

ПРОДАЖ ПРОДУКЦІЇ ЗА ЦІНОЮ НИЖЧОЮ ЗА ВИРОБНИЧУ СОБІВАРТІСТЬ: ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

Жмудінський В. П.,

*кандидат юридичних наук,
адвокат*

ORCID ID: 0000-0002-1439-128X

zhmudin@ukr.net

В статті розглянуто актуальні питання, пов'язані із оподаткуванням господарських операцій з продажу виробниками власновиробленої продукції за ціною нижчою за виробничу собівартість.

Зазначено, що визначення виробниками ціни на власновироблену продукцію відбувається виходячи із її собівартості.

Звернено увагу на те, що іноді, деякі виробники змушені продавати свою продукцію за ціною нижчою її виробничої собівартості через певні об'єктивні причини, зокрема у зв'язку із закінчення терміну придатності такої продукції.

Досліджено, що господарські операції з реалізації продукції за ціною нижче собівартості становлять підвищений інтерес до такої операції з боку контролюючих органів, позиція яких полягає в тому, що виробники такої продукції не можуть здійснювати її продаж за ціною нижчою її виробничої собівартості, оскільки такі дії вважатимуться порушенням чинного податкового законодавства.

Встановлено, що Податковим кодексом України визначено базу оподаткування операцій з постачання самостійно виготовленої продукції, яка не може бути нижче звичайних цін, тобто платникам податків не заборонено здійснювати продаж власновиробленої продукції за ціною нижчою за виробничу собівартість, основне щоб така ціна відповідала звичайним цінам.

При цьому, звичайними цінами слід вважати ринкові ціни, які визначені в договорі між виробником та покупцем його продукції.

Аргументовано, що виробники вправі встановлювати ціну на продукцію, яка пропонується до продажу у відповідності до ринкових принципів, в результаті переговорів та погодження між сторонами договорів, тобто при продажі продукції повинна застосовуватися звичайна (ринкова) ціна, яка склалася на ринку ідентичних товарів у той період.

Доведено, що оскільки господарські операції з реалізації продукції за ціною нижчою за собівартість хоча і є збитковими, однак такі операції не носять системного характеру і не впливають суттєво на фінансові результати суб'єкта господарювання.

Підсумовано, що продаж продукції не нижче її собівартості та продаж продукції не нижче звичайних цін не є тотожними поняттями.

Ключові слова: собівартість продукції, звичайні ціни, суб'єкт господарювання, податок на додану вартість.

Постановка проблеми. Кожна продукція, яка виробляється тим чи іншим виробником повинна бути конкурентноспроможною, що забезпечить можливість її швидкого продажу на ринках. Одним із визначальних факторів, які впливають на конкурентноспроможність продукції є її ціна.

Головне завдання ціни на товар – створити найсприятливіші умови для перетворення якомога більшої частини цієї різниці на прибуток підприємства (Чухрай, Беспалюк, 2012).

Проте, інколи трапляються випадки, коли виробники змушені знижувати ціну на свою продукцію і продавати її за ціною нижчою за виробничу собівартість.

При цьому, продаж продукції за ціною нижче собівартості завжди становив підвищений інтерес до цієї операції з боку контролюючих органів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування цін на продукцію та зниження її собівартості висвітлено в працях таких вчених як: А.Ф. Аксененко, М.Т. Білуха, М.А. Болюх,

Ф.Ф. Бутинець, П.Г. Галошина, В.П. Завгородній, О.Є. Мазур, М.І. Малиніч, О.В. Миронюк, В.М. Пархоменко, М.Г. Покропивний, О.О. Савчук, А.В. Шейда, Н.Я. Яковлев та ін.

Однак, незважаючи на значні досягнення науковців за даною тематикою, малодослідженими залишаються питання настання податкових наслідків при реалізації продукції за ціною нижче її собівартості, що й обумовлює необхідність проведення даного наукового дослідження.

Метою статті є дослідження податкових наслідків, можливість настання яких пов'язана з продажем суб'єктами господарювання продукції за ціною нижчою за виробничу собівартість.

Виклад основного матеріалу. Виробляючи будь-яку продукцію, особливо сільськогосподарську, виробники намагаються реалізувати її за вигідними для себе цінами та у найкоротші строки, що зумовлено обмеженим терміном її зберігання, адже розвиток суб'єктів господарювання залежить перш за все від обсягів та вартості реалізованої продукції.

В умовах нинішньої економіки підвищення ефективності виробництва та подальшого розвитку суб'єктів господарювання можна досягти за умов зниження собівартості продукції та ефективного управління витратами підприємства (Бондаренко, Устименко, 2015).

