

УДК 339.543:339.9

# ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ

## ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПДВ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ В ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ (на прикладі цукрових заводів)

**ТЕТЯНА СЕМЕНКО,**  
здобувач кафедри обліку  
та аудиту Київського  
національного університету  
імені Тараса Шевченка

У статті розкрито проблемні питання обліку ПДВ під час здійснення операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній діяльності. Надано пропозиції щодо усунення вказаних недоліків.

**Ключові слова:** ПДВ, митна вартість, давальницька сировина, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, вантажна митна декларація.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Характерною особливістю переробної промисловості, зокрема цукрової галузі, за сучасних умов господарювання є існування та розвиток таких операцій, як операції з давальницькою сировиною. Суть їх полягає в тому, що виробники продукції, фермерські господарства передають її як сировину цукровим заводам, які виконують роботи з її переробки на цукор, отримуючи за ці послуги відповідну плату.

Операції з давальницькою сировиною на цукрових заводах займають вагомe місце в господарській діяльності підприємств, оскільки переробка сировини на давальницьких умовах є істотним джерелом надходжень для вітчизняних цукрових заводів, значна частина яких перебуває на межі банкрутства через недозавантаження виробничих потужностей (у цілому по галузі 20 %). У розрахунку на 40 цукрових заводів, які нині функціонують, переробка цукру-сирцю на давальницьких умовах дає можливість сукупної економії в розмірі 20 млн дол. США, а також інші потенційні вигоди (додаткові інвестиції у потужності цукрових заводів, зниження собівартості цукру, додаткові податкові надходження до бюджету). Однак незважаючи на значне поширення в практиці роботи цукрових заводів операцій з давальницькою сировиною, механізм управління, обліку та оподаткування таких операцій є недосконалим. Ураховуючи зміни, які відбулися в податковому законодав-

стві України (прийняття Податкового кодексу України), питання обліку ПДВ при здійсненні операцій з давальницькою сировиною залишилися вирішеними не в повному обсязі.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Нормативно-правовою базою обліку та оподаткування ПДВ при здійсненні операцій з давальницькою сировиною є Податковий кодекс України [1], Митний кодекс України [2], Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» [3]. Розглянемо порядок обліку та оподаткування операцій з переробки давальницької сировини резидента за межами України. Сировина, яка вивозиться для переробки за межі митної території України, підлягає оподаткуванню ввізним митом, податками та зборами. У цьому випадку відповідно до Закону України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» підприємство-замовник надає митниці простий вексель з відстроченням платежу на період здійснення операцій з давальницькою сировиною (не більше 90 календарних днів) з моменту оформлення вантажної митної декларації. Базою для нарахування податків і зборів є заявлена підприємством митна заставна вартість сировини, що вивозиться, яка може перевищувати її облікову вартість.

Відповідно до пп. 205.2 ст. 205 розд. V ПКУ після переробки сировини під час ввезення у повному об-

сязі готової продукції на митну територію України вексель погашається.

Крім того, операції з ввезення готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, підлягають оподаткуванню податком на додану вартість. Базою оподаткування продукції, яка ввозиться, є її договірна (контрактна) вартість. При цьому така база має бути не меншою від митної вартості продукції, зазначеної у ввізній митній декларації.

Отже, **оскільки контрактна вартість є основою формування митної вартості, базу оподаткування при ввезенні готової продукції визначають виходячи з митної вартості.**

Розглянемо, як формується митна вартість.

Відповідно до ПКУ базу оподаткування визначають з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України за мінусом ПДВ.

