



РАХУНКОВА ПАЛАТА

вул. М. Коцюбинського, 7, м. Київ, 01601, тел. (044) 234-95-65, 234-10-41, факс (044) 288-09-59
E-mail: rp@ac-rada.gov.ua

28.01.2021 № 18-222

На № _____ від _____

Голові Державної податкової
служби України
Любченку О. М.

Львівська площа, 8, м. Київ, 04053
(ЄДРПОУ 43005393)

Щодо результатів аудиту

Шановний Олексію Миколайовичу!

На засіданні Рахункової палати 27.10.2020 розглянуто та затверджено Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам, спрямованих на розвиток системи екстреної медичної допомоги, і за підсумками обговорення прийнято рішення.

Згідно з пунктом 8 рішення Рахункової палати від 27.10.2020 № 28-1 інформуємо про результати аудиту з метою розроблення та внесення в установленому порядку на розгляд Міністра фінансів України пропозицій щодо вдосконалення законодавчих актів у частині встановлення податкових пільг за операціями постачання на митній території України медичних виробів, зокрема спеціалізованого санітарного транспорту екстреної медичної допомоги (далі – ЕМД).

Предметом аудиту визначені кошти субвенцій – у 2019 році за КПКВК 2311470 "Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення оперативно-диспетчерських служб, на реалізацію пілотного проекту щодо розвитку системи екстреної медичної допомоги у Вінницькій, Донецькій, Одеській, Полтавській, Тернопільській областях та м. Києві" (далі – субвенція).

Результати аудиту засвідчили, що у всіх шести регіонах, які у 2019 році взяли участь у пілотному проекті, **внаслідок віднесення спеціалізованих санітарних автомобілів до медичних виробів постачальниками одержано податкових пільг з податку на додану вартість**, за розрахунками, на 71,5 млн грн, з них ТОВ "Автоспецпром" – 58,5 млн грн, ТОВ "ВіДі Юнікомерс" – 12,6 млн гривень.

Згідно з договорами й актами приймання–передачі автомобілів ЕМД у всіх шести регіонах постачальниками ТОВ "Автоспецпром" та ТОВ "ВіДі Юнікомерс" застосовано до їх вартості ставку ПДВ у розмірі 7 відсотків.

Так, Вінницьким центром ЕМД з ТОВ "Автоспецпром" укладено **договори постачання** від 15.11.2019 № 93 (далі – договір № 93), предметом якого є **дорожні (колісні) транспортні засоби**, а саме ДК 021:2015 – 34110000-1 Легкові автомобілі (НК 024:2019 – 35988 Автомобільна швидка допомога) (спеціалізований санітарний транспорт екстреної медичної допомоги **типу В** з

обладнанням), та від 15.11.2019 № 94 та № 95 (далі – договори № 94 і № 95), **предметом яких є дорожні (колісні) транспортні засоби**, а саме ДК 021:2015 – 34110000-1 Легкові автомобілі (НК 024:2019 – 35988 Автомобільна швидка допомога) (спеціалізований санітарний транспорт екстреної медичної допомоги **типу С з обладнанням**).

Згідно з пунктом 3.1 ціна договору № 93 становить 122 760,0 тис. грн, в тому числі ПДВ 7 відс. – 8 031,0 тис. гривень. Ціна договорів № 94 і № 95 – 34 440,0 тис. грн кожен, у тому числі ПДВ 7 відс. – 2 253,1 тис. гривень.

Отже, згідно з указаними договорами при здійсненні ТОВ "Автоспецпром" операцій з постачання автомобілів ШМД типу В у кількості 62 шт. та типу С у кількості 24 шт. на загальну суму поставки **191 640,0 тис. грн** (в т. ч. обсяги постачання без ПДВ – 179 102,8 тис. грн, ПДВ – 12 537,2 тис. грн) **застосовано ставку ПДВ у розмірі 7 відсотків**.

Відповідно до абзацу другого підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 розділу V Податкового кодексу України **ставка ПДВ у розмірі 7 відс.** установлюється по операціях 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 дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні.

Підпунктом 9 пункту 2 Технічного регламенту щодо медичних виробів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 02.10.2013 № 753 (далі – Технічний регламент № 753), та підпунктом 2.1 пункту 2 Класифікатора медичних виробів НК 024:2019, розробленого Державним українським об'єднанням "Політехмед" на замовлення МОЗ і затвердженого наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 05.02.2019 № 159, визначено, що **медичний виріб** – це будь-який інструмент, апарат, прилад, пристрій, програмне забезпечення, матеріал або інший виріб, що застосовуються як окремо, так і в поєднанні між собою (включаючи програмне забезпечення, передбачене виробником для застосування спеціально для діагностичних та/або терапевтичних цілей та необхідне для належного функціонування медичного виробу), **призначені** виробником для застосування з **метою забезпечення діагностики**, профілактики, моніторингу, лікування або полегшення перебігу хвороби пацієнта в разі захворювання, **діагностики**, моніторингу, лікування, полегшення стану пацієнта в разі травми чи інвалідності або їх компенсації, дослідження, заміни, видозмінювання або підтримування анатомії чи фізіологічного процесу, контролю процесу запліднення та основна передбачувана дія яких в організмі або на організм людини не досягається за допомогою фармакологічних, імунологічних або метаболічних засобів, але функціонуванню яких такі засоби можуть сприяти.