Згідно п. 1.2. Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132 визначено, що собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг (2001).

Реалізуючи вироблену продукцію, виробники визначають її ціну, виходячи із собівартості і за наслідками реалізації такої продукції намагаються отримати певний прибуток.

Собівартість та прибуток є обов'язковими елементами ціни, тому що відшкодування понесених витрат і обов'язкове одержання прибутку є основними умовами надання послуг і виробництва продукції (Костюнік, 2017).

В той же час, в окремих випадках, деякі виробники здійснюють продаж своєї продукції за ціною нижчою її виробничої собівартості з певних об'єктивних причин, зокрема здебільшого через закінчення терміну придатності такої продукції.

Під час проведення податковими органами контрольно-перевірочних заходів відносно платників податків, виявляються факти реалізації продукції нижче її виробничої собівартості, внаслідок чого робляться висновки про порушення такими суб'єктами господарювання податкового законодавства, що призводить до донарахування вказаним платникам податків податкового зобов'язання з податку на додану вартість та застосування штрафних санкцій.

При цьому, позиція контролюючих органів полягає в тому, що підставою для застосування до платників податків таких фіскальних заходів є те, що внаслідок здійснення реалізації продукції за ціною нижчою за виробничу собівартість, відбувається заниження податкового зобов'язання з податку на додану вартість, за яке діючим податковим законодавством передбачена фінансова відповідальність.

Однак, позиція автора з даного приводу дещо відрізняється від позиції контролюючих органів і зводиться до наступного.

Стаття 10 Закону України «Про ціни і ціноутворення» встановлює, що суб'єкти господарювання під час провадження господарської діяльності використовують: вільні ціни; державні регульовані ціни. Ціни на товари, які призначені для реалізації на внутрішньому ринку України, установлюються виключно у валюті України, якщо інше не передбачено міжнародними угодами, ратифікованими Україною, та постановами Кабінету Міністрів України (2012).

Відповідно до статті 11 наведеного Закону, вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін (2012).

Системний аналіз наведених норм права дає підстави для висновку, що суб'єкти господарювання вправі реалізувати продукцію за цінами, самостійно визначеними сторонами договору. Така ціна, якщо не доведено зворотне, вважається такою, що відповідає рівню ринкових цін.

Ціна є складною економічною категорією, яка має велике значення для підприємства, оскільки саме від неї багато в чому залежить прибутковість того чи іншого суб'єкта господарювання (Кузьменко, Харченко, 2017).

Окремі науковці вважають, що через ціну формується більшість економічних відносин у суспільстві. Це стосується як сфери виробництва товарів, так і сфери їх обігу, реалізації (Тимошик, 2013).

Отже, суб'єкти господарювання можуть здійснювати реалізацію своєї власновиробленої продукції за договірними цінами, при цьому в окремих випадках така ціна може бути і нижчою за виробничу собівартість.

Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг, визначений статтею 188 Податкового кодексу України (надалі – ПК України).

В редакції, чинній протягом 2015 року, абзац другий пункту 188.1 статті 188 ПК України встановлював, що база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче їх собівартості, за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», який набрав чинності 1 січня 2016 року, внесено зміни, зокрема, до абзацу другого пункту 188.1 статті 188 ПК України і слова «їх собівартості» замінено словами «звичайних цін» (2015).

Зокрема, згідно абз. 2 пункту 188.1 ст. 188 ПК України передбачено, що 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 звичайних цін, 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 (2010).

Підпунктом 14.1.71 пункту 14.1 ст. 14 ПК України визначено, що звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін (2010).

Ринкова ціна – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах (п.п. 14.1.219 ст. 14 ПК України) (2010).

Таким чином, вищенаведеними нормами чинного податкового законодавства прямо визначено, що суб'єкти господарювання вправі встановлювати ціну на продукцію, яка пропонується до продажу у відповідності до ринкових принципів, в результаті переговорів та погодження між сторонами договорів, тобто при продажі продукції повинна застосовуватися звичайна (ринкова) ціна, яка склалася на ринку у той період, а база оподаткування повинна бути визначена у відповідності до абз. 2 пункту 188.1 ст. 188 ПК України.

Відповідно до п.п. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПК України, господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (2010).

Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку (які є формою здійснення господарської діяльності), то розумна економічна причина має бути наявною в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатися вчиненою в межах господарської діяльності платника податків. І лише за таких умов платник податків має право на врахування у податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій (2020).

Підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 ст. 14 ПК України передбачено, що розумна економічна причина (ділова мета) – це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності (2010).