Пунктом 2 постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення митної вартості товарів та інших предметів у випадку переміщення їх через митний кордон України» [4] встановлено, що до **митної вартості** включають ціну товару, зазначену в рахунку-фактурі, і фактичні витрати, якщо вони не включені до рахунку-фактури, залежно

від умов поставки цих товарів відповідно до Правил ІНКОТЕРМС. Як бачимо, ні в постанові Кабміну, ні в ПКУ послуги нерезидента з переробки давальницької сировини не названі як складова митної вартості готової продукції, яка ввозиться на митну територію України. Водночас у постанові Кабміну зазначається, що до складу митної вартості включають ціну товару. Тому оскільки вивозилась сировина, а ввозиться готова продукція вже з іншим кодом ТН ЗЕД, то митна вартість такої продукції має включати не тільки вартість сировини, а й усі витрати, понесені замовником при її виробництві та доставці до митного кордону України. Саме ця вартість і буде базою для нарахування податків і зборів, у тому числі ПДВ.

Розглянемо на конкретному прикладі порядок відображення та оподаткування операцій з давальницькою сировиною (табл. 1).

ПрАТ «Райз-Максимко» за контрактом з іноземним виконавцем вивезло для переробки цукровий буряк на суму 10 000 дол. США (курс НБУ станом на вересень 2010 р. становив 7,8867 грн). Оплата послуг з переробки цукрового буряка у сумі 2 000 дол. США проведена іноземною валютою після ввезення готової продукції, курс долара на 30.11.2010 р. становив 7,9380 грн.

Таблиця 1

**ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПДВ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ  
НА ПрАТ «РАЙЗ-МАКСИМКО» (м. Червонозаводське Полтавської області)**

| Зміст господарської операції   | Кореспонденція рахунків               |                                       | Сума,<br>тис.грн/<br>тис.дол. |
|--|---------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------|
|  | Д-Т                                   | К-Т                                   |                               |
| Передано цукровий буряк для переробки  | 206 «Матеріали, передані в переробку» | 201 «Сировина й матеріали»            | 78,87                         |
| Нараховано та сплачено митний збір за митне оформлення цукрового буряка при його вивезенні | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»  | 311 «Поточні рахунки в банку»         | 0,51                          |
| Віднесено на вартість цукру митний збір  | 26 «Готова продукція»                 | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»  | 0,51                          |
| Списано на собівартість цукру вартість цукрового буряка                                    | 26 «Готова продукція»                 | 206 «Матеріали, передані в переробку» | 78,87                         |
| Нараховано та сплачено митний збір за митне оформлення цукру, який вивозиться              | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»  | 311 «Поточні рахунки в банку»         | 0,62                          |
| Віднесено на вартість цукру митний збір  | 26 «Готова продукція»                 | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»  | 0,62                          |
| Нараховано ПДВ на митну вартість продукції, що вивозиться                                  | 644 «Податковий кредит»               | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»  | 19,05                         |
| Сплачено ПДВ до бюджету  | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»  | 311 «Поточні рахунки в банку»         | 19,05                         |

| Зміст господарської операції   | Кореспонденція рахунків               |  | Сума,<br>тис.грн/<br>тис.дол. |
|--|---------------------------------------|--|-------------------------------|
|  | д-т                                   | к-т                                      |                               |
| Включено суму сплаченого ПДВ до податкового кредиту  | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»  | 644 «Податковий кредит»                  | 19,05                         |
| Включено до собівартості цукру вартість послуг нерезидента з переробки цукрового буряка (\$ 2000·7,9380) | 26 «Готова продукція»                 | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»    | 15,88                         |
| Оплачено послуги за переробку давальницької сировини   | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» | \$ 2,00                       |
|  |                                       |  | 15,88                         |

Відповідно до п. 185.1 ст. 185 розд. V ПКУ послуги, що надаються нерезидентами для використання або споживання на митній території України, є об'єктом оподаткування і оподатковуються за ставкою 20 %. Тобто, як видно з табл. 1, підприємство-замовник крім суми ПДВ, сплаченої на митниці при ввезенні готової продукції, має ще окремо сплатити ПДВ з вартості одержаних послуг.

