



УСПП

«07» серпня 2023
№ 02-1-322

**Міністру фінансів України
Марченку С.М.**

Шановний Сергію Миколайовичу!

ВГО «Український союз промисловців і підприємців» (далі – УСПП) висловлює Вам свою повагу та звертається з питанням щодо неоднозначного тлумачення деяких норм податкового законодавства та законодавства з питань митної справи, які потребують розгляду Експертною радою при Міністерстві фінансів України з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій.

1. Щодо застосування норми пункту 71 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України (далі – ПКУ), що діяла до 30 червня 2023 року:

Потребують роз'яснення норми податкового законодавства та законодавства з питань митної справи в частині звільнення від оподаткування ПДВ операцій з ввезення на митну територію України та/або операції з постачання на митній території України товарів, включених до Переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита.

Так, відповідно до пункту 71 підрозділу 2 розділу XX ПКУ тимчасово, на період, що закінчується останнім календарним днем місяця, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України та/або операції з постачання на митній території України товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню,

локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19), перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Звільнення від ввізного мита запроваджено пунктом 9¹⁵ розділу XXI Митного кодексу України, згідно з яким тимчасово, на період, що закінчується останнім календарним днем місяця, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), звільняються від сплати ввізного мита товари (у тому числі лікарські засоби, медичні вироби, медичне обладнання), необхідні для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19), перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Відповідний перелік затверджений постановою Кабінету міністрів України від 20.03.2020 р. № 224 «Про затвердження переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України **звільняються від оподаткування податком на додану вартість** та які звільняються від сплати ввізного мита» з урахуванням постанови КМУ від 09.11.2022 р. № 1260, постанови КМУ від 16.11.2022 року №1288 та постанов КМУ від 29.11.2022 р. № 1340 (далі – Перелік № 224).

Згідно з підрозділом «Інше» розділу «Медичні вироби, медичне обладнання та інші товари, що необхідні для здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» вищевказаного переліку від оподаткування ПДВ та сплати ввізного мита були звільнені такі товари: система безперебійного електроживлення (код УКТЗЕД 8501, 8502), Обладнання та пристрої для фільтрування або очищення води (код УКТЗЕД) 8421 21 00 00, Електрогенераторні установки (код УКТЗЕД 8502), Трансформатори (крім товарів цивільної авіації) (код УКТЗЕД 8504) тощо.

Постановою КМУ від 09.11.2022 р. № 1260 «Про внесення змін до переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від

оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита» зазначений перелік був доповнений іншими товарами.

При цьому відповідно до практики застосування та деяких роз'яснень ДМС України (зокрема, листа Закарпатської митниці ДМС України від 13.06.2023 №7.7-08-3/17/28/4437) відповідно до статті 292 Митного кодексу України митні платежі не сплачуються у разі, якщо відповідно до цього Кодексу, ПКУ, інших законів України, а також міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою: щодо товарів надано звільнення або повне умовне звільнення від сплати митних платежів - у період дії такого звільнення **і при дотриманні умов, у зв'язку з якими його надано**, з чого митниця робить висновок, що застосування пільги «203» при здійсненні митного оформлення товару, зокрема, за кодом УКТЗЕД 8502 «Електрогенераторна установка» можливе тільки у разі виконання вимог ПКМУ № 224 від 20.03.2020.

Такими умовами митниця вважає **«виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS -CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS- CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції, з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита»**.

Таким чином, від цієї виконання цієї умови залежить застосування преференції «203» при розмитненні митними органами товарів, включених до Переліку № 224, митниці вимагають виконання додаткових умов, не передбачених відповідними постановами КМУ в частині надання будь-яких документів, що свідчать про зв'язок товарів з Переліку № 224 з виконанням заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS- CoV-2 (листи, договори тощо).

У разі відсутності таких документів, операція з ввезення на територію України протягом періоду з 01.05.2023 року до 30.06.2023 року оподатковувалась при ввезенні відповідних товарів на митну територію України ввізним митом та ПДВ.

Водночас, відповідно до численних ІПК ДПС України та згідно роз'яснення на загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДПС

вказано, що звільнення від оподаткування ПДВ з постачання відповідних товарів не залежить від категорії покупця та напрямків використання таких товарів.

