

ЕКСПОРТ ТОВАРІВ: ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ

Оподаткування операцій з експорту товарів є важливою складовою системи зовнішньоекономічної діяльності підприємств, оскільки воно безпосередньо впливає на формування фінансових результатів, конкурентоспроможність продукції на світових ринках та надходження валютних коштів у державу. Здійснення експортних операцій супроводжується специфічними податковими механізмами, що визначаються як національним податковим законодавством, так і міжнародними угодами.

Відповідно до ст. 185 ПКУ пп г) об'єктом оподаткування ПДВ є вивезення товарів за межі митної території України [1]. Тобто операції з експорту товарів підпадають під дане визначення.

Однак, згідно з пп. а п. 195.1.1 експорт оподатковується за ставкою 0% [1]. Нульова ставка податку дозволяє суб'єктам господарювання створити умови для виникнення від'ємного значення податку, що в подальшому може бути відшкодований підприємству.

Окрім того, деякі операції можуть підпадати під пільгове звільнення – зокрема, експорт металобрухту чи макулатури, за умови відповідності вимогам законодавства.

Варто розрізняти ці два поняття – нульова ставка та пільга. При експорті товарів, що оподатковуються за ставкою 0% суб'єкт господарювання зобов'язаний нарахувати таке зобов'язання в обліку (Дт 702 Кт 641) та скласти на дану операцію податкову накладну. При звільненні від оподаткування ПДВ така операція не здійснюється. Зокрема, це можливо у таких випадках:

- до операцій з вивезення товарів у митному режимі реекспорту звільняються від оподаткування, крім операцій з вивезення відповідно до п. 3 (щодо товарів у вигляді продуктів їх переробки) та п. 5 частини першої ст. 86 Митного кодексу України від 13 березня 2012 року № 4495-VI зі змінами та доповненнями, що оподатковуються податком за ставкою, визначеною п.п. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 ПКУ (п. 206.5 ст. 206 ПКУ);

- операції з вивезення культурних цінностей у митному режимі експорту (п. 210.7 ст. 210 ПКУ)[1].

Тимчасово до 1 січня 2027 року від оподаткування ПДВ звільняються операції з постачання, у тому числі операції з імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 згідно з УКТ ЗЕД. Переліки таких відходів та брухту чорних і кольорових металів затверджуються Кабінетом Міністрів України (п. 23 підрозд. 2 розд. XX ПКУ) [1].

Окремо у ст. 197 ПКУ виділено операції, що є звільненими від оподаткування ПДВ, однак при їх експорті така пільга не зберігається, тому в таких випадках ставку 0 % слід застосовувати відповідно до правил для експорту [3].

При цьому, тимчасово, на період дії режиму експортного забезпечення, запровадженого Кабінетом Міністрів України, оподаткування ПДВ операцій з вивезення окремих видів товарів за межі митної території України здійснюється з урахуванням особливостей, визначених п. 97 підрозд. 2 розд. XX ПКУ [1].

Запровадження режиму експортного забезпечення (РЕЗ) в Україні регулюється Постановою Кабінету Міністрів № 1261, яка набула чинності з 1 грудня 2024 року. До цієї дати порядок оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) операцій з експорту товарів, віднесених до категорії товарів-РЕЗ, а також процедура складання податкових накладних і їх відображення в податковій звітності здійснювалися на загальних підставах, без урахування спеціального режиму.

Відповідно до положень статті 192 Закону України № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність», здійснювати експорт товарів-РЕЗ мають право виключно суб'єкти господарювання, які зареєстровані платниками ПДВ [2]. Таким чином, з моменту набрання чинності РЕЗ, тобто з 1 грудня 2024 року, підприємствам, що не мають статусу платників ПДВ, забороняється здійснювати експорт зазначених товарів.

Перелік товарів-РЕЗ визначено у другому абзаці статті 192 Закону № 959-XII та деталізовано у Постанові № 1261. Оподаткування ПДВ операцій з експорту таких товарів у період дії РЕЗ здійснюється відповідно до підпунктів «а» і «г» пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу України. Для певних груп товарів передбачено знижену ставку 14 %, яка застосовується, зокрема, до експорту зернових та олійних культур (пшениці, ячменю, кукурудзи, сої, ріпаку, насіння соняшнику). Водночас для інших товарів, таких як мед, горіхи, жито, овес, різні види олій та макуха, застосовується базова ставка ПДВ у розмірі 20 %. Такий підхід має на меті диференціювання податкового навантаження залежно від виду продукції та рівня її переробки.

