

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України  
27 березня 2024 року № 154

**Узагальнююча податкова консультація  
щодо окремих питань застосування режиму звільнення від  
оподаткування податком на додану вартість, що був встановлений  
пунктом 38<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення»  
Податкового кодексу України**

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість, складання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних та їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та застосування ставок податку на додану вартість встановлено статтями 185, 187, 193, 198 і 201 Податкового кодексу України (далі – Кодекс).

Відповідно до пункту 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України. При цьому відповідно до підпункту 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Кодексу постачання товарів – 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.

Згідно з пунктом 187.1 статті 187 Кодексу датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів / послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця / замовника на рахунок платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів / послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів / послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів / послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів / послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Підпунктом «в» пункту 193.1 статті 193 Кодексу встановлено, що за ставкою податку на додану вартість 7 відсотків оподатковуються операції з:

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволених для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

Пунктом 198.1 статті 198 Кодексу встановлено, що до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені / нараховані у разі здійснення, зокрема, операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг.

Згідно з пунктом 198.3 статті 198 Кодексу податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів / послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 Кодексу, протягом такого звітного періоду.

Відповідно до пункту 198.5 статті 198 Кодексу платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 цього Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН у терміни, встановлені цим Кодексом 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 01 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, зокрема, у звільнених від оподаткування податком на додану вартість операціях.

Також відповідно до пункту 199.1 статті 199 Кодексу, у разі якщо придбані та/або виготовлені товари / послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати зведену податкову накладну в ЄРПН на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка

відповідає частці використання таких товарів / послуг, необоротних активів у неоподатковуваних операціях.

Відповідно до пункту 38<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу тимчасово, до 31 грудня 2023 року, звільнялися від оподаткування податком на додану вартість, зокрема, операції з постачання на митній території України лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що закуповуються за кошти державного бюджету особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я. При цьому норми пункту 198.5 статті 198 та статті 199 Кодексу не застосовувалися.

### **Питання**

Чи є підстави для нарахування податкових зобов'язань відповідно до пункту 198.5 статті 198 Кодексу, у разі якщо попередня оплата за кошти державного бюджету була здійснена до 31.12.2023 особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я, та отримана до 31.12.2023 платником податку – постачальником за лікарські засоби, медичні вироби та допоміжні засоби до них у розмірі 100 відсотків вартості таких товарів до завершення дії звільнення від оподаткування податком на додану вартість, яке було встановлено пунктом 38<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, а операції з їх постачання здійснюються після завершення дії цього звільнення?

### **Відповідь**

Після завершення дії тимчасового режиму звільнення від оподаткування, встановленого пунктом 38<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, операції з постачання лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що звільнялися від оподаткування податком на додану вартість, оподатковуються податком на додану вартість за загальнозстановленими правилами.

У разі якщо попередня оплата за лікарські засоби, медичні вироби та допоміжні засоби до них отримана платником податку – постачальником у період дії звільнення від оподаткування податком на додану вартість, яке було встановлено пунктом 38<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (до 31.12.2023), то така операція підлягає звільненню від оподаткування податком на додану вартість на підставі цього пункту Кодексу. На дату такої попередньої оплати платник податку – постачальник повинен скласти податкову накладну без нарахування податку на додану вартість (з позначкою «Без ПДВ»).

Тобто операції з відвантаження таких лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, які здійснюватимуться платником податку – постачальником після завершення дії звільнення та оплати за які отримано до 31.12.2023, не оподатковуватимуться податком на додану вартість. При цьому

якщо для завершення здійснення таких операцій відбувається придбання товарів / послуг, зокрема сировини, комплектуючих тощо, або відбувається ввезення на митну територію України таких лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, то за такими товарами / послугами нарахування податкових зобов'язань згідно з пунктом 198.5 статті 198 та статті 199 Кодексу не здійснюється, оскільки відповідно до пункту 38<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу до операцій із постачання таких товарів на митній території України положення пункту 198.5 статті 198 та статті 199 Кодексу не застосовувались.

**Директор Департаменту  
податкової політики**

**Віктор ОВЧАРЕНКО**