Отже, **чинне податкове законодавство в частині оподаткування операцій з давальницькою сировиною є недосконалим, оскільки один і той самий об'єкт (вартість послуг нерезидента) двічі обкладається ПДВ.**

Ще одним прикладом недосконалості чинного податкового законодавства в частині обліку та оподаткування ПДВ операцій з переробки давальницької сировини є той факт, що при здійсненні передоплати нерезиденту за послуги переробки на суму авансу потрібно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, але це не звільняє підприємство-замовника від сплати ПДВ на митниці під час ввезення готової продукції. Тобто фактично підприємства-замовник двічі нараховує (сплачує) ПДВ на вартість одних і тих самих послуг з переробки.

Слід зазначити, що при попередній оплаті суму

нарахованих податкових зобов'язань потрібно відображувати в ряд. 7 Декларації з ПДВ. При цьому відповідно до Порядку заповнення і подання податкової декларації з податку на додану вартість до складу податкового кредиту ця сума може бути включена тільки за умови сплати ПДВ до бюджету. Датою сплати вважається дата подання до податкових органів декларації, в якій сума ПДВ за одержані послуги від нерезидента включена до податкових зобов'язань, і тільки в наступному податковому періоді цю суму можна включати до складу податкового кредиту з ПДВ.

Ще одним проблемним питанням при здійсненні операцій з давальницькою сировиною, коли розрахунок здійснюють сировиною, є дата визнання податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ.

Розглянемо таку ситуацію на конкретному прикладі (табл. 2). ПрАТ «Райз-Максимко» за контрактом з іноземним виконавцем вивезло для переробки цукровий буряк на суму 30 000 дол. США (курс НБУ на дату вивезення давальницької сировини становив 7,8867 грн). Оплата послуг з переробки цукрового буряка у сумі 4 000 дол. США. Розрахунки за ці послуги проведені сировиною. На дату вивезення готової продукції курс не змінився.

Таблиця 2

**ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПДВ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ  
НА ПрАТ «РАЙЗ-МАКСИМКО» (м. Червонозаводське Полтавської області)**

| Зміст господарської операції   | Кореспонденція рахунків               |                                      | Сума,<br>тис.грн/<br>тис.дол. |
|--|---------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------|
|  | д-т                                   | к-т                                  |                               |
| Передано цукровий буряк для переробки  | 206 «Матеріали, передані в переробку» | 201 «Сировина й матеріали»           | 236,60                        |
| Нараховано та сплачено митний збір за митне оформлення цукрового буряка при його вивезенні | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»  | 311 «Поточні рахунки в банку»        | 1,51                          |
| Віднесено на вартість цукру митний збір  | 26 «Готова продукція»                 | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» | 1,51                          |

| Зміст господарської операції   | Кореспонденція рахунків                            |  | Сума,<br>тис.грн/<br>тис.дол. |
|--|--|--|-------------------------------|
|  | д-т  | к-т  |                               |
| Списано на собівартість цукру вартість цукрового буряка  | 26 «Готова продукція»                              | 206 «Матеріали, передані в переробку»              | 236,60                        |
| Відображено дохід за відвантажену сировину в оплату послуг переробки   | 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»            | 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» | 31,55                         |
| Виключено зі складу податкового кредиту суму ПДВ, сплачену постачальнику при придбанні сировини, переданої в оплату (методом «сторно») | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»               | 644 «Податковий кредит»                            | 5,26                          |
| Включено суму ПДВ до вартості сировини, переданої в оплату послуг переробки  | 201 «Сировина й матеріали»                         | 644 «Податковий кредит»                            | 5,26                          |
| Списано облікову вартість відвантаженої сировини   | 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» | 201 «Сировина й матеріали»                         | 29,45                         |
| Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з вартості відвантаженої сировини в оплату послуг переробки                           | 643 «Податкові зобов'язання»                       | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»               | 6,31                          |
| Нараховано та сплачено митний збір за митне оформлення відвантаженої сировини в оплату після переробки                                 | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»               | 311 «Поточні рахунки в банку»                      | 0,65                          |
|  | 93 «Витрати на збут»                               | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»               |                               |
| Нараховано та сплачено митний збір за митне оформлення готової продукції   | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»               | 311 «Поточні рахунки в національній валюті»        | 1,2                           |
|  | 26 «Готова продукція»                              | 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»               |                               |
| Нараховано та сплачено ПДВ на митну вартість продукції, що ввозиться   | 644 «Податковий кредит»                            | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»               | 53,63                         |
|  | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»               | 311 «Поточні рахунки в національній валюті»        |                               |
| Включено суму сплаченого ПДВ до податкового кредиту  | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»               | 644 «Податковий кредит»                            | 53,63                         |
| Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ, нараховану на вартість одержаних послуг   | 6411 «Розрахунки за податками (ПДВ)»               | 643 «Податкові зобов'язання»                       | 6,31                          |

