

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ

від 10.06.2021 р. № 2374/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо окремих питань оподаткування ПДВ, пов'язаних зі списанням та утилізацією лікарських засобів заборонених для подальшої реалізації, та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, у процесі здійснення господарської діяльності Товариства (під час транспортування, зберігання тощо), частина придбаних лікарських засобів стає непридатною для використання (споживання) через брак, псування, закінчення строку придатності. Як наслідок такі лікарські засоби не підлягають подальшій реалізації через встановлену законодавством заборону і тому Товариство здійснює їх списання та утилізацію.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Відповідно до пунктів 5.1 - 5.3 статті 5 розділу I ПКУ поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 розділу I ПКУ. У разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ. Інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Правові, організаційні та економічні засади діяльності, пов'язаної із запобіганням або зменшенням обсягів утворення відходів, їх збиранням, перевезенням, зберіганням, сортуванням, обробленням, утилізацією та видаленням, знешкодженням та захороненням, а також з відверненням негативного впливу відходів на навколишнє природне середовище та здоров'я людини на території України визначено Законом України від 05 березня 1998 року № 187/98-ВР «Про відходи» (далі – Закон № 187).

Відповідно до статті 1 Закону № 187 термін «відходи» – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення;

«тверді відходи» - це залишки речовин, матеріалів, предметів, виробів, товарів, продукції, що не можуть у подальшому використовуватися за призначенням;

«утилізація відходів» - це використання відходів як вторинних матеріальних чи енергетичних ресурсів.

Термін «утилізаційна вартість» - це вартість матеріальних активів, які підлягають утилізації, досягли граничного стану внаслідок повного зносу або надзвичайної події та втратили свою первісну корисність або не мають ринку збуту на дату оцінки (пункт 5 Методики оцінки державних корпоративних прав, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 02 серпня 1999 року № 1406).

Правовідносини, пов'язані із створенням, реєстрацією, виробництвом, контролем якості та реалізацією лікарських засобів регулюються Законом України від 04 квітня 1996 року № 123/96-ВР «Про лікарські засоби» (далі – Закон № 123/96).

Згідно зі статтею 2 Закону № 123/96 термін «лікарський засіб» - це будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох активних фармацевтичних інгредієнтів (далі – АФІ) та допоміжних речовин), що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, чи будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції чи зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу.

До лікарських засобів належать: АФІ, продукція «in bulk»; готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти); гомеопатичні засоби; засоби, які використовуються для виявлення збудників хвороб, а також боротьби із збудниками хвороб або паразитами; лікарські косметичні засоби та лікарські домішки до харчових продуктів.

Статтею 23 Закону № 123/96 визначено, що неякісні лікарські засоби, включаючи ті, термін придатності яких закінчився, підлягають утилізації та знищенню.

Утилізація та знищення лікарських засобів проводяться відповідно до правил, що затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я, та інших вимог законодавства.

Правила утилізації та знищення лікарських засобів затверджено наказом Міністерства охорони здоров'я України від 24.04.2015 № 242, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 18.05.2015 за № 550/26995 (далі – Правила № 242). Правила № 242 є обов'язковими для усіх суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність, пов'язану з обігом лікарських засобів, утилізацією та знешкодженням відходів (пункт 3 розділу I Правил № 242).

Відповідно до пункту 4 розділу I Правил № 242 термін «лікарські засоби, що не підлягають подальшому використанню», - це неякісні лікарські засоби, включаючи ті, термін придатності яких минув; незареєстровані лікарські засоби, крім випадків, передбачених чинним законодавством України; фальсифіковані лікарські засоби;

«неякісні лікарські засоби» - лікарські засоби, якість яких не відповідає вимогам нормативних документів, лікарські засоби, які зазнали механічного, хімічного, фізичного, біологічного або іншого впливу, що унеможливорює їх подальше використання, а також лікарські засоби з терміном придатності, що минув.

«утилізація відходів лікарських засобів» - використання відходів лікарських засобів як вторинних матеріальних чи енергетичних ресурсів.

Пунктом 5 розділу II Правил № 242 визначено, що лікарські засоби, що не підлягають подальшому використанню, набувають статусу «відходів» та передаються для утилізації або знешкодження до суб'єктів господарювання, які мають відповідні ліцензії на провадження господарської діяльності у сфері поводження з небезпечними відходами безпосередньо або через постачальників, якщо таке передбачено відповідними договірними умовами.

