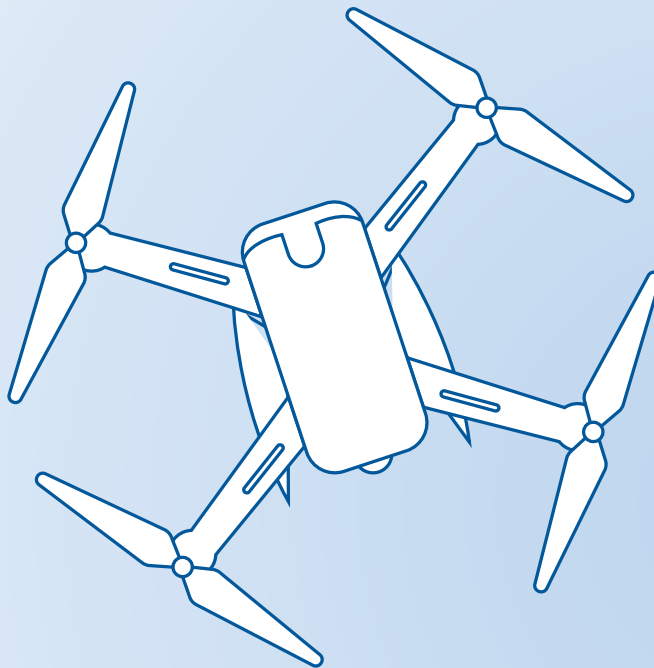
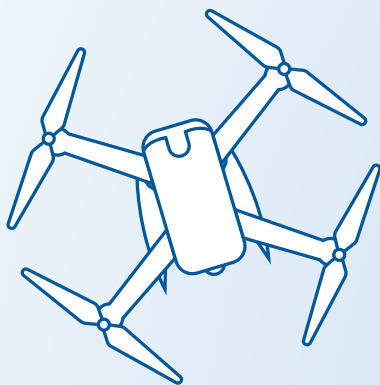
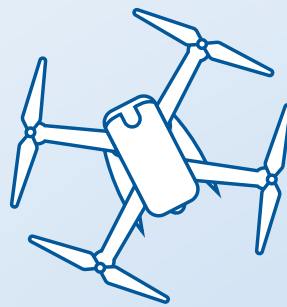




Рада бізнес-
омбудсмена

Результати розслідування за власною ініціативою

Податкові стимули: як українцям не втратити свій ринок ОПК?

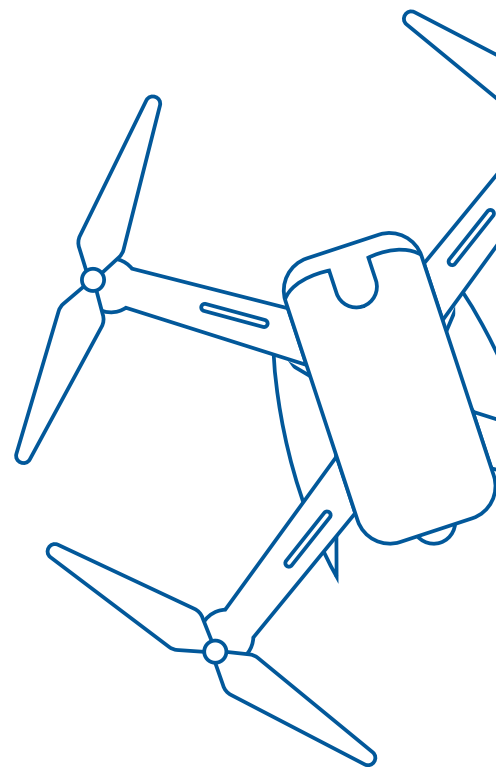
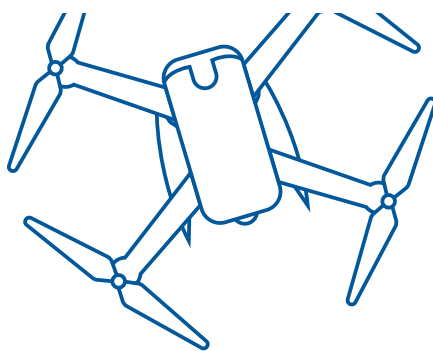


Березень 2025



План

Глосарій.....	3
Вступ	4
Блок 1. Комплектуючий тягар = удар по локалізації = залежність від імпорту	8
Блок 2. Нечіткий пільговий механізм = проблемне правозастосування = удар по ліквідності постачальників.....	15
Блок 3. ПДВ на ремонт = дорожчі послуги = удар по обороноздатності.....	23



Глосарій

БПЛА	безпілотний літальний апарат
ВРУ	Верховна Рада України
ВЧ	військова частина
ДМС	Державна митна служба України
ДПС	Державна податкова служба України
ЄДРСР	Єдиний державний реєстр судових рішень
ЄРДР	Єдиний реєстр досудових розслідувань
ЄС	Європейський Союз
ЄСВ	єдиний соціальний внесок
ЗСУ	Збройні Сили України
ІПК	індивідуальна податкова консультація
КМУ	Кабінет Міністрів України
Комітет ВРУ з питань фінансів, податкової та митної політики	Комітет Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики
МВФ	Міжнародний валютний фонд
Мінекономіки	Міністерство економіки України
Міноборони	Міністерство оборони України
Мінстратегпром	Міністерство з питань стратегічних галузей промисловості України
Мінфін	Міністерство фінансів України
Міськради	міська (місцева) рада
МКУ	Митний кодекс України
НБУ	Національний банк України
ОТГ	об'єднана територіальна громада
ОМС	орган місцевого самоврядування
ОВА	обласна військова адміністрація
ОВТ	озброєння та військова техніка
ПДВ	податок на додану вартість
ПДФО	податок на доходи фізичних осіб
ПК	податковий кредит
ПКУ	Податковий кодекс України
ПММ	паливно-мастильні матеріали
ППО	протиповітряна оборона
ПЗ	податкове зобов'язання
Рада	Рада бізнес-омбудсмена
РЕБ	радіоелектронна боротьба
РЕР	радіоелектронна розвідка
САУ	самохідна артилерійська установка
СЕА ПДВ	система електронного адміністрування податку на додану вартість
СКС	сертифікат кінцевого споживача
Сил Оборони	Сили безпеки і оборони України
ТОВ	товариство з обмеженою відповідальністю
УКТ ЗЕД	Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності
УПК	узагальнююча податкова консультація

Вступ

Оборона України – наразі безумовний пріоритет державної політики, а здатність забезпечувати військово ресурсами є визначальним фактором нашої національної стійкості. На тлі триваючої збройної агресії проти України роль національного ОПК зростає не лише як інструменту виживання, а й як основи майбутньої безпеки та стратегічної автономії. Саме український оборонний бізнес – виробники (в тому числі, defense tech), імпортери, провайдери профільних послуг¹ – стає невід’ємною ланкою цієї візії. Забезпечуючи виробництво, технологічний розвиток та швидку адаптацію до потреб фронту, цей бізнес є не просто економічною одиницею, а однією з гарантій стабільності країни.

Починаючи з липня 2024 року, Рада провела індивідуальні та колективні зустрічі із понад 30-ма представниками галузевого бізнесу, а також профільними бізнес-асоціаціями та громадськими організаціями. В процесі зустрічей Рада пересвідчилася, що стейкхолдерів хвилює широкий спектр питань щодо галузевої державної політики та взаємодії з державними органами. Отримані дані стали відправною точкою у вивченні Радою проблематики оборонної галузі та інформаційним базисом цього звіту.

Серед хвилюючих питань, що їх озвучував бізнес, можна відзначити недостатній рівень захисту безпекових даних – розкриття інформації про оборонні підприємства у публічних реєстрах і комерційних сервісах, на кшталт, Opendatabot і Youcontrol, політику закритого експорту продукції оборонного призначення, обмеження маржинальності (націнки) за державним замовленням для БПЛА (25%), бронювання працівників, застарілі норми стандартизації, питання щодо відповідності умов державних контрактів ринковим та багато інших.

Справедливо зазначити, що протягом часу роботи Ради над цим звітом держава вирішила деякі означені бізнесом проблеми. Йдеться, зокрема, про зняття граничних строків здійснення валютних розрахунків для оборонних підприємств, поглиблення локалізації оборонного виробництва, збільшення ліміту на благодійництво для «великих» платників податку на прибуток підприємств на користь неприбуткових організацій (волонтерських фондів)².

Втім, найчастіше бізнес озвучував Раді питання, які стосувалися податкової та митної політики держави, зокрема, питань, пов’язаних із пільговим режимом оподаткування ПДВ. Саме тому, з

¹ Бізнес, інтереси якого охоплює даний звіт, не обмежується лише виконавцями та співвиконавцями державних замовлень з оборонних закупівель. Загальновідомим є факт, що значна кількість товарів/послуг для потреб оборони постачається з інших, окрім державного бюджету, джерел фінансування.

² [Постановою Правління Національного банку України від 09.07.2024 № 84](#) «Про внесення змін до постанови Правління Національного банку України від 14 травня 2019 року № 67», що набирали чинності з 11 липня 2024 року, НБУ скасовує граничні строки розрахунків для товарів військового і подвійного використання та обладнання, що імпортуються виконавцями державних контрактів з оборонних закупівель.

Законами України №4143-IX від 17.12.2024 та №4144-IX від 17.12.2024 внесені зміни до Податкового та Митного кодексів України, що передбачають звільнення від ПДВ та ввізного мита складових і матеріалів для виробництва боєприпасів, безпілотних систем (повітряних, наземних, водних), систем розмінування, засобів розвідки та інших оборонних товарів.

Проект Закону №12328-д від 20.02.2025 про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання благодійництва у період воєнного стану, був прийнятий Верховною Радою та перебуває на підписі у Президента України. Ним збільшено граничний розмір неоподатковуваних витрат на благодійну допомогу з 4% до 8%, починаючи з 2025 року та до завершення дії режиму воєнного стану в Україні для великих платників податку на прибуток підприємств.

огляду на актуальність цієї тематики для галузевого бізнесу, а також значний експертний досвід Ради в податковій сфері (за останні 10 років Рада опрацювала тисячі скарг з податкових питань), цей звіт зосереджений на аналізі **збалансованості пільгового ПДВ** як з точки зору загальних підходів державної податкової політики, так і в розрізі адміністрування пільгових механізмів та правозастосовної практики.

У недалекому минулому Україна висловила наміри протистояти тиску на неосновні категорії видатків і **надавати пріоритет національній обороні**³. Бюджетна декларація на 2025–2027 роки визначає видатки на безпеку і оборону основним пріоритетом бюджету⁴.

Національна стратегія доходів України до 2030 року⁵ констатує, що в умовах війни, коли з 2022 року бюджетні витрати на безпеку зросли в понад 10 разів, коли показники дефіциту державного бюджету та державного боргу сягають рекордних значень, державні фінанси перебувають під безпрецедентним тиском. У цьому дослідженні Рада враховує важливість **не допустити необґрунтоване додаткове навантаження на бюджет** у період дії режиму воєнного стану. Усі ідеї та рекомендації Ради для держави сформовані з розумінням розподільчої ролі податків і потреби мінімізувати негативний вплив на базу податкових надходжень.