Відповідно до Інформаційного листа ДПС України № 8 режим звільнення від оподаткування ПДВ, визначений пунктом 71 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, застосовується до тих операцій з постачання товарів, що включені до Переліку № 224 Постановами № 1260 та № 1340, дата здійснення яких («перша подія», визначена відповідно до пункту 187.1 статті 187 розділу V ПКУ) припадає на період, в якому існують підстави для застосування такого режиму звільнення від оподаткування ПДВ.

Крім цього, згідно цього Інформаційного листа режим звільнення від оподаткування ПДВ, встановлений пунктом 71 підрозділу 2 розділу XX ПКУ для операцій з постачання на митній території України товарів, що включені до Переліку № 224, у тому числі, Постановами № 1260 та № 1340, застосовується, починаючи з дати, з якої виникли підстави для застосування вказаної пільги, та незалежно від періоду, коли такі товари було виготовлено/придбано на митній території України або ввезено на митну територію України, зокрема, до дати набрання чинності Постановами № 1260 та № 1288, чи після такої дати.

В результаті виникає ситуація, при якій товари, включені до Переліку № 224, оподатковуються ПДВ та ввізним митом, сплачені суми ПДВ включаються до податкового кредиту, а суми сплаченого ввізного мита – до вартості таких товарів.

Згідно з пунктом 198.1 статті 198 ПКУ до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Згідно з пунктом 200.4 статті 200 ПКУ при від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 цієї статті, така сума підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200-1.3 статті 200-1 цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на відповідний рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету;

Враховуючи це, відповідна сума ПДВ може бути заявлена на бюджетне відшкодування згідно з пунктом 200.4 статті 200 ПКУ.

Враховуючи, що подальше використання товарів на митній території України відповідно до роз'яснень ДПС звільняються від оподаткування ПДВ та при цьому положення пункту 198.5 статті 198 цього ПКУ та положення статті 199 ПКУ не застосовуються щодо таких операцій, може виникнути від'ємне значення ПДВ за умови включення сплачених сум ПДВ митним органам до податкового кредиту.

Так, відповідно до п. 71 підрозділу 2 розділу XX ПКУ тимчасово, на період, що закінчується останнім календарним днем місяця, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), у разі здійснення операцій, звільнених відповідно до цього пункту, положення пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу та положення статті 199 цього Кодексу не застосовуються щодо таких операцій.

Виходячи з цього, виникають наступні питання, які потребують видання узагальнюючого податкового роз'яснення з урахуванням неоднозначності позицій ДПС України та ДМС України:

1. Чи підлягає звільненню від оподаткування ПДВ операції з ввезення на митну територію України та операції з постачання на митній території України товарів, включених до Переліку № 224, незважаючи на напрямок використання таких товарів?
2. Чи залежить застосування пільги за кодом 14060544 до вищезазначеної операції у разі невикористання таких товарів у заходах, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARSCoV-2?
3. Чи мають право платники податку на податковий кредит у разі сплати ПДВ при ввезенні товарів за Переліком № 224 на митну територію України внаслідок відсутності преференції на митниці (режиму звільнення від оподаткування ПДВ та ввізного мита) за кодом «203»?
4. Чи мають право платники податку заявити на бюджетне відшкодування суму від'ємного значення ПДВ, яке виникло за наслідками здійснення операції з ввезення товарів на митну територію України, що було оподатковане ПДВ, за умови подальшого постачання цих товарів на митній території на умовах звільнення від оподаткування ПДВ?

2. Щодо оподаткування ПДВ мотиваційних виплат:

Відповідно до роз'яснення Головного управління ДПС у м. Києві, яке опубліковано на офіційному сайті ГУ ДПС у м. Києві 06 липня 2023 о 09:41, «Чи є об'єктом оподаткування ПДВ операція з надання продавцем винагороди

(бонусу) покупцю у зв'язку з досягненням таким покупцем певних обсягів постачання товарів, придбаних у такого продавця?», при наданні продавцем винагороди (бонусу) покупцю у зв'язку з досягненням певних обсягів постачання товарів, придбаних у такого продавця, об'єктом оподаткування ПДВ є маркетингові послуги, які надаються покупцем, а мотиваційні та стимулюючі виплати, в свою чергу, є компенсацією вартості таких послуг. Таким чином, у покупця при отриманні мотиваційних виплат (бонусів) від продавця у зв'язку з досягненням певних обсягів постачання товарів, придбаних у такого продавця, виникають податкові зобов'язання з ПДВ на суму отриманих мотиваційних виплат (бонусів).

