



Фінанси, банківська справа та страхування

УДК 336.22:339.5:364.27

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.15321793>

**Фінансові механізми та податкові інструменти спеціального
експортного режиму у протидії тінізації зовнішньоекономічних операцій**

Цап Володимир Дмитрович

к.е.н., доцент кафедри фінанси облік і оподаткування Таврійського
державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного,
м. Запоріжжя, Україна, 69600,
ORCID <https://orcid.org/0000-0001-8059-3122>

Яцух Ростислав Олегович

аспірант Західноукраїнський національний університет,
м. Тернопіль, Україна, 46009,
ORCID <https://orcid.org/0009-0005-6485-4616>

Прийнято: 17.04.2025| Опубліковано: 29.04.2025

***Анотація.** У статті досліджено запровадження спеціального режиму експортного забезпечення як інструменту протидії тіньовим схемам у зовнішньоекономічній діяльності, що передбачено Законом України № 3706-IX. Особливу увагу приділено фінансовим, податковим та валютно-правовим аспектам реалізації цього режиму в умовах функціонування сучасної економіки України. Проаналізовано комплекс змін до Податкового кодексу України, Закону «Про валюту і валютні операції», Закону «Про зовнішньоекономічну діяльність» та інших нормативно-правових актів, спрямованих на формування ефективної*



системи контролю за експортними операціями із сільськогосподарською продукцією.

Розкрито механізми обмеження експортної діяльності для суб'єктів, які не є платниками ПДВ, а також за умов реалізації продукції за цінами, що нижчі за мінімально допустимі. Деталізовано порядок визначення мінімально допустимих експортних цін, їх оновлення Міністерством аграрної політики, а також податкові наслідки для експортерів, що не дотримуються вимог чинного законодавства. Висвітлено особливості оформлення податкових накладних та розрахунків коригування, з урахуванням необхідності дотримання уніфікованих одиниць виміру, обов'язкових реквізитів та строків реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних.

У контексті фінансового моніторингу проаналізовано нові правила валютного контролю та повідомлення банками органів ДПС про завершення розрахунків з нерезидентами. Звернено увагу на умови застосування нульової ставки ПДВ до експортних операцій залежно від рівня повернення валютної виручки, що посилює роль банківського сектору у забезпеченні прозорості та ефективності зовнішньоекономічних фінансових операцій. Також визначено роль державних органів у контролі та адмініструванні податкових зобов'язань експортерів, зокрема у частині використання ПН, митних декларацій та форвардних контрактів.

Зроблено висновок, що впровадження спеціального режиму експортного забезпечення є вагомим кроком у напрямі фінансової детінізації експортного сектору, посилення прозорості зовнішньоторговельної діяльності та удосконалення механізмів фіскального контролю. Отримані результати становлять інтерес для науковців, фінансових аналітиків, державних службовців, а також практиків у сфері міжнародної торгівлі, фінансів і банківської справи.

Ключові слова: спеціальний режим експортного забезпечення; тіньова економіка; валютна виручка; податок на додану вартість; податкова



накладна; фінансовий контроль; експортна діяльність; зовнішньоекономічні операції; фіскальна політика; мінімально допустимі експортні ціни; валютний нагляд; фінансова безпека.

Financial and Fiscal Instruments of the Special Export Regime in Preventing the Shadow Economy in Foreign Trade Operations

Volodymyr Tsap

PhD, Associate Professor Finance, Accounting and Taxation Department
Dmytro Motornyi Tavria State Agrotechnological University,
Zaporizhia, Ukraine, 69600,
ORCID <https://orcid.org/0000-0001-8059-3122>

Rostislav Yatsuh

PhD Student West Ukrainian National University,
Ternopil, Ukraine, 46009,
ORCID <https://orcid.org/0009-0005-6485-4616>

Abstract. *The article examines the introduction of a special export support regime as a tool to counteract shadow schemes in foreign economic activity, as stipulated by the Law of Ukraine No. 3706-IX. Particular attention is paid to the financial, tax, and foreign exchange legal aspects of implementing this regime under the conditions of Ukraine's current economic environment. A comprehensive analysis is conducted on amendments to the Tax Code of Ukraine, the Law "On Currency and Currency Transactions," the Law "On Foreign Economic Activity," and other regulatory acts aimed at establishing an effective system of control over agricultural export operations.*



The article reveals the mechanisms for restricting export activities of entities that are not VAT payers, as well as in cases where goods are sold below the minimum acceptable prices. The procedure for determining these minimum export prices, their updates by the Ministry of Agrarian Policy, and the tax implications for exporters who fail to comply with current legal requirements are detailed. The specific rules for preparing tax invoices and adjustment calculations are outlined, including compliance with unified units of measurement, mandatory requisites, and deadlines for registration in the Unified Register of Tax Invoices.

In the context of financial monitoring, the study analyzes new rules of foreign exchange control and the obligation of banks to inform the State Tax Service about the completion of settlements with non-residents. Special attention is given to the application of the zero VAT rate to export transactions depending on the level of foreign currency earnings repatriation, which enhances the role of the banking sector in ensuring transparency and efficiency of foreign financial operations. The article also defines the role of public authorities in controlling and administering exporters' tax obligations, particularly in the use of tax invoices, customs declarations, and forward contracts.

The study concludes that the implementation of the special export support regime is a significant step toward financial de-shadowing of the export sector, increasing transparency in foreign trade activities, and improving fiscal control mechanisms. The findings are of interest to scholars, financial analysts, civil servants, and practitioners in international trade, finance, and banking.