Нацстратегія доходів акцентує, що найбільший обсяг коштів, який залишається у бізнесу через надання податкових пільг, припадає на ПДВ. Водночас, документ визнає, що галузеві пільги за своїм визначенням або носять

соціальний характер і спрямовані на кінцевого споживача послуг, або їх запровадили для стимулювання економічної діяльності у певній галузі. Разом із тим, Нацстратегія доходів піддає сумніву оптимальність пільг як інструмента стимулювання економічної активності. Однією з наскрізних тем податкової політики визначають **запровадження систематичної оцінки податкових пільг** до їх запровадження та регулярний моніторинг після цього.

При підготовці цього звіту Рада враховувала, також, положення **Директиви ЄС про спільну систему ПДВ**⁶. Гармонізація українського законодавства з положеннями цієї Директиви є важливою складовою наших євроінтеграційних процесів. Проте, слід розуміти, що більша частина пільг з ПДВ, запроваджених на період воєнного стану, в тому числі, щодо товарів для потреб оборони⁷ не відповідають положенням Директиви. Водночас, положеннями **Угоди про асоціацію України з ЄС**⁸ передбачається, що жодне з її положень не можна тлумачити як таке, що не дозволяє будь-якій Стороні вживати будь-які заходи, які вживаються під час війни, та ніщо в цій Угоді не перешкоджає Стороні вживати будь-яких заходів, які вона вважає необхідними для забезпечення власної безпеки, зокрема, під час війни або для виконання взятих на себе зобов'язань з підтримання миру та міжнародної безпеки. Відтак, держава у своїй податковій політиці керувалася цими винятками під час як режиму воєнного стану, так і особливого періоду, та йде шляхом лібералізації режиму оподаткування ПДВ в оборонній сфері.

³ [Лист про наміри до Меморандуму між Україною та МВФ про економічну та фінансову політику від 17.06.2024](#)

⁴ [Постанова КМУ від 28.06.2024 №751](#)

⁵ [Розпорядження КМУ від 27.12.2023 №1218-р «Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року»](#)

⁶ [Директива 2006/112/ЄС від 28.11.2006 про ПДВ](#)

⁷ У звіті Рада свідомо послуговується словосполученням «товари для потреб оборони», а не терміном «товари оборонного призначення», визначеним пунктом 29 статті 1 [Закону України «Про оборонні закупівлі»](#), оскільки даний термін не охоплює весь спектр товарів, які ввозять/постачають для потреб оборони України серед тих, на які поширюється пільговий режим ПДВ.

⁸ Статті 472 «Заходи, пов'язані з суттєвими інтересами безпеки», 143 «Винятки, пов'язані із безпекою» [Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами](#)

Під час війни Україна суттєво **збільшує бюджетні видатки в оборонний сектор**: у період 2022–2024 років фактичні витрати у розрізі років склали: 1,53 трлн грн (31% від ВВП у 2022 році), 2,65 трлн грн (41% від ВВП у 2023 році), 2,1 трлн грн (у 2024 році). Прогнозовані витрати на оборону в 2025 році складають 2,22 трлн грн (26% від ВВП), проте варто відзначити, що за попередні «воєнні» роки фактичні витрати вдвічі перевищували прогнозовані⁹.

Водночас, держава планує продовжувати пільгову підтримку оборонного сектору в наступному році. Так, **очікується, що у 2025 році пільгове оподаткування операцій з постачання продукції оборонного призначення** складатиме найбільшу частку серед усіх податкових пільг і **за прогнозом призведе до втрат бюджету у розмірі 82,2 млрд грн** (порівняно з 75 млрд грн у 2024 році). Окрім цього, пільги, встановлені для постачання РЕБ, БПЛА та бронеавтомобілів, також зменшать надходження до державного бюджету на суму 3 млрд грн (проти 2,8 млрд грн у 2024 році)¹⁰.

Втім, ще раз підкреслимо, що предмет аналізу цього звіту Ради в розрізі пільгового ПДВ зосереджений не на питаннях, які ведуть до суттєвого збільшення видатків бюджету, а на питаннях, що мають сприяти **оптимізації таких видатків, ефективнішому адмініструванню пільг**, а також, не в останню чергу, поступовому **імпортозаміщенню та локалізації українського оборонного виробництва**

шляхом зміщення фокусу з пільгового імпорту на внутрішні пільги для вітчизняних виробників.

При тому, що така пільга як **звільнення від ПДВ** спрямована на здешевлення оборонних товарів, її наслідки для бізнесу не такі ж однозначні. Для покупця – це очевидна вигода, адже це фактично дає змогу придбати більше продукції за той самий бюджет. Для постачальника ситуація складніша: якщо товар імпортований зі сплатою ПДВ або виготовлений із комплектуючих, придбаних із ПДВ, постачальник уже сплатив податок і відніс його суму до податкового кредиту. Після застосування пільги цей кредит коригується, що фактично нівелює можливість компенсувати раніше сплачений податок, створюючи касові розриви та знижуючи рентабельність операцій.

Податкове законодавство дозволяє **не коригувати податковий кредит у частині постачання товарів за держконтрактами з оборонних закупівель**, однак в операціях з пільговими оборонними товарами поза державними замовленнями – наприклад, тими, які постачають за кошт волонтерських фондів, у рамках програм місцевої влади та безпосередньо військовим частинам не в рамках держзамовлення – **становище постачальника менш вигідне**¹². Галуzeвий бізнес також означив це Раді як проблему, позаяк далеко не завжди бізнес працює з держзамовленням або навіть із виконавцями держзамовлень. Даний аспект не ввійшов у перелік

⁹ Звіт про виконання Державного бюджету України 2022
Джерело: https://mof.gov.ua/uk/news/uriad_ukraini_skhvaliv_zvit_pro_vikonannia_derzhavnogo_biudzhetu_ukraini_2022-3974

Звіт про виконання Державного бюджету України 2023
Джерело: https://mof.gov.ua/uk/news/uriad_ukraini_skhvaliv_zvit_pro_vikonannia_derzhavnogo_biudzhetu_na_2023_rik_vidatki_na_oboronu_ta_bezpeku_stanovili_265_trln_griven-4576

«Підсумки 2024 року: Видатки на безпеку і оборону»
Джерело: <https://www.facebook.com/minfin.gov.ua/posts/pfbid0TFzrK2cfWV9iUHvjzzNUctF2VXW5XbLYokuPYhasoPJMuknoAKTuH4RF5aiC1yuGl>

«Верховна Рада України прийняла держбюджет на 2025 рік: оборону країни буде забезпечено»
Джерело: https://mof.gov.ua/uk/news/verkhovna_rada_ukraini_priiniala_derzhbiudzheth_na_2025_rik_oboronu_kraini_bude_zabezpecheno-4897

¹⁰ Додаток до Закону України «Про державний бюджет України на 2025 рік», «Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів бюджету від їх надання у 2024 році та прогнозом втрат на 2025 рік»; коди пільги 14060514 та 14060555.

¹¹ Йдеться про нарахування компенсуючих податкових зобов'язань згідно з пп. б п. 198.5 ст. 198 ПКУ, внаслідок чого пропорційно зменшується податковий кредит

¹² Останній абзац пункту 32 підрозділу 2 розділу XX ПКУ

питань, що склали предмет цього звіту (хоча в ньому й аналізуються питання, які стосуються не лише державних замовлень), позаяк одним із ключових у ньому є фінансовий аспект, пов'язаний із втратами бюджету. Тим не менш, це демонструє, наскільки важливою є **збалансована та справедлива політика держави** в аспекті податкових пільг.

У цьому звіті Рада зосередилась на аналізі **трьох питань (блоків)**, що їх проблематику сигналізували нам представники бізнесу, який працює в оборонній сфері.

Перший блок стосується потенційно важливих кроків держави в напрямку поглиблення локалізації виробництва оборонної продукції, а саме **локалізації виробництва комплектуючих** до цієї продукції. Наприкінці грудня 2024 року держава ступила на наступну сходинку локалізації виробництва, нормативно поглибивши її для виробників таких товарів як БПЛА, РЕБ, машини розмінування та роботизовані системи. Водночас, що стосується виробників окремих комплектуючих до таких товарів, їх **імпорт поки лишається більш вигідним, ніж локальне виробництво**, зокрема, через поточну податкову політику з пільговим ПДВ.

У **другому блоці** аналізуються **проблеми правозастосовної практики** в адмініструванні одного з різновидів податкової пільги на прикладі чималої кількості судових процесів, ініційованих в інтересах держави. Ці процеси сигналізують про системну проблему, яка збільшує адміністративне навантаження на державний апарат та посилює фінансову невизначеність виробників та імпортерів. Мова про справи щодо **стягнення з постачальників оборонних товарів ПДВ, включеного в договір поставки, як безпідставно сплаченого**. Такі договори без застосування пільгового режиму ПДВ, як демонструє судова практика, в багатьох випадках укладалися органами місцевої влади в різних регіонах за результатами відкритих торгів, початково оголошених із включенням ПДВ до очікуваної вартості товару.

Третій блок звіту підіймає питання податкової політики держави в аспекті режиму **оподаткування ПДВ послуг з ремонту та модернізації військової техніки**. Наразі під пільговий ПДВ ці послуги не підпадають. Водночас, позаяк джерелом фінансування таких послуг здебільшого є державні кошти, з яких підрозділам Сил Оборони виділяють бюджет на ремонт, поточний режим оподаткування продукує явище так званої міграції державних коштів через механізм перетікання ПДВ «з бюджету в бюджет». Це явище потребує оцінки на предмет його впливу як на обороноздатність держави, так і на становище бізнесу, який надає ці послуги.

Для кращого розуміння кожне з аналізованих питань Рада **ілюструватиме в формі кейсів** з діяльності умовних компаній «А», «Б», «В». Це приклади ситуацій, з якими стикнулися діючі підприємства, проте в цілях збереження конфіденційності усі ідентифікуючі ознаки в кейсах були змінені. Інформація про кейси отримана Радою при опрацюванні скарг бізнесу, а також, у ході спілкування та зустрічей із бізнесом.

Зволікання держави з вирішенням проблем, які хвилюють оборонний бізнес, каталізує **ризик, пов'язані, наприклад, з міграцією (релокацією) цього бізнесу закордон**. У відкритих джерелах наявні дані однієї з профільних бізнес-асоціацій, за якими у 2024 році значний відсоток оборонного сектору мав наміри, плани або роздуми перенести бізнес за межі України. Більшість учасників того опитування не бачили кроків держави щодо покращення умов для ведення діяльності всередині країни, а деякі повідомили про неповне використання власних потужностей¹³. Авжеж, еміграція бізнесу – не єдиний ризик із тих, що виникають у боротьбі України з сьогочасними викликами. **Та за будь-яких умов, державі слід зробити все від себе залежне, аби ці ризики мінімізувати, проводячи свою політику в оборонній сфері зважено, пропорційно та справедливо.**

¹³ «Вимушена релокація виробників зброї за кордон»: опитування Технологічних Сил України
Джерело: <https://techforce.in.ua/news/article/relocation-analytics-by-TFUA>

Блок 1.

Комплектуючий тягар = удар по локалізації = залежність від імпорту

Попри проголошену державою підтримку виробництва товарів для потреб оборони та курс на локалізацію¹⁴, чинний податковий режим не сприяє національним виробникам комплектуючих до озброєння та військової техніки¹⁵, та робить їхню продукцію дорожчою порівняно з імпортованими аналогами.