Отже, зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника податків на отримання позитивного економічного ефекту.

Поняття економічного ефекту не розкрито в Податковому кодексі України. Однак із загального розуміння характеру економічної діяльності можна дійти висновку, що економічний ефект – це приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

При цьому не обов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому. Також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є один із варіантів перебігу подій при здійсненні господарської діяльності.

Дійсно прибутковість кожної окремої операції не є обов'язковою ознакою господарської діяльності, адже вона може включати і окремі збиткові операції, які, хоча і були спрямовані на одержання прибутку, однак з об'єктивних причин призвели до негативних фінансово-економічних наслідків.

Натомість визначальною ознакою господарської діяльності є наявність мети з отримання прибутку, а збитковість операції може бути обумовлена комерційним ризиком.

Однак слід зауважити, що віднесення збиткових операцій до господарських можливе у випадках обґрунтування платником податку економічних причин чи ділової мети (зважаючи на ризики підприємницької діяльності) укладення угод за ціною нижчою за виробничу собівартість (2020).

Собівартість є основою визначення цін на продукцію. Зниження собівартості промислової продукції – одна з основних умов підвищення конкурентноспроможності підприємства за рахунок зростання фінансового результату (Гоменюк, 2012).

Із врахуванням вищевикладеного, слід зазначити, що реалізація суб'єктами господарювання своєї продукції можлива за ціною нижчою за виробничу собівартість, однак така ціна повинна відповідати звичайній (ринковій) ціні, яка склалася на ринку ідентичних товарів.

Як вже згадувалося, однією із об'єктивних причин продажу продукції за ціною нижчою за собівартість здебільшого є економічна необхідність, пов'язана із закінченням терміну придатності такої продукції.

Оскільки, продаж продукції за ціною нижчою за собівартість є винятком і не носить системного характеру, а пов'язаний виключно із господарською доцільністю, то продаж такої продукції нижче її виробничої собівартості суттєво не вплине на фінансові результати за такий податковий період, тобто незважаючи на те, що така господарська операція буде збитковою, в підсумку суб'єкт господарювання отримає валовий прибуток від здійсненої господарської діяльності в цілому.

При цьому, слід зауважити, що у випадку не реалізації продукції, строк придатності якої закінчується, вказана продукція стала б непридатною для подальшого споживання і підлягала б утилізації, внаслідок чого такий суб'єкт господарювання отримає суттєвий збиток від господарської діяльності.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, можна зробити висновок, що у випадку продажу суб'єктом господарювання продукції нижче її виробничої собівартості податкові наслідки у вигляді здійснення донарахування податку на додану вартість та застосування штрафних санкцій не можуть бути застосовані у разі, якщо продаж такої продукції здійснено із застосуванням звичайної (ринкової) ціни, яка склалася на ринку і якщо такі господарські операції не є системними. Отже, під час продажу суб'єктом господарювання продукції нижче її виробничої собівартості, визначення бази оподаткування таких операцій, повинно здійснюватися із застосуванням абз. 2 пункту 188.1 ст. 188 ПК України, а також необхідно враховувати, що продаж продукції не нижче їх собівартості та продаж продукції не нижче звичайних цін не є тотожними поняттями.

Zhmudinskyi V. Selling products at a price lower than the production cost: tax consequences

The paper considers topical issues related to taxation of business operations involving the sale by producers of their own products at a price lower than the production cost.

It is indicated that manufacturers determine the price of their own products based on their cost price.

Attention is drawn to the fact that sometimes, some manufacturers are forced to sell their products at a price lower than their production cost for certain objective reasons, in particular due to the expiration date of such products.

It is investigated that business operations for the sale of products at a price below the cost price are of increased interest to such an operation on the part of regulatory authorities, whose position is that producers of such products cannot sell them at a price lower than their production cost, since such actions will be considered a violation of the current tax legislation.

It is established that the Tax code of Ukraine defines the base of taxation of operations for the supply of self-made products, which can not be lower than regular prices, that is, taxpayers are not prohibited from selling their own products at a price lower than the production cost, the main thing is that such a price corresponds to regular prices.

At the same time, regular prices should be considered market prices that are defined in the contract between the manufacturer and the buyer of its products.

It is argued that manufacturers have the right to set the price of products that are offered for sale in accordance with market principles, as a result of negotiations and agreement between the parties to contracts, that is, when selling products, the regular (market) price that was formed on the market of identical goods at that time should be applied.

It is proved that since business operations for the sale of products at a price lower than the cost price, although they are unprofitable, are not of a systematic nature and do not significantly affect the financial results of the business entity.

