому рекомендуем поставщикам в таких случаях обращаться за индивидуальной налоговой консультацией с указанием особенностей фактически осуществленных операций. Заодно и поинтересоваться, как будет решен вопрос с регистрационным лимитом.