У 2024 році Міноборони допустило до експлуатації понад 1300 зразків (400 зразків у 2023 році) озброєння та військової техніки, причому майже 75% (60% у 2023 році) з них вітчизняного виробництва, а українські дрони склали 96,2% від усіх БПЛА, що постачалися для Сил Оборони.¹⁶

При цьому, у 2024 році ДМС зафіксувала суттєве зростання імпорту товарів оборонного призначення із застосуванням пільг зі сплати митних платежів, який склав 100,8 млрд грн (у порівнянні з 60,0 млрд грн. у 2023 році та 28 млрд грн. у 2022 році).¹⁷

Зміни до ПКУ та МКУ кінця 2024 року¹⁸ розширили виробникам деяких готових виробів, серед яких БПЛА та системи РЕБ, податкові та митні пільги на імпорт. Виробники отримали можливість імпортувати численну номенклатуру сировини, матеріалів і комплектуючих до своїх виробів без сплати ПДВ та мита для використання їх у власному виробництві та/або ремонті.

¹⁴ З щорічного послання Президента України до Верховної Ради 19.11.2024: «...Попри все, попри війну, попри всі складнощі цієї війни українська економіка зберігає базову стійкість. І потребує нової економічної політики нашої держави. Політики, яка буде базуватися на кількох ключових речах. **Перше – максимальна підтримка українського підприємництва, локалізації та виробництва саме в Україні. Потрібне розширення доступу українських виробників до ринку публічних закупівель – усе, що можна виробляти в Україні, має вироблятися в Україні та закуповуватися передусім, за всієї поваги до партнерів, в українських виробників (...)**, джерело: <https://www.president.gov.ua/news/mi-mayemo-ne-dopustiti-shob-htos-u-sviti-zasumnivavsya-u-sti-94497>

¹⁵ У законодавстві України для позначення частин військової техніки використовуються різні терміни, такі як «складова частина», «комплектувальні вироби» та «компоненти», залежно від контексту та специфіки нормативно-правового акта. У цьому звіті задля спрощення сприйняття для позначення складових ОВТ вживається узагальнена назва «комплектуючі».

¹⁶ Повідомлення Міноборони, джерело: <https://mod.gov.ua/news/u-2024-rocz-i-minoboroni-dopustilo-do-ekspluatacziji-ponad-1300-zrazkiv-ozbrojennya-ta-vijskovoyi-tehniki>

¹⁷ Результати виконання митними органами фіскальної функції у 2024 році, джерело: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/rezultati-vikonannia-mitnimi-organami-fiskalnoyi-funktsiyi-u-2024-rotsi-1976>

¹⁸ Законом України №4143-IX від 17.12.2024 (чинний з 30.12.2024) внесено зміни до пункту 95 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, який звільняє від ПДВ імпорт виробниками певних готових виробів певних складових частин (з переліку у пункті 9-27 розділу XXI МКУ) для таких виробів, що використовуються підприємствами у власному виробництві/ремонті виробів. Цими змінами до переліку готових виробів цього пункту додали певні види безпілотних та роботизованих систем.

Законом України №4144-IX від 17.12.2024 (чинний з 30.12.2024) внесено зміни до пункту 9-27 розділу XXI МКУ, який звільняє від ввізного мита імпорт певних складових (матеріалів/сировини), що використовуються підприємствами у власному виробництві/ремонті вищезазначених готових виробів. Цими змінами суттєво розширили перелік таких складових.

Водночас, **ці пільги не поширюються саме на виробників комплектуючих**. Тож виробники компонентів і далі сплачують ввізне мито та ПДВ при імпорті сировини. У результаті, імпорт готових компонентів стає вигіднішим, ніж їхнє локальне виробництво, що, у свою чергу, гальмує розвиток українського ринку комплектуючих і посилює залежність від іноземних постачальників.

Поширена також торгівля комплектуючими між виробниками для уникнення простою у виробництві окремої партії через тимчасову нестачу

компонентів або затримок постачання через блокування кордону та настання інших форс-мажорних обставин. Відповідно усунення розбіжностей в оподаткуванні ПДВ для імпортера готового виробу та українського виробника комплектуючих буде сприяти здешевленню кінцевої ціни та стабільності виробничого циклу в цілому.

На цю проблему Раді скаржилися підприємства галузі, наголошуючи на необхідності зміни підходу до оподаткування операцій виробників комплектуючих.

Кейс

ТОВ «А» – українська компанія, яка спеціалізується на виробництві комплектуючих для безпілотників та інших систем військового призначення. Її продукція включає, зокрема, карбонові крила для БПЛА, корпуси, друковані плати та спеціалізовані системи управління. Останні кілька років компанія намагається конкурувати з іноземними постачальниками, пропонуючи локалізоване виробництво для оборонних підприємств.

У 2024 році ТОВ «А» отримало замовлення від виробника дронів – ТОВ «Б», яке прагнуло закупити в компанії карбонові крила для своїх нових моделей БПЛА. Втім, виробництво таких крил потребує спеціальних матеріалів, таких як карбонове волокно, спеціальні полімери та електронні компоненти, які не виробляються в Україні та повинні імпортуватися.

Однак у процесі роботи з'ясувалося, що виробник дронів ТОВ «Б» має можливість імпортувати ці матеріали без ПДВ та мита відповідно до **п. 95 підрозділу 2 розділу XX ПКУ**, адже він використовує їх у власній виробничій діяльності для виготовлення кінцевої продукції (дронів). Водночас, **ТОВ «А» як виробник комплектуючих не підпадає під цю пільгу**, оскільки норма застосовується лише до виробників готової техніки. Тому компанія змушена сплачувати **20% ПДВ та ввізне мито** на імпортовану сировину та матеріали.

При цьому п. 32 підрозділу 2 розділу XX ПКУ звільняє від ПДВ постачання певних комплектуючих до оборонної техніки, зокрема тих, що класифікуються за кодом 8807. Тому під час продажу крил для БПЛА ТОВ «А» не додає ПДВ до ціни товару. Втім, **собівартість його продукції все одно зростає через необхідність сплати мита, як і навантаження на ліквідність через сплату імпортного ПДВ**.

Порівнявши витрати, ТОВ «Б» дійшло висновку, що йому дешевше **самостійно імпортувати матеріали без ПДВ та мита і налагодити власне виробництво крил**, аніж купувати їх у ТОВ «А». Інший варіант – імпортувати готові крила з Китаю, які також звільнені від ПДВ та мита.

У результаті **ТОВ «А» втратило контракт**, а виробник БПЛА, який спочатку хотів підтримати локальне виробництво, змушений або вкладати ресурси у власне виробництво, або покладатися на іноземних постачальників.

Як режим оподаткування впливає на локальне виробництво комплектуючих?¹⁹

Виробник дронів імпортує готове крило	Український виробник комплектуючих виробляє крило (ТОВ «А»)	Виробник дронів сам виробляє комплектуючі (ТОВ «Б»)
<p>Договірна ціна: 1400\$</p> <p>Звільнення від ПДВ та мита (п. 95 підрозділу 2 розділу XX ПКУ та п. 9-27 розділу XXI МКУ)</p>	<p>Імпорт сировини: 1000\$</p> <p>+10% ввізне мито: +100\$ (одразу збільшує собівартість)</p> <p>+20% ПДВ: +220\$ (одразу сплачується з обороту і йде в податковий кредит)</p> <p>Витрати на виробництво та маржа: +300\$</p> <p>Звільнення від ПДВ (п. 32 підрозділу 2 розділу XX ПКУ)</p>	<p>Імпорт сировини: 1000\$</p> <p>Звільнення від ПДВ та мита (п. 95 підрозділу 2 розділу XX ПКУ)</p> <p>Витрати на виробництво та маржа: +300\$</p>
<p>Фінальна ціна: 1400\$</p>	<p>Фінальна ціна: 1400\$ (+навантаження на ліквідність, +касовий розрив)</p>	<p>Фінальна ціна: 1300\$</p>

Фото
<http://www.avia.systems/uk>

¹⁹ Дані розрахунки є ілюстративними та можуть не враховувати усіх показників, потрібних для комплексної фінансово-економічної оцінки ринку комплектуючих до ОВТ в Україні.

Втрачений стимул

Для виробників комплектуючих, які не підпадають під дію пункту 95 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, **проблемою стає необхідність сплати імпортного ПДВ на сировину та матеріали.**

Хоча ця сума ставиться в податковий кредит і може бути використана для зменшення майбутніх зобов'язань або відшкодована з бюджету, компанія вимушена спочатку вивести кошти з обороту, що ускладнює її фінансову гнучкість. У той час, як виробники готової оборонної продукції (наприклад, дронів) можуть імпортувати сировину без ПДВ, виробники комплектуючих змушені або чекати відшкодування ПДВ

з бюджету (що може тривати місяці або роки²⁰), або закладати цей касовий розрив у свою фінансову модель, що гальмує їхнє зростання та обмежує конкурентоспроможність. Окрім проблеми ліквідності, ввізне мито на сировину та матеріали напряду збільшує собівартість виробництва українських комплектуючих.

Таким чином, **український виробник опиняється у гіршій позиції на ринку виробництва комплектуючих**, ніж іноземний виробник, при тому, що вони можуть продавати компонент за однакову ціну.

Чому в українських виробників набагато більше викликів?

Підтримуючий та лояльний підхід держави до оподаткування українських виробників критично важливий для розвитку галузі, оскільки, на відміну від іноземних виробників, які працюють у стабільних умовах, **вітчизняні виробники витрачають більше** ресурсів на адаптацію до умов війни через такі фактори:

- **Енергетичні ризики:** блекаути та обмеження електроенергії, що спричиняють перебої у виробничому циклі, зростання витрат на автономні джерела енергії та збільшення витрат на саму енергію;
- **Безпекові ризики:** обстріли, повітряна тривога, ризик руйнування виробництва, зупинка виробничих процесів під час тривоги, проблеми з логістикою;
- **Кадрові ризики** через загальну мобілізацію та ризик втрати кваліфікованих працівників;
- **Ризики проблем із логістикою** (зокрема, затягування процедур митного оформлення) з огляду на залежність від імпорту більшої частини сировини та комплектуючих.

²⁰ Через те, що визнанню з боку держави права платника на бюджетне відшкодування ПДВ передують податкова перевірка, та, можливо, оскарження її результатів в адміністративному та/або судовому порядку, перспектива отримання цих коштів підприємством зазвичай віддалена в часі, що несе також негативні інфляційні наслідки для платника. Так, наприклад, після запровадження режиму воєнного стану підприємці різних галузей економіки України зіштовхнулися зі збільшенням відмов у бюджетному відшкодуванні у понад 2 рази порівняно з довоєнним періодом. Детальніше про це – у звіті Ради за результатами власного розслідування про податкові перевірки, джерело: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/podatkovyi-perevirky-v2.pdf>

Чи потребує розширення пільгова номенклатура?

Окремим питанням залишається те, наскільки перелік пільгової номенклатури товарів, визначений у п. 9-27 розділу XXI МКУ, є вичерпним та кореспондує меті стимулювати локальне виробництво військової техніки. Попри його суттєве розширення наприкінці 2024 року, до Ради надходила інформація про неврахування законодавцем деяких важливих у виробництві поширених ОВТ компонентів, класифікованих, зокрема, за кодами 8409 (частини двигунів), 8411 (турбореактивні двигуни), 7019 (скловолокно).

Окремим важливим аспектом є узгодженість пільгового режиму в п. 95 підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ з положеннями п. 32 того ж підрозділу ПКУ, який визначає звільнення від ПДВ для імпорту та постачання на митній території України окремих оборонних товарів. Оскільки ці два механізми діють паралельно, важливо забезпечити їхню

кореляцію, щоб уникнути ситуацій, коли готові вироби підпадають під пільговий режим, але ключові матеріали та комплектуючі для їхнього виробництва залишаються поза межами податкових стимулів.