До 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України було внесено пункт 97, який встановлює особливості оподаткування ПДВ операцій з експорту товарів-РЕЗ у період дії режиму експортного забезпечення. Відповідно до підпункту «а» пункту 97.2, операції з вивезення зазначених товарів за межі митної території України в режимі експорту оподатковуються за ставками, визначеними пунктом 193.1 Податкового кодексу, з урахуванням встановлених законодавчих умов [1]. Ці норми є тимчасовими та діятимуть виключно на період застосування спеціального режиму.

Водночас законодавством передбачено окремі винятки, коли РЕЗ не застосовується. До таких випадків належать: 1) експорт товарів-РЕЗ у якості припасів, що використовуються транспортними засобами комерційного призначення відповідно до статті 229 Митного кодексу України; 2) вивезення окремих підкатегорій товарів, якщо експорт здійснюється платниками ПДВ за наявності фітосанітарного сертифіката, виданого відповідно до Закону України «Про карантин рослин».

Таким чином, законодавець зберігає можливість здійснення певних специфічних експортних операцій поза режимом експортного забезпечення, якщо це зумовлено міжнародними чи санітарними вимогами.

Отже, запровадження режиму експортного забезпечення є важливим етапом реформування системи оподаткування експортних операцій у сільськогосподарській галузі. Його основна мета – забезпечення прозорості розрахунків, запобігання тіньовим схемам експорту та створення рівних умов для всіх суб'єктів господарювання. Водночас встановлення диференційованих ставок ПДВ та контроль за мінімальними експортними цінами сприяють стабілізації ринку та підвищенню конкурентоспроможності української агропродукції на міжнародному рівні.

Одним із найважливіших аспектів є визначення дати виникнення податкових зобов'язань при експорті. На відміну від внутрішніх операцій, для яких використовується правило «першої події», у разі експорту податкові зобов'язання виникають не за датою передоплати чи відвантаження, а виключно на дату оформлення митної декларації, що підтверджує фактичне вивезення товару за межі України. Саме ця дата є підставою для відображення ПДВ у податковому обліку та формування відповідних записів у декларації. Базою оподаткування у даному випадку виступає договірна вартість товарів, зазначена в експортній митній декларації, перерахована у гривневий еквівалент за офіційним курсом Національного банку України, що діяв на дату подання декларації.

Щодо заповнення декларації з ПДВ, експортні операції відображаються у спеціальному блоці: звичайний експорт – у рядку 2.1 декларації, а операції, що підпадають під пільгове звільнення – у рядку 2.2. При цьому додаток Д5 до декларації у таких випадках не подається, оскільки він призначений для внутрішніх операцій, які звільняються від оподаткування. Такий порядок підтверджується офіційними роз'ясненнями податкових органів України.

Особливі умови оподаткування діють також у випадках, коли експорт здійснюється за ціною нижче собівартості або є безоплатним. У таких ситуаціях так зване правило мінімальної бази оподаткування не застосовується, адже для експортних операцій базою оподаткування є виключно договірна вартість товару, визначена в митній декларації. Таким чином, навіть якщо ціна реалізації нижча від собівартості або експорт є безоплатним, податкові зобов'язання нараховуються за ставкою 0 % без необхідності донарахування податку чи застосування мінімальної бази. Якщо ж операція не підпадає під об'єкт оподаткування (наприклад, при експорті товарів невеликої вартості, що не перевищує встановлений поріг), податкова накладна не складається, а сама операція відображається як така, що не є об'єктом оподаткування у відповідному рядку декларації [3].

Отже, система оподаткування експортних операцій в Україні побудована на принципі підтримки експорту через застосування нульової ставки ПДВ. При цьому визначальним фактором для виникнення податкових зобов'язань є дата оформлення митної декларації, а базою оподаткування – договірна вартість товарів. Правило першої події та вимога мінімальної бази оподаткування не поширюються на експорт, що забезпечує спрощення облікових процедур і створює сприятливі умови для розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Таким чином, правильна організація обліку й оподаткування експортних операцій є важливою передумовою ефективного функціонування підприємства на міжнародному ринку.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 5 жовт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
2. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 № 959-XII : станом на 26 груд. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>.
3. Солошенко Л. Експорт товарів: ПДВ-облік / *Податки & бухоблік*, № 35, квітень 2024. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2024/april/issue-35/article-128784.html>