**Індивідуальна податкова консультація**

Державна податкова служба України розглянула звернення платника щодо надання роз’яснення стосовно окремих питань з переробки товарів на митній території України та оподаткування податком на додану вартість операцій з переробки іноземних та українських товарів на митній території України та, з урахуванням висновків Державної митної служби з порушеного питання, наданих на запит ДПС, і, керуючись статтею 52 розділу ІІ Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Відповідно до пункту 52.1 статті 52 розділу ІІ ПКУ за зверненням платників податків у паперовій або електронній формі індивідуальні податкові консультації безоплатно надає контролюючий орган, визначений підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган.

Індивідуальна податкова консультація – роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій (підпункт 14.1.1721 пункту 14.1 статті 14 розділу І ПКУ).

Як викладено у зверненні, платником податку укладено договір з нерезидентом на переробку іноземного товару на митній території України (Товар 1) з подальшим поверненням продукту переробки замовнику – нерезиденту. З метою виконання переробки іноземного товару в продукт переробки та виготовлення більшого обсягу готової продукції платник податку планує придбання у резидента на митній території України додаткових технологічних матеріалів, аналогічних тим, що отримані від нерезидента для переробки (Товар 2).

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

Відповідно до пунктів 5.2 і 5.3 статті 5 розділу І 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.

Питання здійснення операцій з переробки товарів на митній території України врегульовано главою 23 Митного кодексу України (далі – МКУ) та розділом V "Особливості виконання митних формальностей відповідно до митних режимів переробки на митній території та переробки за межами митної території" Порядку виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 травня 2012 року № 657, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 02 жовтня 2012 року за № 1669/21981.

Відповідно до пункту 1 статті 147 МКУ переробка на митній території – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки.

У процесі переробки іноземних товарів не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито (пункт 2 статті 148 МКУ).

Обмеження або заборони щодо ввезення окремих видів товарів на митну територію України з метою переробки встановлюються законом. Згідно з пунктом 3 статті 148 МКУ за обґрунтованої необхідності Кабінет Міністрів України має право визначати:

1) товари, при поміщенні яких у митний режим переробки на митній території застосовуються фінансові гарантії відповідно до розділу X МКУ;

2) продукти переробки та/або товари, продукти переробки яких підлягають обов'язковому реекспорту за межі митної території України;

3) мінімальне співвідношення вартості іноземних та українських товарів для окремих категорій товарів, що піддаються операціям з переробки;

4) перелік товарів, які не можуть бути допущені до переробки для вільного обігу на митній території України;

5) товари, поміщення яких у митний режим переробки на митній території забороняється.

У разі встановлення заборон чи обмежень щодо переробки відповідних товарів на митній території України переробка таких товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, завершується на умовах, що діяли на момент поміщення цих товарів у зазначений митний режим (пункт 4 статті 148 МКУ).

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території допускається з письмового дозволу митного органу за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи.

Разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа подає митному органу такі документи:

1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких зазначені в заяві товари були чи будуть ввезені на митну територію України, і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;

2) технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких повинні бути зазначені відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;

3) договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться такими іншими підприємствами;

4) інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи – висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти й стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України видається митним органом підприємству безоплатно протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації відповідної заяви.

Виникнення або виявлення митним органом обставин, які не відображені у документах підприємства і які впливають на найменування та обсяги виходу продуктів переробки, а також встановлення законодавством України заборон чи обмежень щодо переробки відповідних товарів на митній території України є підставою для надання відмови в митному оформленні наступних партій товарів, що ввозяться на митну територію України з метою переробки. Якщо такі обставини не мають впливу на найменування та обсяги виходу продуктів переробки, то відомості про такі обставини вносяться до раніше виданого дозволу.

За письмовою заявою власника товарів або уповноваженої ним особи митним органом може бути винесено попереднє рішення щодо можливості поміщення товарів у митний режим переробки товарів на митній території.

Можливість встановлення наявності ввезених товарів у продуктах переробки не є обов'язковою для допуску товарів для переробки на митній території України у випадках, якщо:

1) такі товари можуть бути ідентифіковані шляхом представлення докладних даних про витрачені ресурси та технології виробництва продуктів переробки чи шляхом здійснення митного контролю під час проведення операцій з переробки; або

2) митний режим переробки на митній території завершується реекспортом продуктів переробки товарів, ідентичних за описом, якістю та технічними характеристиками товарам, допущеним для переробки на митній території України (стаття 149 МКУ).

Кількість операцій з переробки товарів у митному режимі переробки на митній території не обмежується.

Операції з переробки товарів можуть включати:

1) власне переробку товарів, у тому числі: обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;

2) ремонт товарів, у тому числі модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування.

Окремі операції з переробки товарів або повний цикл переробки за дорученням підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів на митній території України, та з дозволу митного органу можуть здійснюватися іншими підприємствами. При цьому відповідальність перед митними органами за порушення визначеного порядку переробки товарів несе підприємство, якому видано дозвіл на проведення операцій з переробки товарів на митній території України. Дозволи на виконання окремих операцій з переробки або повного циклу переробки надаються одночасно з дозволом на переробку товарів на митній території України або, за необхідності, – на підставі заяви відповідної особи після надання цього дозволу та відображаються у ньому (стаття 150 МКУ).