Статтею 2 Закону України від 06.07.1995 № 265/95-ВР "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" (далі – Закон № 265, в редакції із змінами, внесеними Законом України від 23.11.2018 № 2628, який набрав чинності з 01.01.2019) визначено, що **вироби медичного призначення (медичні вироби)** – будь-який інструмент, апарат, прилад, пристрій, програмне забезпечення, матеріал або інший виріб, **призначені для діагностики, лікування, профілактики організму людини та (або) забезпечення таких процесів.**

Слід зазначити, що автомобілі ШМД ТОВ "Автоспецпром" внесено до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення відповідно до наказу Державної служби України з лікарських засобів та контролю за наркотиками від 09.10.2013 № 1367 згідно з рішенням науково-експертної ради при МОЗ.

У складі тендерної пропозиції ТОВ "Автоспецпром" як виробником подано декларацію № 02-2019 від 14.03.2019 (термін дії до 17.01.2021) про відповідність спеціалізованих автомобілів швидкої медичної допомоги типу А1, А2, В, С по І класу вимогам Технічного регламенту № 753.

Інформація про медичний виріб у національному класифікаторі ведеться у вигляді 5-значного цифрового коду GMDN (Code). За кодом 35988 до медичних виробів віднесено **"Автомобільна швидка допомога"** – автомобіль, призначений для екстреної медичної допомоги (EMS) для **транспортування хворих або поранених по звичайних автошляхових дорогах і який зазвичай оснащений проблісковими маячками та сиренами для полегшення руху при важкому трафіку.** Такий автомобіль має обладнання для екстреної терапії та підтримки або поліпшення клінічного стану пацієнта, наприклад, пристрої для перенесення або підтримки пацієнта (зокрема, ноші, шини), здійснення кисневої терапії (зокрема, кисневі балони та трубки), інтубації / декомпресії грудей, контролю за кровотечею (зокрема, пов'язки); містить дефібрилятори та має апаратуру для здійснення моніторингу пацієнта.

Натомість пунктами 3.3.2 та 3.3.3 ДСТУ 7032:2009, на який є посилання в Порядку та умовах надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на створення оперативного-диспетчерських служб, на реалізацію пілотного проекту щодо розвитку системи екстреної медичної допомоги у Вінницькій, Донецькій, Одеській, Полтавській, Тернопільській областях та м. Києві, що затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 № 425, визначено поняття:

- тип В: автомобіль екстреної швидкої медичної допомоги – **автомобіль швидкої медичної допомоги, який розроблено та обладнано для транспортування, здійснення основного медичного догляду та нагляду за пацієнтами;**

- тип С: реанімомобіль – **автомобіль швидкої медичної допомоги, який розроблено та обладнано для транспортування, здійснення ускладненого догляду та нагляду за пацієнтом.**

ТОВ "Автоспецпром" у складі тендерної пропозиції подано замовникові закупівель **сертифікат відповідності** від 14.06.2019 № UA.TR.101- 470.339/1-2019, виданий Державним українським об'єднанням "Політехмед", яким підтверджується, що продукція – спеціалізовані автомобілі швидкої медичної допомоги – відповідає вимогам ДСТУ 7032:2009 "Колісні транспортні засоби. Автомобілі швидкої медичної допомоги та їхнє устаткування. Технічні вимоги та методи випробування".

Також у свідоцтві про державну реєстрацію транспортного засобу вказано тип автомобіля – "спеціалізований легковий – спеціалізований меддопомога В".

Отже, відомості, зазначені в сертифікаті відповідності від 14.06.2019 № UA.TR.101- 470.339/1-2019 та свідоцтві про державну реєстрацію транспортного засобу, свідчать, що **автомобіль ШМД** у розумінні Закону № 265 та Технічного регламенту № 753 **не є медичним виробом** або виробом медичного призначення, а лише **допоміжним засобом до такого медичного виробу**, оскільки автомобіль ШМД типів В та С призначений для транспортування, здійснення основного/ускладненого медичного догляду та нагляду за пацієнтами, **а не для діагностики, лікування, профілактики організму людини та (або) забезпечення таких процесів**.