Як альтернативний підхід, можна розглянути можливість розширення переліку кодів УКТ ЗЕД у п. 32 (...) ПКУ, включивши до нього критично важливі комплектуючі та матеріали. Однак такий підхід має свої обмеження, оскільки п. 32 ПКУ регулює переважно кінцеві оборонні вироби, тоді як сировина та компоненти для їхнього виробництва переважно покриваються п. 95 (...) ПКУ.

Оскільки потреби оборонної промисловості динамічно змінюються, необхідно здійснювати постійний моніторинг цього питання та оперативно оновлювати перелік відповідно до запитів виробників і оборонних потреб держави.

Чи є ризики зміщення балансу інтересів виробників готових ОВТ в негативну сторону?

Насамперед, слід розуміти, що за відсутності стійкої екосистеми локального виробництва компонентів українські виробники ОВТ залежать від імпорту навіть базових елементів, що підвищує ризики постачання та не дозволяє повністю реалізувати потенціал локалізації.

Поза сумнівом, стимулювання виробництва комплектуючих має відповідати реальним потребам ринку, які мають бути предметом окремого комплексного дослідження.

Не всі виробники ОВТ готові чи зацікавлені у розширенні власного виробничого циклу²¹ – багатьом може бути вигідніше купувати перевірені

комплектуючі в надійних постачальників, а не займатися їхнім виготовленням з нуля. Але якщо ринок таких постачальників не формується через податкові перекоси, імпорт залишається єдиним варіантом.

Баланс інтересів полягає у тому, щоб створити умови для розвитку внутрішніх виробників компонентів без надмірного навантаження на виробників готової техніки, залишивши їм можливість вибору – імпортувати чи закуповувати локально. Це особливо важливо в довгостроковій перспективі, коли Україна має рухатися до технологічного суверенітету, мінімізуючи залежність від іноземних постачальників.

²¹ Готовність виробників розширювати свій виробничий цикл визначається низкою чинників, зокрема: 1) технологічна база та спеціалізація: не завжди є технічні можливості, які вимагають окремого обладнання, кваліфікацій та ліній; 2) економічна доцільність: для невеликих чи середніх компаній витрати на запуск власного виробництва комплектуючих можуть виявитися значно більшими, ніж вартість їх закупівлі – навіть із ПДВ і митом; 3) ризики: вкладення в розширення циклу можуть не окупитися, виробниче обладнання може швидко застаріти тощо.

Хто важливіший – імпортер чи виробник?

Ситуація може виглядати так, ніби підтримка одного типу бізнесу (виробництво) автоматично ставить в невідгідне становище інший. Але це не завжди так. **Успішний оборонний сектор передбачає співіснування обох типів бізнесу:**

- Імпортери забезпечують доступ до критично важливих товарів і комплектуючих, які поки що неможливо виробляти локально
- Виробники поступово заміщують імпорт завдяки розвитку локального виробництва

Завдання держави – збалансувати інтереси різних сегментів бізнесу через **правильний розподіл податкових стимулів та довгострокову стратегію.**

Які фіскальні переваги та ризики для держави несе перерозподіл податкових стимулів?

Переваги:	Ризики (потенційні втрати для держави)
<p>1. Наразі бюджет не отримує доходів від імпорту багатьох видів комплектуючих для оборонної техніки, з огляду на діючі податкові та митні пільги. Якщо ж локалізоване виробництво отримає аналогічні умови, це не змінить суттєво поточний баланс доходів бюджету, але може створити нові економічні можливості в Україні.</p>	<p>1. Із поширенням податкової пільги на імпорт на виробників комплектуючих, можуть з'явитися ризики зловживань, зокрема, «перепрофілювання» бізнесів під виробництво комплектуючих виключно заради пільгового імпорту. Отримуючи сировину та матеріали з пільгами, їх можуть реалізовувати не для цілей оборонного виробництва. Також, можливий ризик реекспорту, коли пільгово імпортовані товари вивозяться за кордон для продажу через непрозоре ціноутворення чи взаємозв'язки з контрагентами.</p>
<p>2. Якщо в Україні почнуть виробляти більше комплектуючих для оборонної техніки, зросте економічна активність всередині країни, зокрема, через нові робочі місця, збільшення операцій всередині країни та збільшення надходжень від ПДФО та ЄСВ у бюджет. Локалізація ринку комплектуючих також може внести свій вклад у розвиток нових технологій та R&D, що сприятиме зміцненню оборонної промисловості.</p>	<p>2. Додаткові пільги (навіть якщо вони встановлені з метою заміщення пільгового імпорту) – це завжди ускладнення в їх адмініструванні та додаткове навантаження на контролюючі органи²². Аналогічно, додаткова бюрократія та заходи контролю (зокрема, податкові перевірки) застосування пільг неминуче посилять тиск на сумлінний бізнес.</p>
<p>3. Курс на локалізацію та імпортозаміщення сприяє зменшенню валютного відтоку, оскільки кожен імпорт – це виведення валюти з країни. Якщо більше комплектуючих вироблятиметься в Україні, то частина цих коштів залишатиметься в національній економіці і циркулюватиме в її межах, стимулюючи внутрішній попит.</p>	<p>3. Перелік кодів УКТ ЗЕД, на які поширюються податкові пільги, може швидко застарівати. Існує ризик, що держава не зможе забезпечити спроможність гнучкого оновлення переліку пільгових товарів відповідно до змін у військових технологіях. Як і комунікаційні механізми для бізнесу, щоб оперативно ініціювати зміни в переліку пільгових товарів.</p>

²² Роз'яснення Заводської територіальної громади «Про щоквартальне подання звітів при застосуванні податкової пільги «241»

Пропозиції щодо подальших кроків:

Рада бачить доцільність у виробленні системного підходу до підтримки локального виробництва комплектуючих для ОВТ, щоб мінімізувати залежність від імпорту та створити рівні умови для вітчизняних виробників. Це не передбачає поширення пільг на всю номенклатуру матеріалів та деталей, але потребує аналітичної роботи, створення критеріїв для оптимального моніторингу ефективності вже прийнятих змін у ПКУ та МКУ, а також, розроблення нових змін.

1. **Дослідити потенціал локального виробництва комплектуючих (Мінекономіки, Мінстратегпром, Міноборони):** визначити обсяг ринку та пул українських підприємств, здатних виробляти важливі комплектуючі; оцінити, які виробничі потужності вже є, а які потрібно створювати «з нуля»; дослідити інвестиційну привабливість такого виду виробництва.

За словами міністра оборони України, уряд планує у 2025 році рекордне виробництво озброєння на 35 млрд доларів, з яких 17 млрд фінансуватиме уряд, а решта коштів може надійти від союзників.

Якщо частина цього фінансування буде спрямована на стимулювання внутрішніх виробників комплектуючих, можна досягти суттєвого скорочення імпортозалежності. В іншому разі значні державні видатки на оборону фактично підуть на підтримку іноземних постачальників замість розвитку українських виробників.

2. **Провести аудит ефективності чинної пільгової номенклатури (Мінекономіки, Мінстратегпром, ДПС, ДМС):** провести зустрічі з профільними виробниками окремих видів оборонних виробів та оцінити, наскільки розширений у грудні 2024 року перелік кодів УКТ ЗЕД (п. 95 ПКУ, п. 9-27 МКУ) є достатнім для забезпечення виробництва основних комплектуючих до ОВТ в Україні; опрацювати у співпраці з представниками бізнесу можливість та потребу у розширенні списку кодів УКТ ЗЕД у п. 95 ПКУ та п. 9-27 МКУ, зокрема на: 8409 (частини двигунів), 8411 (турбореактивні двигуни), 7019 (скловолокно).
3. **Дослідити доцільність поширення пільг п. 95 ПКУ та п. 9-27 розділу XXI МКУ на виробників комплектуючих до ОВТ (Мінфін, Мінекономіки, Мінстратегпром, ДПС)** шляхом розширення переліку кодів УКТЗЕД щодо товарів, для виробництва/ремонту яких встановлюється пільговий режим імпорту складових, та додавання до цього переліку кодів УКТЗЕД, які відповідають комплектуючим до ОВТ, щодо яких є внутрішній потенціал для локального виробництва.
4. **Запровадити контроль та звітність щодо використання пільг (Мінфін, ДПС, ДМС, Міноборони).** Задля уникнення зловживань, слід врахувати існуючі механізми звітності за п. 95 ПКУ (квартальна звітність цільового використання товарів, імпортованих пільгово) та запровадити подібні механізми для виробників комплектуючих. Зокрема, 1) встановити перехресний контроль: виробник комплектуючих подає щоквартальні звіти про використання сировини; виробник готової продукції підтверджує, що комплектуючі були використані для оборонної техніки, 2) передбачити контролюючі механізми за нецільове використання пільгової сировини.

²³ Міністр оборони України Рустем Умеров за результатами засіданні групи країн Е5, яка об'єднує Польщу, Німеччину, Францію, Італію та Великобританію повідомив, що одним з ключових пріоритетів оборони України у 2025 році є: зброя для фронту: артилерійські снаряди, далекобійне озброєння, західна бронетехніка; посилення ППО: нові системи протиповітряної оборони та боеприпаси для протидії російським ракетам і дронам; розвиток оборонної промисловості: у 2025 році Україна планує рекордне виробництво озброєння на 35 млрд доларів, із яких 17 млрд профінансує український уряд. Решту коштів можуть забезпечити союзники.

Блок 2.

Нечіткий пільговий механізм = проблемне правозастосування = удар по ліквідності постачальників

Запровадження пільгового режиму ПДВ для оборонних товарів²⁴, мало на меті здешевлення поставок для військових потреб. Проте механізм його реалізації виявився недосконалим, що мало наслідком розбіжності у правозастосуванні та судові спори між державою та бізнесом. Кілька постачальників сигналізували Раді про збільшення випадків стягнення в судовому порядку з постачальників, які укладали контракти із органами місцевого самоврядування на постачання оборонних товарів, сум ПДВ, включених у ціну поставленого товару²⁵.

Дослідивши ці випадки, ми виявили недостатньо чіткі механізми підтвердження права на застосування пільги та варіативні підходи сторін контрактів у питанні кінцевого отримувача оборонного товару. Це створює правову невизначеність та фінансові ризики для підприємств, які, при тому що не можуть скористатися своїм вхідним податковим кредитом, змушені компенсувати замовнику кошти, які вже частково сплачені державі.

²⁴ Законом № 1561-VII від 01.07.2014 підрозділ 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ доповнено пунктом 32, згідно з яким тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, було звільнено від оподаткування ПДВ операції з ввезення на митну територію України та постачання на митній території України певних товарних кодів. Зміни набрали чинності 23.07.2014. У поточній редакції Закону № 3019-IX від 10.04.2023 зазначений період доповнено періодом здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації.

Підпункт 4 цього пункту визначає пільгові коди товарів оборонного призначення, операції з якими відповідають Закону України «Про оборонні закупівлі», тобто ті, що закуповуються держзамовниками.

Підпункт 5 цього пункту визначає пільгові коди товарів, кінцевим отримувачем яких є низка суб'єктів, серед яких – Міноборони, ЗСУ та інші військові формування, виконавці (співвиконавці) держконтрактів з оборонних закупівель тощо.