Отже, з огляду на норми статті 1 Закону № 187 та положення пункту 4 розділу I Правил № 242 утилізація або знешкодження відходів лікарських засобів передбачає їх використання як вторинних матеріальних чи енергетичних ресурсів.

При цьому утилізація або знешкодження лікарських засобів, що не підлягають подальшому використанню, здійснюється суб'єктом господарювання (при наявності відповідної ліцензії), якому передано такі лікарські засоби для утилізації або знешкодження, та, відповідно, є господарською діяльністю такого суб'єкта господарювання.

Відповідно до пункту 1 підрозділу 1 розділу II Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених наказом Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 № 635 (у редакції наказу МОЗ України від 24 червня 2019 року № 1428) (далі – Методичні рекомендації № 635), лікарські засоби і медичні вироби, які не беруться на облік як основні засоби, є об'єктами обліку запасів.

Згідно з пунктом 5 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 02.11.1999 за № 751/4044 (далі – Положення № 246), запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників ПДВ з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Товари - матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення (підпункт 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та складання податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 198 і 201 розділу V ПКУ.

Згідно з пунктами 201.1, 201.7 та 201.10 статті 201 розділу V ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в

електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені ПКУ терміни.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до складу податкового кредиту.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ визначено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН в терміни, встановлені ПКУ для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в неоподатковуваних операціях або в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 розділу V ПКУ). З метою застосування цього пункту податкові зобов'язання визначаються по товарах/послугах, необоротних активах:

придбаних для використання в неоподатковуваних операціях - на дату їх придбання;

придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, - на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Під господарською діяльністю розуміється діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (підпункт 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Враховуючи викладене, та виходячи із аналізу норм ПКУ та інших нормативно-правових актів зазначених вище, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС повідомляє.

Щодо питання 1

Якщо зазначені у зверненні товари (лікарські засоби) придбавалися/виготовлялися Товариством з ПДВ, але виникли обставини у зв'язку з якими такі товари (лікарські засоби) набувають статусу «відходів» і

підлягають утилізації, здійснення якої не призводить до отримання доходу, а також їх вартість не включається до складу вартості інших придбаних/вироблених товарів (лікарських засобів), що постачаються Товариством (будуть постачатися у майбутньому), то такі товари (лікарські засоби) розцінюються як товари, що починають використовуватися в операціях, які не є господарською діяльністю, і відповідно у Товариства виникає обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ.

Якщо вартість зазначених у зверненні товарів (лікарських засобів), які придбавалися/виготовлялися Товариством з ПДВ, що набувають статусу «відходів» і підлягають утилізації, включається до складу вартості інших придбаних/вироблених товарів (лікарських засобів), які постачаються Товариством (будуть постачатися у майбутньому), тобто така діяльність передбачає отримання доходу, то обов'язку щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, у Товариства не виникає.

Щодо питання 2

Використання товару у розумінні пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ означає, що товар, який придбаний/виготовлений платником з ПДВ, приймає участь (або придбаний/виготовлений платником з метою прийняття участі у майбутньому) в операціях, за якими платник не визначає податкові зобов'язання з ПДВ, а саме в операціях, що:

не є об'єктом оподаткування ПДВ;

звільнені від оподаткування ПДВ;

здійснюються платником податку в межах балансу платника податку;

не є господарською діяльністю платника ПДВ.

Щодо питання 3

З огляду на норми, визначені підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ, до господарської діяльності не відносяться операції, які:

здійснюються іншою особою;

не пов'язані з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

не спрямовані на отримання доходу.

Щодо питання 4

Для цілей застосування норм, визначених пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, слід використовувати термін «товари», визначений у підпункті 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ.

З огляду на положення пункту 4 розділу I Правил № 242, пункту 5 Положення № 246 та пункту 1 підрозділу 1 розділу II Методичних рекомендацій № 635 неякісні лікарські засоби – це, зокрема лікарські засоби, які у свою чергу є об'єктами обліку запасів та, відповідно, підпадають під визначення терміну «товари».

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 розділу II ПКУ).