ГУ ДПС у м. Києві обґрунтовує свою позицію наступним:

Згідно пп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПКУ маркетингові послуги (маркетинг) – послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків.

Одним із методів, які використовуються постачальниками для просування товарів на ринку, є сплата мотиваційних виплат (премій, бонусів, інших заохочень) на користь третіх осіб (організацій, які придбавають товари у постачальника та здійснюють їх збут (дистриб'ютори), які є винагородою за досягнення певних економічних показників третіми особами (дистриб'юторами) у межах своєї основної діяльності та сприяють поглибленню збуту товарів постачальника, стимулюють просування товарів у каналах дистрибуції.

Оскільки мотиваційні та стимулюючі виплати (премії, бонуси, інші заохочення), які сплачуються офіційним дистриб'ютором (постачальником продукції (робіт, послуг)), зокрема, за точність закупівельних прогнозів, виконання узгодженого плану закупівель, дотримання асортименту товарів), спрямовуються на стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), такі витрати відносяться до маркетингових послуг.

Відповідно до п. 185.1 ст. 185 ПКУ об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ.

Постачання послуг, згідно з пп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 ПКУ – будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а

також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

Водночас, наразі сформувалася судова практика щодо питання нарахування ПДВ на суму мотиваційних виплат (премії) за досягнення визначеного об'єму продажу товарів за договором поставки (купівлі-продажу) товарів.

Зокрема це постанови судів, де встановлено, що: «надання маркетингових послуг повинно виражатись в певних діях виконавця таких послуг щодо, зокрема, розміщення продукції платника податку в місцях продажу, вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) постачальника до інформаційних баз продажу, збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги) тощо. Під продажем маркетингових послуг розуміються операції з надання таких послуг за умови компенсації їх вартості.

Тобто отримання маркетингових послуг передбачає наявність двостороннього зобов'язання між сторонами, де одна сторона має зобов'язання надати послуги, інша - зустрічний обов'язок оплатити їх. В той же час знижки і бонуси передбачають виключно одностороннє зобов'язання однієї сторони здійснити конкретну дію при належному виконанні іншою стороною договору (основного зобов'язання).

Додаткова ж бонусна винагорода, премія або знижка на вартість товару, надана продавцем покупцеві відповідно до умов угоди про купівлю-продаж, яка не передбачає виконання жодних зобов'язань щодо надання послуг на користь продавців, чи окремої згоди сторін для зацікавлення (винагороди) постійних покупців у подальшій співпраці, не може розцінюватись як оплата вартості послуг в сфері маркетингу, операції з надання яких є об'єктом оподаткування ПДВ в розумінні пункту 185.1 статті 185 ПК України.

Наведений висновок викладений у постановках Верховного Суду від 16 квітня 2020 року по справі № 809/483/16 (<https://reyestr.court.gov.ua/Review/88832183>), від 15.05.2019 у справі №804/12339/13-а, від 10 листопада 2022 року по справі № 160/3806/20 (<https://reyestr.court.gov.ua/Review/100526883>), в перегляді таких прав касаційний суд відмовляє податковій: Ухвала від 22 лютого 2023 року у справі № 420/13558/21 (<https://reyestr.court.gov.ua/Review/109139142>).

Дана правова позиція вже впливає на формування судової практики щодо відмови реєстрації податкових накладних в судовому порядку у зв'язку з відсутністю факту надання маркетингових послуг: рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 15 лютого 2023 року у справі № 560/9912/22 (<https://reyestr.court.gov.ua/Review/109160454>).

Відповідно, виникає необхідність видання узагальнюючого податкового роз'яснення з питання оподаткування ПДВ мотиваційних виплат (чи є такі виплати об'єктом оподаткування ПДВ).

У зв'язку з вищезазначеним, та враховуючи, що у складі Експертної ради при Міністерстві фінансів України УСПП представляє віце-президент УСПП Дроговоз Юлія Сергіївна, просимо:

1. Винести вищезазначені питання на розгляд Експертної ради.
2. По першому питанню (правозастосування пункту 71 підрозділу 2 розділу XX ПКУ та пункту 9¹⁵ розділу XXI МКУ) провести робочу зустріч в режимі онлайн за участю Міністерства фінансів України, ДПС України, ДМС України та Комітету ВРУ з питань фінансів, податкової та митної політики для практичного відпрацювання шляхів вирішення проблеми.

З повагою,

Президент УСПП,
Співголова Національної тристоронньої
соціально-економічної ради



А.КІНАХ