²⁵ Йдеться про контракти, які укладаються на підставі Закону України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 №922-VIII, а не про державні контракти з оборонних закупівель. Постановою КМУ №363 від 03.03.2021 визначено перелік державних замовників у сфері оборони: Міністерство внутрішніх справ, Міністерство економіки, Міноборони, Міністерство юстиції, Державна служба з надзвичайних ситуацій, Служба безпеки, Служба зовнішньої розвідки, Державне космічне агентство, Адміністрація Державної прикордонної служби, Адміністрація Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації, Головне управління розвідки Міноборони, Управління державної охорони, Національне антикорупційне бюро, Національна гвардія, Національна поліція, Державна спеціальна служба транспорту, Державне бюро розслідувань, Державна судова адміністрація, Мінстратегпром. Відповідно, органи місцевого самоврядування та/або комунальні підприємства, які здебільшого виступають замовниками в закупівлях, що аналізуються в цьому блоці, не є державними оборонними замовниками та не укладають державні оборонні контракти. Важливо також розуміти, що контракт, де стороною є безпосередньо військова частина, якщо вона не діє як уповноважений структурний підрозділ Міноборони, не є держконтрактом з оборонних закупівель і може укладатися відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» або без використання тендерних процедур, залежно від джерел фінансування.

Кейс

У квітні 2023 ТОВ «Б» уклало з резидентом Китаю контракт про поставку тепловізійних прицілів.

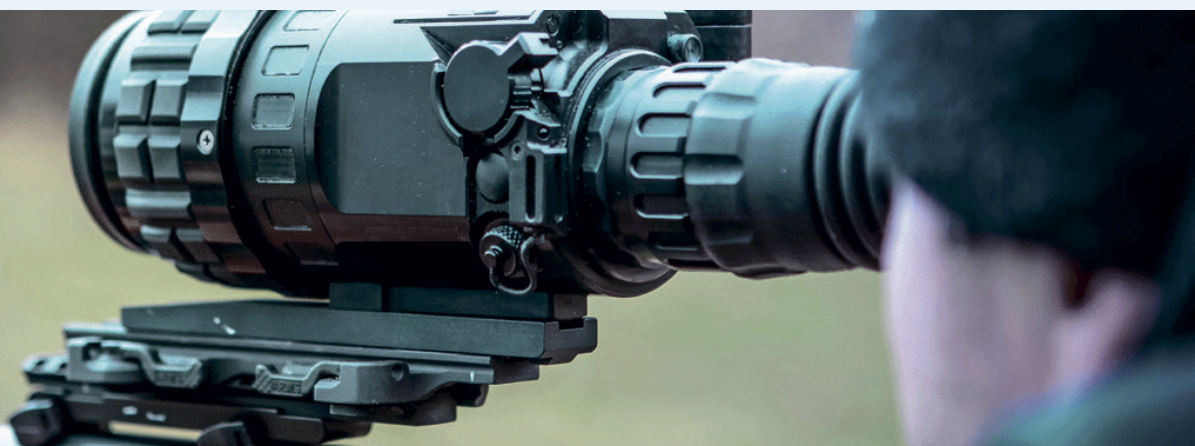
У червні-липні 2023 ТОВ «Б» імпортувало з Китаю тепловізійні приціли, сплативши при ввезенні товару на митну територію України ПДВ за загальною ставкою 20% .

У серпні 2023 набрали чинності зміни до ПКУ, згідно з якими відповідна товарна підкатегорія підпала під звільнення від оподаткування ПДВ.

У жовтні 2023 ТОВ «Б» за результатами відкритих торгів уклало з Чортківською міською радою (Міськрада) договір на поставку тепловізійних прицілів, включивши ПДВ до ціни товару. Закупівля здійснювалась за рахунок коштів місцевого бюджету на виконання програми заходів територіальної оборони та мобілізаційної роботи на 2023 рік, затвердженої рішенням Міськради. ТОВ «Б» поставило товар, отримало оплату від Міськради та відобразило відповідним чином свої податкові зобов'язання з ПДВ в декларації з ПДВ за жовтень 2023.

У 2024 обласна прокуратура звернулася до господарського суду з позовом про визнання недійсним пункту договору між ТОВ «Б» та Міськрадою про включення ПДВ до загальної ціни договору та стягнення з ТОВ «Б» до бюджету Міськради суми сплаченого нею ПДВ у зв'язку з тим, що виконання договору відбувалося в період поширення податкової пільги на відповідну товарну категорію.

Фото
<http://www.archer.ua/>



Що відбулося?

Описаний вище кейс імпортера – це ситуація, в якій опинився один зі скаржників Ради. Проте, за даними ЄДРСР подібні судові справи ініціюють щодо українських виробників навіть частіше, ніж щодо імпортерів. З точки зору податкових наслідків відмінностей тут немає.



Як бачимо зі схеми на наступній сторінці, вигода постачальника від включення ПДВ у ціну товару порівняно зі сценарієм, за якого звільнення від ПДВ було б застосоване, склала 20 грн. Водночас, у судовому порядку в нього вимагають повернути замовнику 24 грн – на 15% більше. Із потенційної переоплати замовника 4 грн. фактично пішли в бюджет у вигляді податкового зобов'язання постачальника. У сценарії «очікування держави» ці 20 грн. початково б не надійшли постачальнику, оскільки він мав би зарахувати цю суму з податковим кредитом через компенсуюче зобов'язання.

Порівняймо фактову частину таких кейсів із «очікуваннями» держави.

Подія 1 – Імпорт/Виробництво товару:

Імпортер завозить товар вартістю 100 грн. – На митниці сплачує 20 грн. ПДВ + мито – збільшує свій ПК на 20 грн або

Виробник витрачає 100 грн. на виробництво товару. Сплачує 20 грн. ПДВ при закупівлі матеріалів та збільшує свій ПК на 20 грн²⁶

Подія 2 – Застосування пільгового режиму оподаткування ПДВ

Операції з імпортованим товаром починають підпадати під звільнення від оподаткування ПДВ або

Вироблений товар підпадає під звільнення від ПДВ на момент його виготовлення або на момент реалізації

Подія 3 – Продаж товару неплатнику ПДВ

Реальність

- 1 Імпортер/Виробник формує ціну товару (собівартість 100 грн. + маржа 20 грн. + ПДВ (20% * (100 + 20) = 24 грн.) = 144 грн.)
- 2 Міська рада купує товар за 144 грн.
- 3 Імпортер/Виробник нараховує собі ПЗ з ПДВ 24 грн
- 4 Імпортер/Виробник зменшує своє ПЗ з ПДВ на 20 грн. кредиту (зрештою: ПЗ = 4 грн.; ПК = 0 грн.)
- 5 Імпортер/Виробник сплачує в бюджет 4 грн

Очікування держави

- 1 Імпортер/Виробник формує ціну товару (собівартість 100 грн. + маржа 20 грн. + ПДВ 0 грн.) = 120 грн.)
- 2 Міська рада купує товар за 120 грн
- 3 Імпортер/Виробник застосовує п. 198.5 ПКУ²⁷ і нараховує собі компенсуюче ПЗ з ПДВ 20 грн
- 4 Імпортер/Виробник зменшує свій ПК на 20 грн. (зрештою: ПЗ = 0 грн.; ПК = 0 грн.)

Подія 4 – Імпортер/Виробник «повторно» сплачує ПДВ

- 1 Прокуратура вимагає від Імпортера/Виробника повернути Міській раді 24 грн
- 2 Імпортер/Виробник повертає Міській раді 24 грн., з яких 4 грн. раніше сплачені до бюджету як ПЗ
- 3 Імпортер має касовий розрив 4 грн

Кошти отримали

1. Держава – 20 грн. (сплата ПДВ на митниці з оборотних коштів Імпортера/сплата ПДВ Виробником при закупівлі матеріалів + нереалізований ПК)
2. Виробник/Імпортер – 20 грн (ПДВ в ціні товару від Міської ради)
3. Держава – 4 грн. (сплата ПЗ Імпортером/Виробником після коригування ПК)
4. Міська рада – 24 грн. (оборотні кошти Імпортера/Виробника за позовом Прокуратури)

Кошти мали отримати

Держава – 20 грн. (сплата ПДВ на митниці з оборотних коштів Імпортера/сплата ПДВ Виробником при закупівлі матеріалів + нереалізований ПК)

²⁶ Опис ситуації подається спрощено, для узагальненого зображення ланцюжка подій. Щонайменше частину сировини та матеріалів для свого виробничого циклу виробник зазвичай імпортує.

²⁷ Останнім абзацом п.32 підр.2 р. XX ПКУ передбачений обов'язок нарахування компенсуючих зобов'язань з ПДВ в операціях щодо постачання оборонних товарів поза державними контрактами з оборонних закупівель

3 чого все починалось?

Типовий випадок таких кейсів починався із затвердження органом місцевого самоврядування Програми²⁸, серед завдань якої було забезпечення окремих військових частин та/або добровольчих формувань територіальних громад. Джерелом фінансування Програми визначалися кошти місцевого бюджету та інші джерела, не заборонені законодавством.

На виконання Програми виконавчому комітету місцевої ради²⁹ доручали здійснити закупівлю та безоплатну передачу військової частині певних ОВТ на підставі письмового звернення відповідної військової частини.

Виконком як замовник оприлюднював на платформі Prozorro оголошення про проведення відкритих торгів щодо закупівлі ОВТ. В оголошенні замовник як правило визначав очікувану вартість закупівлі, **вказуючи її суму з ПДВ**³⁰.

За результатами відкритих торгів між замовником і переможцем торгів укладався **договір поставки, за умовами якого до загальної вартості товару включали ПДВ**. Відвантаження товару за умовами договору поставки здійснювалося як правило ресурсом постачальника на склад замовника.

Заслуговує на увагу той факт, що в переважній більшості випадків (проте

не в усіх), які вдалося дослідити,³¹ тендерна документація, в тому числі проект договору поставки³², не містить даних про кінцевого отримувача товару³³. В адресі складу замовника (місці відвантаження товару) також зазвичай не прослідковувався зв'язок із оборонними суб'єктами як кінцевим отримувачем.

За інформацією, яку Рада отримала від деяких постачальників про їхню усну комунікацію з замовниками, останні не розглядали можливість вказувати вартість закупівлі без ПДВ, аргументуючи це тим, що такий підхід може створювати дискримінаційні умови щодо платників ПДВ порівняно з неплатниками ПДВ³⁴. Визначати в договорі кінцевим отримувачем товару суб'єкта, вказаного в переліку підпункту 5 пункту 32 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, замовники теж утримувались через нібито відсутність сертифіката кінцевого споживача від відповідного суб'єкта³⁵.

З цього випливає висновок, що здебільшого саме замовники товару **не створили умов для застосування пільгового режиму оподаткування ПДВ у такого типу справах**. На тому етапі, імовірно, ані замовники, ані постачальники не передбачали майбутніх податкових ризиків, а схема закупівель здавалася стандартною.

²⁸ Типовою назвою програми ОМС є «Програма заходів щодо підготовки міської територіальної громади до національного спротиву на 2022-2024 роки».

²⁹ За даними ЄДРСР, окрім виконавчих комітетів місцевих рад, замовниками в таких закупівлях могли виступати також комунальні підприємства або безпосередньо місцеві (міські, селищні, сільські) ради.

³⁰ Згідно з офіційним ресурсом [Prozorro Інфобокс](#), інструментарій Prozorro дозволяє вказувати очікувану вартість закупівлі без ПДВ.

³¹ Йдеться про справи, де в судових документах можна відстежити ідентифікатор закупівлі на Prozorro та ознайомитись із проектом договору або підписаним договором

³² Рада вибірково ознайомила з оголошеннями про відкриті торги та документацією закупівель, покладених в основу судових справ, описаних у цьому блоці.