Відповідно до ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань при здійсненні бартерних операцій з нерезидентами вважається дата події, що настала першою: дата оформлення ввізної (експортної) митної декларації або дата оформлення ввізної (імпоротної) митної декларації. Отже, як бачимо з табл. 2, при вивезенні сировини в оплату послуг переробки підприємство нараховує податкові зобов'язання виходячи з контрактної вартості такої сировини і цю суму відображує в ряд. 7 Декларації з ПДВ.

При цьому виникає запитання, в якому звітному періоді відображувати податковий кредит з ПДВ, адже відповідно до Порядку заповнення та подання

Декларації з ПДВ при включенні цієї суми до податкового кредиту не зазначено форму розрахунків за такі послуги? Водночас ПКУ передбачено, що датою визнання податкового кредиту з ПДВ при здійсненні бартерних операцій є дата проведення заключної операції, що відбулася після першої. Тобто підприємство-замовник може віднести до складу податкового кредиту суму ПДВ, нараховану на вартість послуг нерезидента, у наступному після відображення її у складі податкових зобов'язань податковому періоді, але не раніше від дати підписання акта про надання таких послуг (ввезення готової продукції).

## ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Облік та оподаткування операцій з давальницькою сировиною в Україні є недосконалими та потребують пошуку шляхів вирішення деяких методологічних проблем у частині обліку та оподаткування ПДВ операцій з давальницькою сировиною в умовах здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Тому з метою уникнення проблемних ситуацій при здійсненні операцій з давальницькою сировиною пропонуємо на законодавчому рівні закріпити поняття давальницького договору та його форму, адже нині при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності договір на переробку давальницької сировини укладають з урахуванням норм Положення про форму зовнішньоекономічного договору. Пропонуємо закріпити форму зовнішньоекономічного договору на переробку давальницької сировини з урахуванням норм Цивільного, Господарського, Митного та Податкового кодексів.

## ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами, внесеними Законом України від 20 вересня 2011 р. № 3741-VI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=71375](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=71375)
2. **Цивільний** кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) на 01.08.2010
3. **Господарський** кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18–22. – Ст. 144 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) на 01.08.2010
4. **Митний** кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws> на 01.08.2010
5. **Про операції** з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: Закон України від 15.09.95 р. № 327/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.customs.gov.ua/](http://www.customs.gov.ua/)

В статье раскрыты проблемные вопросы учета НДС при осуществлении операций с дачальческим сырьем во внешнеэкономической деятельности. Даны предложения, направленные на устранение указанных недостатков.

**Ключевые слова:** НДС, таможенная стоимость, дачальческое сырье, Налоговый кодекс Украины, Таможенный кодекс Украины, грузовая таможенная декларация.

This article deals with issues of tax accounting issues accounting VAT in transactions with the tolling of the foreign economic activity. Submitted proposals to address these shortcomings.

**Keywords:** VAT, customs value, raw materials supplied, the Tax Code of Ukraine, Customs Code of Ukraine, the customs declaration



Редакція журналу  
запрошує до співпраці  
на договірній основі  
фахівців у галузі  
бухгалтерського  
обліку, аудиту, фінансів,  
оподаткування, права  
та зовнішньоекономічної  
діяльності

Тел: 492-25-19,  
451-73-79  
з 10:00 до 17:00  
(понеділок – п'ятниця)  
Email:  
[wirt.ukr@gmail.com](mailto:wirt.ukr@gmail.com)

