

ЗМІНА СТАВКИ ПДВ ІЗ 14 % НА 20 %: ЯК ОПОДАТКОВУВАТИ ПЕРЕХІДНІ ОПЕРАЦІЇ

Із 1 серпня для деяких видів сільськогосподарської продукції знову діє ставка ПДВ у розмірі 20 %. У зв'язку із цим виникають запитання, пов'язані з перехідними моментами. Саме про це й ітиметься в консультації.

Загальна інформація

Згідно зі змінами, унесеними Законом від 01.07.21 р. № 1600-ІХ до п. 193.1 Податкового кодексу (далі – ПК), із 1 серпня цього року повернено ставку ПДВ у розмірі 20 % на операції із постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільгосп-продукції, що класифікується за такими кодами УКТЗЕД:

- 0102 (велика рогата худоба, жива);
- 0103 (свині живі);
- 0104 10 (вівці живі);
- 0401 (у частині молока незбираного);
- 1002 (жито);
- 1004 (овес);
- 1204 00 (насіння льону, подрібнене або неподрібнене);

- 1207 (насіння та плоди інших олійних культур, подрібнені або неподрібнені);
- 1212 91 (цукрові буряки).

Нагадаємо, із 1 березня по 31 липня цього року постачання вказаної продукції обкладалося ПДВ за ставкою 14 %.

Отже, **ставка 14 %** залишилася тільки для операцій із постачання продукції, що класифікується за такими кодами УКТЗЕД:

- 1001 (пшениця і суміш пшениці та жита (мелін));
- 1003 (ячмінь);
- 1005 (кукурудза);
- 1201 (соєві боби, подрібнені або неподрібнені);
- 1205 (насіння свиріпи або ріпаку, подрібнене або неподрібнене);

- 1206 00 (насіння соняшнику, подрібнене або неподрібнене).

Оскільки операція із постачання вказаних вище видів сільгосппродукції могла розпочатися до 1 серпня (наприклад, отримана передоплата за неї), а завершиться після цієї дати (наприклад, буде відвантажено продукцію), розглянемо, як оподатковувати такі перехідні операції.

Право на податковий кредит у разі придбання сільгосппродукції до 1 серпня

Як визначено в п. 54² підрозд. 2 розд. XX ПК, якщо платник ПДВ придбав сільгосппродукцію, на постачання якої із 1 серпня змінилася ставка ПДВ, право на податковий кредит у такого платника зберігається в розмірі, який був нарахований під час придбання такої сільгосппродукції.

Наприклад, платник ПДВ придбав жито до 1 серпня і сплатив ПДВ за ставкою 14 %. У такому разі він відображає податковий кредит за ставкою **14 %**. А от у разі постачання жита після 1 серпня такий платник повинен нарахувати ПДВ уже за ставкою **20 %**.

Оподаткування перехідних операцій

Порядок оподаткування перехідних операцій у разі зміни ставки ПДВ із 14 % на 20 % прописано в п. 54² підрозд. 2 розд. XX ПК. Також ДПС надала роз'яснення щодо оподаткування таких операцій у листі від 04.08.21 р. № 17820/7/99-00-21-03-02-07 (далі – Лист № 17820).

Зверніть увагу: якщо договір постачання, в якому ціна на сільгосппродукцію була зазначена виходячи зі ставки ПДВ 14 %, був укладений до 1 серпня і до цієї дати ні відвантаження, ні передоплати не було, сторонам варто укласти додаткову угоду. У ній треба зафіксувати, як визначатиметься ціна сільгосппродукції на дату постачання. Наприклад, у договорі можна вказати ціну без ПДВ. Тоді на дату постачання податкові зобов'язання нараховуватимуться за ставкою, що діятиме на дату фактичного постачання, тобто 20 %.

Розглянемо на умовних прикладах, як оподатковуються перехідні операції. Під сільгосппродук-

цією у наведених нижче ситуаціях будемо розуміти тільки ту продукцію, яка до 1 серпня обкладалася ПДВ за ставкою 14 %, а після цієї дати обкладатиметься за ставкою 20 %.

Перша подія – до 1 серпня, друга – після 1 серпня

У такому разі на дату настання другої події перерахунок ставки не здійснюється.

Приклад 1

Передоплату за сільгосппродукцію отримано до 1 серпня: виписано податкову накладну (далі – ПН) за ставкою 14 %. Продукцію відвантажено після 1 серпня.