³³ В окремих нечисленних випадках договір поставки містить посилання на кінцевого отримувача товару, зокрема, зазначається, що товар поставляється для потреб ЗСУ та інших військових формувань, або ж посилання на відповідну програму з підтримки Сил Оборони.

³⁴ Пунктом 4 ч. 1 ст. 5 [Закону України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 №922-VIII](#) визначено принцип недискримінації учасників публічних закупівель та рівне ставлення до них.

³⁵ Сертифікат кінцевого споживача (СКС) зазвичай використовується у сфері зовнішньоекономічної діяльності для контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання. Форма СКС затверджена [Постановою КМУ №920 від 27.05.1999](#). Чинним законодавством не встановлено форму СКС для внутрішніх поставок на території України. За інформацією, отриманою Радою від підприємств галузі, використання СКС у розрізі оборонних пільг не є широко розповсюдженим. Включення в договір положення про кінцевого отримувача товару є більш простим і достатнім способом підтвердити правомірність застосування пільгового режиму ПДВ, що збігається з позицією ДПС, викладеною, зокрема, в ІПК [від 04.10.2024 №4701/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК](#).

Яка ситуація зараз?

Відповідно до даних ЄДРСР, описані вище кейси непоодинокі – у 2024-му і вже у 2025-му роках прокурори з різних регіонів України пред'являють позови до підприємств-постачальників товарів для потреб оборони про визнання недійсним пункту договору поставки в частині включення ПДВ до ціни товару та стягнення цього ПДВ як безпідставно сплаченого³⁶.

Наразі такі судові справи розглядаються щонайдалі в апеляційній інстанції, однак виникають нові провадження у 2025 році, які перебувають на розгляді в судах першої інстанції. Судячи з наявних у ЄДРСР судових рішень, **суди здебільшого підтримують позицію держави**³⁷ та стягують з підприємств на користь місцевих бюджетів суми «безпідставно включеного» до ціни поставки ПДВ.

Стаючи на бік держави, суди керуються кількома аргументами. Серед них (1) наявність у договорі поставки/оголошенні про закупівлю інформації щодо потреб ЗСУ або інших військових формувань, (2) підтвердження іншими доказами обставини, що фактично товар придбавали на прохання військових частин, (3) норми законодавства про місцеве самоврядування, що вказують на віднесення замовника до суб'єктів, які забезпечують у межах видатків місцевих бюджетів фінансування заходів з оборони, (4) доведену достеменною обізнаність постачальника на етапі укладення договору поставки щодо фактичного кінцевого отримувача товару.

Що ж до нечисленних випадків вирішення справи **на користь постачальника**, вирішальним аргументом суд визначає непідтвердження

суб'єкта кінцевого отримувача товару, в тому числі, ненадання сертифікату кінцевого споживача. За цих умов суд не вбачав підстав для застосування пільгового режиму оподаткування ПДВ у відповідних операціях³⁸. Інший аргумент – задоволення позову фактично призведе до покладення на постачальника, як продавця, обов'язку повернути ПДВ з власних коштів без відповідної компенсації з бюджету, що порушить один з основних принципів господарювання, який полягає у забезпеченні рівного захисту державою усіх суб'єктів господарювання, та покладе на відповідача надмірний тягар³⁹. Так, в окремому кейсі прокурор намагався довести, що товар відповідає коду УКТ ЗЕД, який підпадає під пільговий режим ПДВ, проте суд обрав керуватися даними митної декларації⁴⁰.

Станом на лютий 2025 року відсутня остаточна правова позиція Верховного Суду у подібних спорах щодо товарів, кінцевим отримувачем яких є Сили Оборони. Втім, задовольняючи позови, суди нерідко посилаються на позицію Касаційного господарського суду Верховного Суду у справі щодо постачання товару, призначеного для запобігання та поширення коронавірусної хвороби⁴¹, де **касаційна інстанція підтримала вирішення на користь держави** спору про визнання недійсним пункту договору поставки щодо включення ПДВ у ціну товару та стягнення ПДВ як безпідставно набутого та надала правову оцінку, згідно з якою мала місце обставина безпідставного збагачення постачальника.

Схожу, проте не ідентичну специфіку мають справи про визнання недійсним

³⁶ Вибірка Ради – 32 судові справи (№910/8235/24, 914/2234/24, 922/1398/24, 910/9368/23, 916/2704/24, 914/1695/24, 916/2689/24, 918/564/24, 925/1182/24, 916/2574/24, 910/8079/24, 910/9550/24, 925/696/24, 910/8080/24, 910/6912/24, 914/2230/24, 914/2176/24, 916/2852/24, 905/714/24 (є судові рішення I-ї або II-ї інстанції), 914/2177/24, 911/3008/24, 910/12975/24, 910/12163/24, 910/12103/24, 914/1555/24, 918/447/24, 911/3008/24, 904/5782/24, 910/114/25, 910/115/25, 910/116/25, 910/151/25 (відкрито провадження у справі в суді I-ї інстанції)).

³⁷ З судових рішень, що набрали законної сили – 75% прийняті на користь позивачів (9 з 13); з усієї вибірки судових рішень, в тому числі тих, що ще не набрали законної сили – майже 80% прийняті на користь позивачів (15 з 19).

³⁸ У справі №910/8235/24 суд апеляційної інстанції став на бік постачальника (імпортера), скасував рішення суду першої інстанції та відмовив у позові. Наразі ця справа розглядається в касаційній інстанції (у січні 2025 Верховний Суд відкрив касаційне провадження за касаційною скаргою прокурора).

³⁹ Справа №922/1398/24 була вирішена на користь бізнесу в обох інстанціях.

⁴⁰ Справа №925/1182/24, прокуратурі відмовлено у задоволенні позову про стягнення ПДВ з постачальника.

⁴¹ Справа №916/707/21 була розглянута у всіх інстанціях та вирішена на користь держави.

включення до ціни товару ПДВ та його стягнення в закупівлях пально-мастильних матеріалів, де замовниками були безпосередньо військові частини. У цьому випадку сторони договору не застосували запроваджену після запровадження режиму воєнного стану нульову ставку ПДВ на такі операції⁴². Крім власне суми ПДВ, в цих справах суди постановляють стягнути з постачальника також інфляційні нарахування та 3% річних. **Верховний Суд як правило стає в цій категорії справ на бік держави**⁴³.

Примітним є те, що позови подаються прокурорами в інтересах держави

(в даному випадку – місцевих рад як органів місцевого самоврядування), водночас самі місцеві ради не завжди вважають свої інтереси порушеними й не завжди підтримують такий підхід прокурорів. Так, один зі Скаржників Ради в рамках свого звернення до Ради надав лист місцевої ради до окружної прокуратури⁴⁴, відповідно до якого остання не конкретизувала, який саме інтерес держави потребує прокурорського захисту в судовому порядку, у той час як місцева рада не наділена повноваженнями впливати на формування ціни товару та включення в її структуру тих чи інших податків.

Кримінально-процесуальні наслідки

За інформацією Ради, отриманою внаслідок комунікації з бізнесом, ситуація зі включенням ПДВ до ціни поставок для Сил Оборони створює також і кримінально-правові ризики.

Так, правоохоронні органи ініціюють кримінальні провадження за фактом службової недбалості, що завдала істотної шкоди державним інтересам,

вчиненої керівниками замовників у таких закупівлях як особами, які наділені організаційно-розпорядчими та адміністративно-господарськими повноваженнями⁴⁵. Природньо, процес досудового розслідування у таких кримінальних провадженнях створює додаткове організаційне навантаження не лише на сторону замовника, а й на постачальників.

Які можливі першопричини цієї ситуації?

1. Необізнаність. Так, нерозуміння замовниками та/або постачальниками особливостей правозастосування пільгового режиму ПДВ в розрізі підтвердження кінцевого отримувача, як і відсутність чітких офіційних роз'яснень ДПС, могли призвести до того, що замовники та підприємства діяли за звичними податковими схемами, включаючи ПДВ у договір, як це було раніше.

2. Недбалість. Замовники як неплатники ПДВ могли не звертати уваги на те, що ціна формується з урахуванням ПДВ, адже це не впливало на їхню податкову звітність. Постачальники, у свою чергу, не мали важелів змінити умови публічної закупівлі.

3. Корупційні домовленості. Не можна виключати також і сценарії свідомого завищення ціни товару в рамках домовленостей між сторонами закупівлі з метою отримання неправомірної вигоди.

⁴² Постановою КМУ №178 від 02.03.2022 визначено нульову ставку податку на додану вартість для операцій з заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту (згідно з пп. «г» п. 195.1.2 ПКУ).

⁴³ Справи №911/1870/23, 916/3864/23, 910/12151/23, в яких Міноборони за представництвом прокуратури стягує суму безпідставно включеного ПДВ в ціну поставлених ПММ на користь військових частин.

⁴⁴ З наявної у ЄДРСР практики та з інформації Ради від підприємств, які стикнулися з цією ситуацією, вбачається, що перед пред'явленням позову прокуратура спершу скеровує запит до відповідного органу місцевого самоврядування з метою встановлення порушеного інтересу держави. Зазначену відповідь місцева рада направила у відповідь на такий запит прокуратури. Водночас, у судовій практиці можна прослідкувати, що деякі ОМС навпаки підтримують позицію прокурорів і першими направляють підприємствам претензії щодо повернення ПДВ, на які підприємства зазвичай відповідають відмовою.

⁴⁵ Такі дії правоохоронні органи кваліфікують за ч. 1 ст. 367 ККУ (Службова недбалість).

Які дії могли би стати правильною реакцією держави на цю ситуацію?

Роз'яснення

Очевидним є те, що недосконале правозастосування пільгового режиму ПДВ згодом виливається у значне бюрократично-адміністративне навантаження як на бізнес, так і на державний сектор.

У відкритому доступі можна знайти доволі багато ІПК ДПС із роз'ясненнями особливостей застосування норм про пільговий ПДВ щодо оборонних товарів⁴⁶. Це свідчить про відчутний запит бізнесу на додаткове тлумачення механізмів та алгоритмів, зокрема, способу відображення та підтвердження кінцевого отримувача товару.

У 2023 році Рада розглядала скаргу імпортера БПЛА щодо його запиту на ІПК про роз'яснення особливостей пільгового режиму в розрізі постачання оборонних товарів на користь волонтерських/благодійних організацій. На свої запити імпортер отримав дві ІПК від ДПС із цитуванням положень ПКУ, проте недостатньо чітким, на думку підприємства, роз'ясненням застосування цих положень.

Враховуючи зазначений вище запит бізнес-спільноти, а також ресурсно витратну і довготривалу процедуру і настання правових наслідків, що їх спричинили недоліки у правозастосуванні пільгового режиму, є підстави вважати за доцільне оприлюднення узагальнюючої податкової консультації (УПК) Мінфіном з цих питань⁴⁷.

У цій УПК важливо було б розкрити наступні питання:

1. Алгоритм підтвердження статусу кінцевого отримувача товару;
2. Механізм видачі та отримання сертифікату кінцевого споживача в розрізі пільгового оподаткування ПДВ операцій з оборонними товарами;
3. Особливості використання податкового кредиту та його коригування внаслідок застосування п. 198.5 ПКУ щодо нарахування компенсуючих зобов'язань;
4. Особливості застосування пільгового режиму оподаткування ПДВ операцій з постачання оборонних товарів виконавцям/співвиконавцям державного контракту (зокрема, в розрізі тлумачення цього статусу).

