

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 07.04.2015 р. N 12082/7/99-99-19-03-02-17

Щодо визначення бази оподаткування ПДВ при постачанні самостійно виготовлених товарів

Державна фіскальна служба України з метою забезпечення однакового підходу до практичного застосування [пункту 188.1 статті 188 Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс) щодо визначення бази оподаткування ПДВ при постачанні самостійно виготовлених товарів та повідомляє.

Відповідно до [пункту 188.1 статті 188 Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс) база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості (у разі здійснення контрольованих операцій - не нижче звичайних цін, визначених відповідно до [статті 39 цього Кодексу](#)) з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів)).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче їх собівартості, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни).

Відповідно до п. 6 розділу III Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 23 вересня 2014 року N 966](#), з урахуванням змін та доповнень, платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в податковій звітності. Дані, наведені в податковій звітності, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника.

[Пунктом 2 статті 3 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) передбачено, що податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Основні методологічні засади формування бухгалтерському обліку ґрунтуються на затверджуваних Мінфіном стандартах (положеннях) бухгалтерського обліку.

Так, відповідно до пункту 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. N 246](#) (далі - П(С)БО 9), готова продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для

продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом, відноситься до запасів.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю (пункт 8 П(С)БО 9).

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (пункт 10 П(С)БО 9).

Відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318 (далі - П(С)БО 16), до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Враховуючи викладене, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче їх виробничої собівартості, визначеної відповідно до П(С)БО 16.

Відповідно до пункту 201.4 статті 201 Кодексу податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань продавця.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг згідно з пунктом 187.1 статті 187 Кодексу 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 банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, 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.

Враховуючи викладене, якщо "першою подією" є попередня оплата за товар, який ще не виготовлено, то на дату отримання такої попередньої оплати постачальник - платник ПДВ повинен визначити податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості такого товару, скласти податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН.

Якщо при оприбуткуванні на баланс підприємства/установи власно виготовленого товар його виробнича собівартість перевищить договірну вартість (з якої були визначені податкові зобов'язання на дату отримання передоплати та, відповідно, складена податкова накладна), то на дату його оприбуткування на баланс платник податку повинен скласти другу податкову накладну виходячи з різниці між виробничою собівартістю та договірною

вартістю такого товару. У податковій накладній, яка складена на різницю між виробничою собівартістю та договірною вартістю, у верхній лівій частині робиться відповідна помітка "X" та зазначається тип причини: 17 - складена на суму перевищення собівартості самостійно виготовлених товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання. Така податкова накладна підлягає обов'язковій реєстрації в ЄРПН.

Якщо першою подією при постачанні власно виготовленого товару буде відвантаження такого товару і його виробнича собівартість перевищить договірну вартість, то на дату відвантаження платник податку повинен скласти дві **податкові накладні**: одну - виходячи з договірної вартості товару, а другу на різницю між виробничою собівартістю та договірною вартістю з типом причини 17 - складена на суму перевищення собівартості самостійно виготовлених товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання.

Головним управлінням ДФС в областях, м. Києві та Міжрегіональному головному управлінню ДФС - Центральному офісу з обслуговування великих платників довести зазначений лист до відома платників податку і підпорядкованих підрозділів та забезпечити його врахування під час прийняття звітності, при проведенні контрольно-перевірочної роботи та апеляційних процедур.

В. о. Голови

М. В. Мокляк