Під час реекспорту продуктів переробки вони підлягають декларуванню митним органам з поданням переліку українських товарів, витрачених під час здійснення операцій з переробки іноземних товарів, із зазначенням їх кількості та вартості.

Декларант має право заявити українські товари (крім палива та енергії), що повністю використані під час переробки іноземних товарів, у митний режим експорту. Митне оформлення в такому випадку здійснюється у порядку, встановленому МКУ та іншими законами України для митного оформлення експорту українських товарів (стаття 154 МКУ).

Статтею 156 МКУ передбачено дозвіл на ввезення товарів для переробки на митній території України з метою подальшого митного оформлення продуктів переробки для вільного обігу на цій території. Переробка товарів для вільного обігу на митній території України завершується шляхом поміщення продуктів їх переробки у митний режим імпорту. За рішенням декларанта або уповноваженої ним особи допускається поміщення зазначених продуктів в інші митні режими.

Статтею 160 МКУ передбачено, що митний режим переробки на митній території завершується шляхом реекспорту продуктів переробки чи поміщення їх в інший митний режим.

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

Згідно з пунктом 185.1 статті 185 розділу V ПКУ, об’єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 розділу V ПКУ.

Згідно з підпунктом "б" підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 розділу V ПКУ за нульовою ставкою оподатковуються операції з постачання послуг, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом.

До робіт з рухомим майном належать роботи з переробки товарів, що можуть включати власне переробку (обробку) товарів – монтаж, збирання, монтування та налагодження, у результаті чого створюються інші товари, у тому числі постачання послуг з переробки давальницької сировини.

Для ввезення товарів у митному режимі переробки та вивезення виготовленої з них продукції у митному режимі реекспорту ПКУ встановлено такі особливості оподаткування.

До операцій із ввезення товарів на митну територію України в митному режимі переробки на митній території застосовується умовне повне звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених главою 23 МКУ (пункт 206.12 статті 206 ПКУ).

Якщо при здійсненні на митній території України переробки товарів, ввезених у митному режимі переробки, використовуються товари/послуги, придбані на митній території України, то суми податку на додану вартість, нараховані (сплачені) у складі вартості таких товарів/послуг, включаються до складу податкового кредиту за умови включення вартості цих товарів (послуг) до складу вартості послуги з переробки та дотримання інших вимог ПКУ щодо формування та підтвердження податкового кредиту.

Вартість продукції, виготовленої на митній території України з товарів, ввезених у митному режимі переробки, та яка вивозиться у митному режимі реекспорту, для цілей оподаткування податком на додану вартість складається з:

вартості товарів, ввезених у митному режимі переробки. Операція з вивезення таких перероблених товарів у митному режимі реекспорту звільняється від оподаткування податком на додану вартість, крім операцій з вивезення відповідно до пункту 5 частини першої статті 86 МКУ, що оподатковуються податком за ставкою, визначеною підпунктом 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 ПКУ (пункт 206.5 статті 206 ПКУ);

вартості послуг з переробки товарів, які передбачають роботи з рухомим майном, тобто з товарами, ввезеними на митну територію України для переробки. Операції з постачання зазначених послуг, що входять до складу собівартості перероблених товарів при реекспорті, оподатковуються за нульовою ставкою податку (підпункт "б" підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ);

вартості товарів, що придбані на митній території України та повністю використані під час переробки іноземних товарів, та які відповідно до частини другої статті 154 МКУ платник податку має право при вивезенні заявити (крім палива та енергії) у митний режим експорту із застосуванням нульової ставки податку на додану вартість (підпункт "а" підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 ПКУ).

**До питання 1**

З урахуванням викладеного вище, рішення щодо застосування режиму переробки на території України, а також щодо реекспорту продуктів переробки, приймається митницею в кожному окремому випадку, відповідно до поданих документів та особливостей здійснення таких операцій.

**До питання 2**

При здійсненні на митній території України переробки сировини, отриманої від нерезидента, відповідно до пункту 2 статті 148 МКУ, не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито.

Згідно з інформацією, що надана Держмитслужбою, на товари окремих товарних позицій згідно з УКТ ЗЕД, до яких може належати Товар 2, вивізне (експортне) мито законодавством України не встановлено.

**До питання 3**

У разі прийняття митницею, яка здійснює операції з митного оформлення, відповідно до поданих платником документів, рішення щодо застосування до операцій платника податку режиму переробки на території України, митного режиму реекспорту продуктів переробки чи щодо включення до переліку товарів, що використані під час переробки іноземних товарів, того чи іншого товару, придбаного на митній території України, а також декларування платником податку використаних під час переробки українських товарів у митний режим експорту, то до таких операцій застосовується нульова ставка податку на додану вартість.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 розділу ІІ ПКУ індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.