Планування

Вище за текстом ми вже відзначали, що коли товар починає підпадати під звільнення від ПДВ, це зазвичай вигідно покупцю, але не завжди є хорошою новиною для постачальника (зокрема, коли товар поставляється не в рамках держконтракту з оборонних закупівель). **Для покупця (наприклад, військової частини або благодійного фонду) скасування ПДВ означає, що товар коштуватиме на 20% дешевше, ніж раніше.** Це важливо, коли закупівлі відбуваються за волонтерські або благодійні кошти: менші податкові витрати = можна придбати більше ОВТ за той самий бюджет.

⁴⁶ ІПК від 27.10.2023 №3795/ІПК/99-00-21-03-02-06; ІПК від 12.03.2024 №1270/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК; ІПК від 02.04.2024 №1739/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК; ІПК від 16.04.2024 №2105/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК; ІПК від 22.04.2024 №2267/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК; ІПК від 16.09.2024 №4482/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК; ІПК від 27.09.2024 №4655/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК; ІПК від 04.10.2024 №4701/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК;

⁴⁷ Узагальнююча податкова консультація – **оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій**, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства (п. 14.1.173 ПКУ).

Однак для продавця ситуація менш сприятлива – якщо товар імпортований, продавець уже сплатив ПДВ на митниці, поставив його в податковий кредит, але після застосування пільги змушений цей кредит зменшити. Це фактично означає, що він втрачає можливість компенсувати цей податок. Для локальних виробників ситуація аналогічна: вони закупають комплектуючі чи матеріали з ПДВ, але не можуть врахувати цей податковий кредит при реалізації звільненого від ПДВ товару, що призводить до касових розривів і зменшення рентабельності.

При тому, що ця конфігурація може стосуватися будь-якої галузі, наразі вона найбільш актуальна та відчутна саме для постачання товарів на користь Сил Оборони, позаяк перелік пільгових товарів періодично розширюється⁴⁸, законодавець звільняє від ПДВ нові товарні коди. Постачальник може закупити або імпортувати товар із ПДВ, не плануючи, що за кілька місяців він підпадатиме під звільнення. У такому разі він фактично опиняється у ситуації, коли змушений реалізувати товар за нижчою ціною, ніж розраховував (без ПДВ) і не може компенсувати раніше сплачений податок.

Варто зазначити, що п. 4.1.9 ПКУ встановлює принцип «стабільності», відповідно до якого зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. А відповідно до п. 4.5 ПКУ, при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року.

Рада та суспільство розуміє пріоритетність забезпечення потреб Сил Оборони, тому просить уряд України врегулювати негативну правозастосовчу практику на рівні роз'яснень профільних міністерств, податкового та митного органу, яка виникає через застосування нових правил оподаткування в звітному періоді в якому вони були прийняті.

Відтак, планування звільнення від ПДВ оборонних товарів потребує уваги та ретельного підходу.

Пропозиції щодо подальших кроків:

1. Підготувати та оприлюднити узагальнюючу податкову консультацію (Мінфін, ДПС) з питань пільгового режиму оподаткування ПДВ операцій щодо товарів, які постачаються для забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації проти України, зокрема, особливостей застосування положень підпунктів 4 і 5 пункту 32 підрозділу 2 розділу XX ПКУ.
2. Вдосконалити аналітичний підхід до планування розширення чи звуження переліку пільгових товарних кодів у розрізі товарів для потреб оборони (ДПС, ДМС, Мінекономіки, Мінстратегпром, Міноборони), що включає загальну оцінку ефективності та збалансованості пільгового режиму ПДВ для оборонних товарів, оцінку потенційних втрат бізнесу при зміні режиму ПДВ для конкретних товарів, прогнозування наслідків для державного бюджету (у тому числі вплив на ліквідність підприємств), визначення перехідного періоду для застосування пільги, якщо товар уже був завезений або закуплений із ПДВ, та моніторинг запитів бізнесу на розширення пільгової номенклатури з оцінкою наслідків для оборонного сектору.

⁴⁸ Законами № 1658-VII від 02.09.2014, № 2628-VIII від 23.11.2018, № 2120-IX від 15.03.2022, № 2173-IX від 01.04.2022; № 3019-IX від 10.04.2023; № 3287-IX від 28.07.2023; № 3522-IX від 20.12.2023; № 3853-IX від 16.07.2024 перелік товарів, звільнених від ПДВ пунктом 32 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ, було розширено. Найбільше розширення запроваджено Законом № 3019-IX від 10.04.2023, який набрав чинності 03.05.2023.

Блок 3.

ПДВ на ремонт = дорожчі послуги = удар по обороноздатності

Останні кілька років держава поступово збільшує видатки на закупівлю, модернізацію та ремонт військової техніки. За час дії режиму воєнного стану ці видатки зросли в 19 разів, у порівнянні з 2021 роком, та склали у річному розрізі: 26,4 млрд грн (у 2021 році), 294,7 млрд грн (у 2022 році), 370,3 млрд грн (у 2023 році), 480,2 млрд грн (у 2024 році) та 488,4 млрд грн (за прогнозом у 2025 році)⁴⁹.

Вочевидь, видатки держави щодо закупівлі та ремонту консолідували в одну програму через те, що частина придбаної або переданої техніки за проектами міжнародної технічної допомоги постачається після демонтажу частини модулів/комплектів або потребує технічного ремонту та модернізації.

На відміну від постачання одиниць нової військової техніки та деяких її запчастин⁵⁰, послуги з їх ремонту та модернізації обкладаються ПДВ⁵¹. Це створює фінансовий тиск на основних замовників ремонту – військові частини та державні установи, які не є платниками ПДВ і змушені сплачувати його у складі ціни ремонту – за рахунок обмеженого бюджету, яке виділяє такому замовнику на ремонт держава. Через це за виділені державою кошти можливо відремонтувати меншу кількість одиниць техніки, а підприємства-ремонтники втрачають частину замовлень. Відтак, постає питання про те, чи є цей вектор наповнення бюджету дійсно більш пріоритетним за забезпечення фронту під час війни.

⁴⁹ Додаток 3 «Розподіл видатків Державного бюджету України», стаття фінансування бюджетної програми за кодом № 2101150 «Розвиток, закупівля, модернізація та ремонт озброєння, військової техніки, засобів та обладнання» до Закону України «Про Державний бюджет України на 2025 рік» від 19.11.2024 №4059-IX, Закону України від 09.11.2023 №3460-IX, Закону України від 03.11.2022 №2710-IX, Закону України від 02.12.2021 №1928-IX, Закону України від 15.12.2020 №1082-IX.

⁵⁰ Згідно з пп. «Г» п. 195.1.2 ПКУ за нульовою ставкою ПДВ оподатковуються операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством;

Постановою КМУ № 178 від 02.03.2022 (Постанова №178), яка набрала чинності та застосовується з 24.02.2022, визначено нульову ставку ПДВ для товарів (запчастин, акумуляторів, охолоджуючих рідин тощо) для транспортних засобів та ПММ для ЗСУ та інших структур для потреб забезпечення національної безпеки та оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави.

⁵¹ До операцій з постачання послуг, в тому числі послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів, застосування нульової ставки ПДВ не передбачено. Операції з надання вказаних послуг підлягають оподаткуванню за ставкою 20% незалежно від категорії особи, якій такі послуги надаються.

Кейс

ТОВ «В» – українське підприємство, яке спеціалізується на ремонті важкого озброєння та САУ. У 2024 році військова частина оголосила тендер на ремонт двох САУ, які потребували капітального відновлення після отриманих пошкоджень внаслідок бойових дій. На ці роботи держава виділила 1 млн грн.

ТОВ «В» розрахувало вартість ремонту однієї САУ на рівні 500 тис. грн. без ПДВ. Однак до цієї суми потрібно було додати суму ПДВ (20%), що збільшило вартість ремонту однієї установки до 600 тис. грн. Загальна вартість ремонту двох одиниць техніки склала б 1,2 млн грн., що перевищувало бюджет тендеру. У результаті військова частина була змушена скоротити замовлення до ремонту лише однієї САУ за 600 тис. грн.

Для ТОВ «В» це також мало негативні наслідки. Замовлення на одну одиницю техніки замість двох призвело до зменшення загального отриманого доходу на 500 тис. грн. Хоча компанія продовжує працювати в рамках чинних податкових правил, обмеження замовлень через ПДВ знижує завантаженість її виробничих потужностей. Це впливає на загальну спроможність підприємства брати участь у нових оборонних проектах та масштабувати власну діяльність.

Запчастини для ремонту – чи є нульова ставка ПДВ?

Відповідно до чинного регулювання встановленого Постановою №178, запчастини для ремонту ОВТ (товари) не підлягають оподаткуванню ПДВ, проте ремонтні роботи (послуги) повинні включати суму ПДВ. Простір для питань і неоднозначного тлумачення створює правова категорія «забезпечення транспорту», визначення якій чинне законодавство не дає. Чи підпадає під цю категорію постачання матеріалів/запчастин разом із послугою або у складі послуги ремонту військового транспорту?

У фахових колах наявна думка⁵², що термін «забезпечення транспорту» означає постачання товарів для комплектації транспортних засобів усім необхідним для того, щоб вони

виконували свої завдання. Дефініція ж «ремонту» стосується відновлення справності або робочої спроможності виробів та відновлення ресурсів їх чи їх складових частин⁵³, відтак, під «забезпечення транспорту» не підпадає.

На нашу думку, те, чи накладається відповідні правові категорії одна на одну, залежить від підходів фіскальних органів та відповіді на питання: «суть забезпечення транспорту – щоб він **працював** чи виключно **запрацював**?». Якщо другий варіант – тоді це несумісні категорії.

Втім, ДПС наразі сформувала позицію у своїй індивідуальній податковій консультації щодо того, чи застосовується нульова ставка ПДВ щодо операцій з постачання запчастин,

⁵² «Яку ставку ПДВ застосовувати в разі надання послуг з ТО та ремонту автівок для потреб ЗСУ?» Дебет-Кредит №03 від 16.01.2023.

⁵³ Наказ Мінтранспорту №102 від 30.03.1998 «Про затвердження Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту».

які використовуються при ремонті та технічному обслуговуванні транспортних засобів військових частин та інших замовників перелічених у Постанові №178.

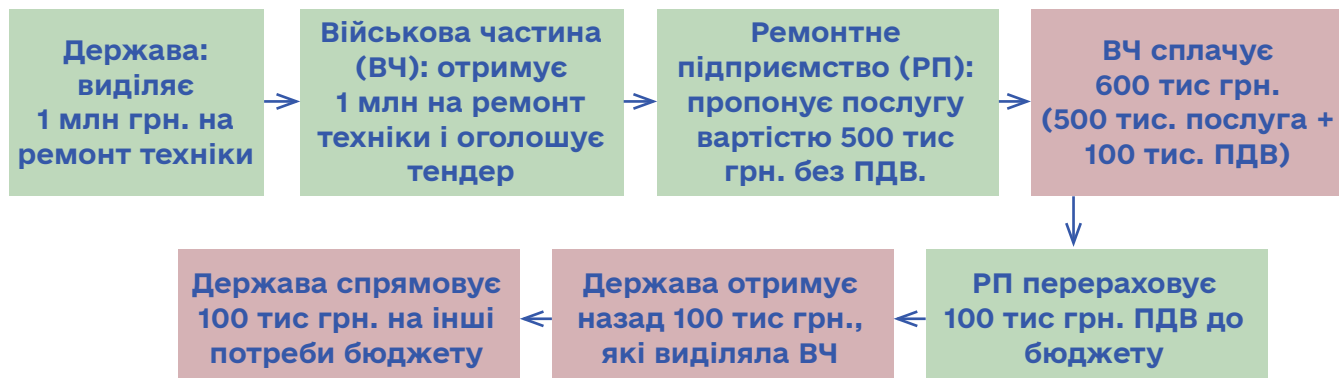
Так, якщо запасні частини чи інші товари є складовою частиною певної послуги (зокрема, з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів), та їх вартість включається до загальної вартості такої послуги, постачання кожної з окремих складових частин такої послуги не розглядається як окремо визначена операція для цілей оподаткування ПДВ. Оподаткуванню ПДВ підлягає операція з постачання послуги в цілому, а не окремих її складових частин в загальновстановленому порядку за ставкою 20%⁵⁴.