На дату відвантаження сільгосппродукції жодних коригувань ПДВ проводити не потрібно. Адже операція вже оподаткована на дату першої події за ставкою 14 %, а постачання – це вже друга подія, яка не вимагає уточнення ПДВ.

Аналогічна ситуація виникає й тоді, коли першою подією було відвантаження, а другою – отримання оплати. На дату отримання оплати жодні коригування ПДВ не здійснюються.

Зменшення кількості або вартості сільгосппродукції після 1 серпня

Якщо після 1 серпня повертається передоплата (аванс) або сільгосппродукція, під час постачання якої перша подія відбулася до вказаної дати, у зв'язку зі зменшенням її кількості або вартості, податкові зобов'язання коригуються виходячи зі ставки ПДВ **14 %**.

Приклад 2

До 1 серпня була отримана передоплата за сільгосппродукцію: ПН складено за ставкою 14 %. Після 1 серпня всю суму передоплати (або її частину) повернено покупцеві. Причому причина повернення (зменшення ціни або кількості продукції, що підлягає постачанню) не має значення.

На дату повернення всієї суми або частини передоплати постачальник має виписати розрахунок коригування (далі – РК) до ПН, в якому ПДВ слід відкоригувати за ставкою **14 %**.

Аналогічною є ситуація, коли продукція відвантажена до 1 серпня, а повертається (повністю

або частково) після 1 серпня. Тобто на дату повернення продукції випикується РК, в якому ПДВ підлягає коригуванню за ставкою **14 %**.

Збільшення вартості або кількості сільгосппродукції після 1 серпня

Якщо після 1 серпня здійснюється постачання сільгосппродукції або перерахування коштів у зв'язку зі збільшенням кількості або вартості цієї продукції, а перша подія відбулася до вказаної дати, коригування податкових зобов'язань проводиться виходячи зі ставки ПДВ **20 %** (п. 54² підрозд. 2 розд. ХХ ПК).

При практичному застосуванні цієї норми виникають запитання. Зокрема, незрозуміло, як, на думку законодавців, має змінюватися ставка ПДВ – тільки щодо суми збільшення ціни чи щодо всієї кількості сільгосппродукції?

Уважаємо, що законодавці все-таки мали на увазі коригування ставки щодо всієї кількості продукції, перша подія за якою (отримано передоплату чи відвантажено продукцію) сталася до 1 серпня. Адже скласти РК на суму збільшення ціни (без зміни кількості) технічно неможливо.

Проілюструємо на прикладі, як скласти РК у ра-

зі збільшення ціни на сільгосппродукцію після 1 серпня.

Приклад 3

9 липня цього року підприємство отримало передоплату за 100 т зерна вівса за ціною 1 140 грн/т (у т. ч. ПДВ 14 % – 140 грн) у сумі 114 000 грн. 5 серпня сторони домовилися про збільшення ціни на зерно до 1 320 грн/т (у т. ч. ПДВ 20 % – 220 грн). Продукцію відвантажено 26 серпня, доплату отримано 2 вересня.

У цій ситуації РК до ПН, складеної на дату отримання передоплати, слід оформити 26 серпня. Адже підписання додаткової угоди про зміну ціни не є подією для виникнення (коригування) податкових зобов'язань.

Постачальник на дату відвантаження зерна вівса (26 серпня) повинен виписати РК на зміну ціни і ставки ПДВ. Причому, на нашу думку, у РК слід вказати тип причини коригування не «101 – зміна ціни», а «104 – зміна номенклатури» (і заповнювати графи 7 і 8), адже навряд чи програмне забезпечення дозволить змінювати ставку ПДВ із причиною коригування «101».

Наведемо приклад заповнення РК (див. **фрагмент 1**).

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Розділ Б									
№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	1.2	2.1	2.2	3	4.1	4.2	4.3	5	6
1	1	104	1	Зерно вівса	1004			т	0168
2	2	104	1	Зерно вівса	1004			т	0168

Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
кількість, об'єм, обсяг (-) (+)	ціна постачання товарів/послуг	ціна (-) (+)	кількість постачання товарів/послуг					
7	8	9	10	11	12	13	14	15
-100	1 000,00			14		-100 000,00	-14 000,00	
100	1 100,00			20		110 000,00	22 000,00	

<...>

Зміна номенклатури

Порядок коригування податкових зобов'язань у разі зміни номенклатури сільгосппродукції в п. 54² підрозд. 2 розд. XX ПК не прописано. Але відповідне роз'яснення надали податківці в Листі № 17820.