Усі вказані автомобілі згідно з реєстром податкових накладних надійшли до ТОВ "Автоспецпром" від ТОВ "Пежо Сітроен Україна" з нарахуванням ПДВ за ставкою 20 відсотків. Обсяги придбання 86 автомобілів Citroen Jumper для подальшого переобладнання в автомобілі ШМД типу В та С становлять 40 580,5 тис. грн (28 x 467,2 + 2 x 473,3 + 55 x 474,5 + 1 x 455,2). Сума ПДВ, сплачена ТОВ "Автоспецпром" у складі вартості придбаних автомобілів, яка в подальшому віднесена до складу податкового кредиту відповідного періоду та зменшила податкові зобов'язання до сплати в бюджет, становить 8 116,1 тис. грн (40 580,5 x 20 відсотків).

Отже, за рахунок **застосування** до операцій з постачання Вінницькому центру ЕМД автомобілів ЕМД (ШМД) ставки ПДВ у розмірі 7 відс., ТОВ "Автоспецпром" **сформовано від'ємне значення ПДВ** для розрахунків з державним бюджетом у розмірі 5 275,5 тис. грн (8 116,1 – 2 840,6¹).

Подібна ситуація склалася із витратами ТОВ "Автоспецпром" на переобладнання автомобілів, одержаних від ТОВ "Пежо Сітроен Україна", в автомобілі ШМД та матеріалами, використаними для такого переобладнання.

Довідково. За даними Державної митної служби України (лист від 26.05.2020 № 08-23/23-04/6/5235), за результатами ввезення на митну територію України автомобілів швидкої медичної допомоги у 2019 році та завершальному періоді 2020 року нарахуовувався ПДВ за ставкою 20 відс., акцизний збір (виходячи з об'єму двигуна), а також мито.

Отже, ТОВ "Автоспецпром" у перевіреному періоді при здійсненні операцій з постачання Вінницькому центру ЕМД автомобілів ЕМД (ШМД) типів В та С, які

¹ де 2 840,6 тис. грн – це сума ПДВ за ставкою 7 відс. на вартість поставлених автомобілів ШМД без обладнання (40 580,5 x 7 відсотків).

по суті не є медичними виробами, застосовано ставку ПДВ 7 відс. до всієї вартості автомобіля ЕМД (ШМД), внаслідок чого одержано податкових пільг з податку на додану вартість на **13 577,3 тис. грн** ($9\,130,4 + 4\,446,9$).

Довідково. Вартість одного автомобіля швидкої медичної допомоги типу В – 1980,0 тис. грн, в т. ч. обсяги постачання без ПДВ – 1850,5 тис. грн, ПДВ – 129,5 тис. гривень. Вартість медичного обладнання, встановленого на автомобілі ШМД типу В (за даними Єдиного реєстру податкових накладних (лист ДПСУ від 09.06.2020 № 5555/5/99-00-04-01-01-05) та вантажно-митних декларацій (лист ДМСУ від 26.05.2020 № 08-23/23-04/6/5235), листи надано на запити Рахункової палати) – 717,2 тис. гривень. Вартість одного автомобіля ШМД типу В без медичного обладнання – 1132,8 ($1850,5 - 717,2$) тис. гривень. Обсяги постачання 62 автомобілів ШМД без медичного обладнання – 70233,6 тис. гривень. Сума заниження ТОВ "Автоспецпром" податкового зобов'язання з ПДВ від операцій з постачання автомобілів ШМД типу В – 9130,4 тис. гривень ($70233,6 \times 13$ відс.).

Вартість одного автомобіля ШМД типу С – 2870,0 тис. грн, в т. ч. обсяги постачання без ПДВ – 2682,2 тис. грн, ПДВ – 187,8 тис. гривень. Вартість медичного обладнання, встановленого на автомобілі ШМД типу С (за даними Єдиного реєстру податкових накладних (лист ДПСУ від 09.06.2020 № 5555/5/99-00-04-01-01-05) та вантажно-митних декларацій (лист ДМСУ від 26.05.2020 № 08-23/23-04/6/5235), листи надано на запити Рахункової палати) – 1256,9 тис. гривень. Вартість одного автомобіля ШМД типу С без медичного обладнання – 1425,9 ($2682,2 - 1256,9$) тис. гривень. Обсяги постачання 24 автомобілів ШМД типу С без медичного обладнання – 34207,2 тис. гривень. Сума заниження ТОВ "Автоспецпром" податкового зобов'язання з ПДВ від операцій з постачання автомобілів ШМД типу С – 4446,9 тис. грн ($34207,2 \times 13$ відсотків).

Подібне застосування ставки ПДВ у розмірі 7 відс. допущено виробниками/постачальниками автомобілів ЕМД у всіх регіонах. Узагальнені відомості про одержані податкові пільги з ПДВ у розрізі виробників/постачальників наведено у таблиці (додається).

Зазначаємо, що відповідно до статті 30 Закону України "Про Рахункову палату" на вебсайті органу (www.gr.gov.ua) в рубриці "Заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)" буде розміщено Звіт про результати зазначеного аудиту.

Просимо поінформувати Рахункову палату про вжиті заходи реагування за результатами розгляду зазначеного листа.

Додаток: на 1 арк.

З повагою

Голова



В. В. Пацкан