З наведеного роз'яснення ДПС можемо встановити, що правила оподаткування ПДВ для цих операцій наступні: 1) постачання деталей – 0% ПДВ; 2) надання ремонтних послуг – 20% ПДВ; 3) постачання деталей у складі послуги ремонту – 20% ПДВ. На переконання Ради, для збільшення об'єму ремонтних робіт і зменшення їх вартості доцільно забезпечити режим пільгового оподаткування ПДВ як для постачання ремонтних товарів, так і для послуг.

Представники підприємств-ремонтників повідомили Раді, що у своїй діяльності зіштовхувались з випадками відмови або зменшення замовлення через збільшення вартості послуг на суму ПДВ, а також підтвердили готовність замовників та власну технічну можливість збільшити об'єм надання ремонтних робіт після введення нульового оподаткування з ПДВ.

Механіка «перетікання» ПДВ із однієї кишені держави в іншу:

Оскільки фінансування ремонту здійснюється здебільшого за рахунок бюджетних коштів, сплата ПДВ фактично означає перерозподіл коштів всередині державного сектору без створення додаткової вартості



⁵⁴ ІПК від 12.11.2024 №5226/ІПК/99-00-21-03-02 ІПК.

Які переваги та недоліки такого підходу для держави?

Переваги:	Недоліки
1. Гнучкість у використанні коштів: кошти, які повертаються до бюджету у вигляді ПДВ, можна використати для фінансування не лише оборонних потреб, а й інших напрямків, наприклад, соціальних виплат.	1. Зниження ефективності оборонного фінансування: кошти, які могли б бути використані для ремонту чи модернізації додаткової одиниці техніки, фактично «випадають» із циклу оборонного фінансування.
2. Прозорість і контроль над фінансами: обкладення послуг ПДВ дозволяє краще відстежувати рух коштів і контролювати їх використання.	2. Адміністративні витрати на «самообслуговування»: здійснення платежів ПДВ, їх адміністрування, контроль і перерахування назад до бюджету створюють додаткове навантаження на державний апарат.
3. Збереження надходжень до бюджету: повернення частини оборонного бюджету у вигляді ПДВ дозволяє підтримувати загальний рівень наповненості бюджету	3. Викривлення економічної ефективності: ВЧ та інші замовники можуть ухвалювати рішення, орієнтуючись не на раціональні критерії, такі як швидкість виконання, якість чи актуальні потреби фронту, а на фінансові міркування та податкові правила.

Як поточні податкові умови впливають на оборотний капітал ремонтного підприємства?

Оборотний капітал – це кошти та активи, які підприємство використовує для поточного фінансування своєї діяльності, наприклад, для закупівлі матеріалів, оплати праці, розрахунків із постачальниками тощо.

Надаючи послуги ремонту та модернізації здебільшого державному замовнику⁵⁵,

підприємство фактично «заморожує» на певний час свої оборотні кошти. Так, купуючи складові та матеріали для ремонту техніки, підприємство сплачує ПДВ (20%) і визнає його у складі податкового кредиту.

Проте при продажі послуг військовій частині (яка не є платником ПДВ)

⁵⁵ Згідно особистого спілкування Ради з представниками підприємств-ремонтників 90% замовлень фінансуються за державним замовленням

компенсувати цей ПДВ за рахунок податкового зобов'язання не можна. Виходить, що кошти фактично «зависають» у податковому кредиті, який не можливо одразу використати – потрібно очікувати на замовлення від платників ПДВ, або відшкодувати ПДВ з державного бюджету. Профільні підприємства підтвердили Раді наявність проблем з бюджетним відшкодуванням ПДВ, тому відповідальний менеджмент приймає рішення про зарахування сум сплачених ПДВ для покриття зобов'язань у наступних періодах.

Відповідно, це зменшує оборотні кошти, які підприємство може використовувати для своєї діяльності.

Втім, «замороження» частини коштів підприємства у вигляді податкового кредиту у сукупності з ризиком затримок в оплаті за державним замовленням створює значні касові розриви в циклі діяльності, та покривається зовнішніми запозиченнями (кредити, фінансові позики). Незважаючи на вищеописані проблеми з обігом коштів підприємства, воно зобов'язане своєчасно та в повній мірі сплачувати ПДВ у звітному періоді за рахунок власних коштів до моменту отримання оплати за державним контрактом. Це знову створює навантаження на ліквідність підприємства (кошти «вийшли», але ще не повернулися в оборот).

Пільговий режим ПДВ для послуг – чи практикується в Україні?

За загальним правилом, **нульова ставка ПДВ до операцій з надання послуг (на відміну від товарів для Сил Оборони відповідно до вищезазначеної Постанови КМУ №178) в межах території України не застосовується.** Практично всі послуги

всередині країни оподатковуються за стандартною ставкою ПДВ (20%). Винятки становлять лише окремі послуги, пов'язані з міжнародними операціями (наприклад, обслуговування міжнародного транспорту)⁵⁶.

Пільговий режим для ремонтників – що з ланцюгом?

Якщо держава розглядатиме опцію запровадження пільгового режиму оподаткування ПДВ послуг ремонту та модернізації ОВТ, насамперед постане питання, чи поширюється цей режим оподаткування на весь ланцюг постачання у складі відповідної послуги.

Як правило, основний підрядник (ремонтне підприємство) для виконання робіт з ремонту чи модернізації ОВТ залучає субпідрядників, які постачають деталі, комплектуючі або частково

здійснюють роботи (наприклад, ремонт електроніки, броні, двигунів тощо).

Розглянемо два сценарії:

1. Нульова ставка ПДВ не поширюється на операції з «субпідрядниками»

Цей сценарій передбачає наступний алгоритм: (1) ремонтне підприємство купує запчастини у постачальника («субпідрядника»); (2) постачальник нараховує 20% ПДВ на запчастини; (3) ремонтник сплачує ПДВ у складі вартості

⁵⁶ п. 195.1.3 ПКУ, приклад: ремонтна компанія проводить техобслуговування вантажного судна, яке перевозить товари в міжнародному сполученні.

запчастин і збільшує свій податковий кредит; (4) коли ремонтник надає послугу за нульовою ставкою ПДВ, він не перераховує цю суму до бюджету, але зберігає право на відшкодування вхідного ПДВ, сплаченого при закупівлі запчастин.

Поточні податкові умови технічно ближчі до цього сценарію – наразі податковий кредит фактично «осідає» у ремонтного підприємства як кінцевого підрядника. Останній сплачує нараховане за послуги ремонту податкове зобов'язання з ПДВ за ставкою 20%, проте це прямо впливає на ціну цих послуг для замовника в бік її збільшення.

2. Нульова ставка ПДВ поширюється на операції з «субпідрядниками»

За цього сценарію алгоритм дещо інший: (1) ремонтне підприємство купує запчастини у постачальника («субпідрядника»); (2) постачальник продає запчастини за нульовою ставкою ПДВ; (3) ремонтник отримує запчастини без нарахування ПДВ, тому не формує податковий кредит; (4) коли ремонтник надає послугу за нульовою ставкою ПДВ, він також не сплачує ПДВ до бюджету.

Головна відмінність: у другому сценарії жоден учасник ланцюга постачання не сплачує ПДВ і не формує податковий кредит, що спрощує рух коштів, але водночас ускладнює контроль за використанням товарів.

З точки зору адміністрування та податкового контролю **перший сценарій може бути для держави потенційно оптимальним** з огляду на таке:

- **Всі попередні постачальники працюють у стандартній системі ПДВ (20%)** – отже, не потрібно окремо перевіряти їхній статус чи підтверджувати військове призначення товарів;
- **Податковий кредит не «розпорошується» по всьому ланцюгу постачання** – він консолідується у фінального підрядника (ремонтного підприємства), який і подає запит на бюджетне відшкодування.
- **Менше ризиків «маскування» цивільної продукції під оборонну**, бо податковий кредит може отримати лише той, хто має **прямий державний контракт на оборонний ремонт**.

Потенційна альтернатива

Серед рішень, які не передбачають зміну ставки ПДВ або звільнення від ПДВ, можна розглянути запровадження спеціального режиму оподаткування ПДВ⁵⁷ для, зокрема, послуг ремонту ОБТ.

Основна мета спецрежиму – зберегти чинну ставку ПДВ (20%), але дозволити замовнику сплачувати вартість ремонту без ПДВ, а ремонтному підприємству – виставляти рахунок без ПДВ, зберігаючи при цьому податковий кредит за закуплені матеріали (СЕА ПДВ автоматично «зарахує» сплачений ПДВ ремонтником за запчастини як податковий кредит, дозволяючи йому використати його в майбутніх операціях).

⁵⁷ Як приклад, до 2017 року в Україні діяв спецрежим оподаткування ПДВ для сільськогосподарських підприємств, який функціонував через спеціальні рахунки в СЕА ПДВ. Основна його суть полягала в тому, що сільгоспвиробники не сплачували ПДВ до бюджету, а залишали його на спеціальному рахунку для використання у своїй діяльності.

Пропозиції щодо подальших кроків:

- 1. Дослідити вплив поточної системи оподаткування ПДВ на ефективність оборонного фінансування** (Мінфін, Рахункова палата, Міноборони, Мінекономіки): (1) провести комплексний аналіз фінансового ефекту сплати ПДВ ремонтними підприємствами (обсяг сплаченого ПДВ, його реальне використання в бюджеті та вплив на загальну кількість відремонтованої техніки); (2) оцінити, чи доцільно перенаправити частину цих коштів безпосередньо на ремонт додаткової військової техніки замість їхнього повернення до бюджету; (3) провести аудит касових розривів, з якими стикаються підприємства через «замороження» коштів у податковому кредиті та затримки бюджетних виплат; (4) визначити, який відсоток від усіх оборонних видатків витрачається на ПДВ у сфері ремонту та модернізації.
- 2. Опрацювати можливості запровадження на період дії режиму воєнного стану нульової ставки ПДВ або спеціальних режимів оподаткування на послуги ремонту та/або модернізації військової техніки** (Мінфін, ДПС, Комітет ВРУ з питань фінансів, податкової та митної політики, Міноборони): (1) підготувати законодавчі зміни до ст. 195 ПКУ для введення нульової ставки ПДВ для операцій із ремонту та модернізації військової техніки за державними контрактами; (2) провести юридичну оцінку такого рішення в контексті угод України з міжнародними партнерами (зокрема, ЄС та МВФ); (3) визначити чіткі критерії для підприємств, які можуть скористатися нульовою ставкою ПДВ, щоб уникнути можливих податкових схем.



Рада бізнес-
омбудсмена

Усуваємо перешкоди для ведення бізнесу в Україні



www.boi.org.ua