It is summed up that the sale of products not lower than their cost price and the sale of products not lower than regular prices are not identical concepts.

Key words: production cost, regular prices, business entity, value added tax.

Література:

1. Чухрай Н.І., Беспалюк Х.М. Установлення оптимальної ціни на новий товар. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2012. № 4. Суми. С. 23–33.
2. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. № 11, частина 2. Херсон. С. 51–54.
3. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>.
4. Костюнік О.В., Савчук Я.В. Собівартість продукції як важливий показник ефективності роботи авіаційних підприємств. *«Інвестиції: практика та досвід»*. 2017. № 22/2017. Київ: С. 38–43.
5. Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI «Про ціни і ціноутворення». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text>.
6. Кузьменко А.В., Харченко В.В. Ціна як економічна категорія: порядок встановлення та методи ціноутворення в умовах сучасної ринкової економіки. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. Одеса. С. 547–552.
7. Тимошик В.Ю. Формування ціни на підприємстві в умовах сучасного ринку. *Економіка та управління підприємствами*. 2013. № 4'2013[21]. Київ. С. 121–124.
8. Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19#Text>.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Постанова Верховного Суду від 12.05.2020 р. у справі № 0870/6956/12. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89191109>.
11. Гоменюк О.І. Необхідність зниження собівартості продукції з метою забезпечення конкурентноспроможності продукції підприємств. *Проблеми матеріальної культури. Економічні науки*. 2012. № 244. Сімферополь. С. 21–26.

References:

1. Chukhrai N.I., Bepaliuk Kh.M. (2012) Ustanovlennia optymalnoi tsiny na novyi tovar [Establishing the optimal price for a new product] *Marketynh i menedzhment innovatsii*. № 4. Sumy. S. 23–33 [in Ukrainian].
2. Bondarenko N.M., Ustymenko A.K. (2015) Sobivartist produktsii: ekonomichna sutnist ta yii vydy [Cost of production: economic essence and its types] *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*. № 11, chastyna 2. Kherson. S. 51–54 [in Ukrainian].
3. Nakaz Ministerstva aharnoi polityky Ukrainy vid 18.05.2001 r. № 132 «Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv» [About the statement of Methodical recommendations on planning, the account and calculation of prime cost of production (works, services) of the agricultural enterprises] . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> [in Ukrainian].
4. Kostyunik O.V., Savchuk Ya.V. (2017) Sobivartist produktsii yak vazhlyvyi pokaznyk efektyvnosti roboty aviatsiinykh pidpriemstv [The cost of production as an important indicator of the efficiency of aviation enterprises] *Investytsii: praktyka ta dosvid*. № 22/2017. Kyiv. S. 38–43 [in Ukrainian].
5. Zakon Ukrainy vid 21.06.2012r. № 5007-VI «Pro tsiny i tsinoutvorennia» [About prices and pricing]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text> [in Ukrainian]
6. Kuzmenko A.V., Kharchenko V.V. (2017) Tsina yak ekonomichna katehoriia: poriadok vstanovlennia ta metody tsinoutvorennia v umovakh suchasnoi rynkovoї ekonomiky. [Price as an economic category: the order of establishment and pricing methods in a modern market economy] *Ekonomika i suspilstvo*. № 13. Odesa. S. 547–552 [in Ukrainian].
7. Tymoshyk V.Yu. (2013) Formuvannia tsiny na pidpriemstvi v umovakh suchasnoho rynku. [Price formation at the enterprise in the modern market] *Ekonomika ta upravlinnia pidpriemstvamy*. № 4'2013[21]. Kyiv. S. 121–124 [in Ukrainian].
8. Zakon Ukrainy vid 24.12.2015 r. № 909-VIII «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhethnykh nadkhodzhen u 2016 rotsi» [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine to Ensure Balanced Budget Revenues in 2016]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19#Text> [in Ukrainian].

9. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010r. № 2755-VI [Tax Code of Ukraine]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
10. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 12.05.2020r. u spravi № 0870/6956/12 [Resolution of the Supreme Court of 12.05.2020 in case № 0870/6956/12]. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89191109> [in Ukrainian].
11. Homeniuk O.I. (2012) Neobkhidnist znyzhennia sobivartosti produktsii z metoiu zabezpechennia konkurentnospromozhnosti produktsii pidpriemstv. [The need to reduce the cost of production in order to ensure the competitiveness of enterprise products] *Problemy materialnoi kultury. Ekonomichni nauky*. № 244. Simferopol. S. 21–26. [in Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 23.05.2022

Стаття рекомендована до друку 24.06.2022