Податківці вважають, що в разі зміни номенклатури сільгосппродукції, яка до 1 серпня обкладалася за ставкою 14 %, а після цієї дати – за ставкою 20 %, податкові зобов'язання підлягають коригуванню за ставкою **20 %**.

Розглянемо на умовному прикладі, як скласти РК у такій ситуації.

Приклад 4

Підприємство 5 липня отримало передоплату за 100 т зерна жита за ціною 2 280 грн/т (у т. ч. ПДВ 14 % – 280 грн) у сумі 228 000 грн. 26 серпня сторони домовилися, що в рахунок передоплати буде відвантажено 120,253165 т зерна вівса за ціною 1 896 грн/т (у т. ч. ПДВ 20 % – 316 грн). Зерно вівса відвантажено 3 вересня.

У такому разі постачальник на дату відвантаження зерна вівса (3 вересня) повинен виписати РК на зміну номенклатури і ставки ПДВ. У цьому РК слід указати код причини коригування «104» і замінити одну номенклатуру на іншу зі зміною ставки ПДВ.

Як заповнити такий РК – див. у **фрагменті 2**.

ФРАГМЕНТ 2									
<...>									
Розділ Б									
№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	1.2	2.1	2.2	3	4.1	4.2	4.3	5	6
1	1	104	1	Зерно жита	1002			т	0168
2	2	104	1	Зерно вівса	1004			т	0168
Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника	
кількість, об'єм, (-) (+)	ціна постачання товарів/послуг	ціна (-) (+)	кількість постачання товарів/послуг						
7	8	9	10	11	12	13	14	15	
-100	2 000,00			14		-200 000,00	-28 000,00		
120,253165	1 580,00			20		190 000,00	38 000,00		
<...>									

Частина передоплати отримано до 1 серпня, решту – після 1 серпня

У разі отримання доплати за сільгосппродукцію, яка не була поставлена до 1 серпня, після цієї дати її сума має оподатковуватися за ставкою 20 %. Щоправда, тоді сторонам варто укласти додаткову угоду до договору постачання, прописавши в ній зміну ставки ПДВ.

Приклад 5

Платник ПДВ у червні цього року уклав договір на постачання 200 т зерна жита. У липні він отримав передоплату за 150 т (виписана ПН за ставкою 14 %). Залишок передоплати за 50 т отримано 30 серпня. Продукцію відвантажено 15 вересня.

На дату отримання другої частини оплати (30 серпня) слід скласти ПН із нарахуванням ПДВ

за ставкою 20 %, адже для цієї операції це буде перша подія. А от із покупцем треба погодити ціну (буде вона змінюватися у зв'язку зі зміною ставки ПДВ чи ні).

Приклад 6

Платник ПДВ до 1 серпня отримав частину передоплати за зерно жита і виписав ПН за ставкою 14 %. Після 1 серпня вся продукція була відвантажена покупцеві.

Якщо на дату відвантаження ціна на продукцію не змінилася (мається на увазі база оподаткування, тобто ціна без ПДВ), тоді на кількість відвантаженої продукції, що перевищує суму отриманої передоплати, слід скласти ПН і нарахувати ПДВ за ставкою, що діє на момент відвантаження, – 20 %.

Якщо ж ціна змінилася, то порядок оформлення

РК залежить від того, в який бік змінилася ціна. Так, якщо ціна:

- зменшилася, то до ПН, виписаної на дату отримання передоплати, треба скласти нульовий РК на зміну ціни і кількості (код причини коригування «104») без зміни ставки ПДВ. А на кількість відвантаженої продукції, що перевищує суму отриманої передоплати, слід оформити ПН і нарахувати ПДВ за ставкою, що діє на момент відвантаження, – 20 %;
- збільшилася, то до ПН, виписаної на дату отримання передоплати, необхідно скласти нульовий РК на зміну ціни і кількості (код причини коригування «104») і змінити ставку ПДВ з 14 % на 20 %. А на кількість відвантаженої продукції, що перевищує суму отриманої передоплати, треба оформити ПН і нарахувати ПДВ за ставкою, що діє на момент відвантаження, – 20 %.