Keywords: *special export support regime; shadow economy; foreign currency earnings; value-added tax; tax invoice; financial control; export activity; foreign economic operations; fiscal policy; minimum acceptable export prices; foreign exchange supervision; financial security.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах трансформації фінансової системи України та загострення викликів у сфері зовнішньоекономічної



діяльності питання детінізації експортних операцій набуває особливої актуальності. Високий рівень тінізації у сфері експорту, зокрема агропромислової продукції, не лише знижує ефективність державної фіскальної політики, але й створює ризики втрат валютних надходжень, послаблення фінансової дисципліни та зниження прозорості грошових потоків. Існуючі механізми податкового та валютного контролю не забезпечують належного рівня запобігання зловживанням, що супроводжуються мінімізацією податкових зобов'язань, маніпуляціями з цінами та ухиленням від повернення валютної виручки.

У зв'язку з цим актуальним є дослідження впровадженого спеціального режиму експортного забезпечення як інструменту нормативного та фінансового впливу на суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Необхідним є системне вивчення нових підходів до адміністрування експортних операцій, обмежень на розрахунки з нерезидентами, а також запроваджених процедур реєстрації податкових накладних та контролю за валютними операціями, які мають на меті зменшення рівня тінізації у фінансовому секторі та посилення фінансової безпеки держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. присвячених тематиці імплементації спеціального режиму експортного контролю як інструменту мінімізації тіньових схем у зовнішньоекономічній діяльності, свідчить про підвищену увагу дослідників до проблеми державного регулювання зовнішньоекономічних операцій, податкової прозорості та фінансової безпеки.

У наукових працях вітчизняних і зарубіжних авторів висвітлюються різні аспекти запровадження спеціальних режимів експортного забезпечення. Значна кількість досліджень присвячена ролі податкових і правових механізмів у процесі детінізації експорту. Зокрема, Іваненко О. П. [1] акцентує увагу на ефективності спеціальних режимів оподаткування в аспекті мінімізації тіньових схем, а Петренко М. І. [2] досліджує вплив законодавчих ініціатив на зменшення тінізації у зовнішньоекономічній діяльності. Доповненням до цієї проблематики



є дослідження Дмитренка С. О. [7], який розглядає правові аспекти імплементації спеціального режиму експортного забезпечення у контексті міжнародних зобов'язань України.

Фінансові аспекти впровадження спеціального режиму проаналізовано у роботах Сидоренка А. М [3], та Мельник Н. В [6]. Перший автор акцентує увагу на прозорості фінансових потоків, другий — на конкурентоспроможності українських експортерів у міжнародному середовищі. У свою чергу, Федоренко І. М. [8] вивчає вплив детінізації експортних операцій на макроекономічну стабільність держави.

Роль фінансової інфраструктури та банківського сектору у забезпеченні валютного контролю та зниженні тіньових ризиків висвітлено у працях Коваленка О. С. [4] Аналогічну увагу до інформаційно-комунікаційних механізмів як інструментів прозорості демонструє Бойко В. О [11].

Питання ціноутворення та формування мінімально допустимих експортних цін досліджує Гриценко В. П. [5], У свою чергу, Лисенко Ю. А. [9] аналізує роль митних органів у забезпеченні дотримання спеціального режиму експортного забезпечення.

Значущі дослідження проведені й у напрямі інвестиційної привабливості та регіонального розвитку. Зокрема, Романенко Т. Г. [10] вивчає вплив податкових режимів на експортно-орієнтовані підприємства, а Шевченко Г. П. [13] — соціально-економічні наслідки впровадження режиму для окремих регіонів України.

У контексті зовнішніх чинників на ефективність національних фінансових інструментів варто відзначити дослідження Захарченка М. І. [12] щодо впливу міжнародних санкцій, а також Кравченко О. Ю. [14], яка аналізує практику застосування подібних режимів у країнах ЄС та перспективи їх адаптації в українських умовах. Тимошенко В. В. [15] зосереджується на впливі детінізації експортних операцій на розвиток малого і середнього бізнесу як елементу фінансової стійкості.



Таким чином, сформована наукова база свідчить про комплексне вивчення проблеми та створює передумови для подальшого удосконалення фінансових і правових механізмів регулювання експортної діяльності в умовах глобалізації та цифровізації фінансового простору.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри значну кількість наукових праць, присвячених питанням державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, запровадженню спеціальних режимів оподаткування та механізмам детінізації експорту, низка важливих аспектів залишається недостатньо дослідженою. Зокрема, потребує поглибленого аналізу комплексна оцінка ефективності спеціального режиму експортного забезпечення у контексті забезпечення фінансової прозорості та податкової дисципліни суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Недостатньо опрацьованими залишаються питання практичного адміністрування експортних операцій із урахуванням нових вимог до оформлення податкових накладних, порядку реєстрації та коригування документів у системі електронного адміністрування ПДВ, а також оцінка впливу змін на фінансову звітність підприємств. Водночас, актуальним залишається вивчення взаємодії банківських установ, органів ДПС і митних органів у процесі контролю за валютними надходженнями та завершенням експортних розрахунків.

Недостатньо висвітленими залишаються також ризики, пов'язані із правовими колізіями при реалізації форвардних контрактів в умовах обмеженого правового регулювання, а також наслідки для малого та середнього бізнесу в умовах посилення фіскального контролю. Особливої уваги потребує оцінка впливу спеціального режиму на регіональний розвиток, інвестиційну привабливість галузей-експортерів, а також узгодженість національного законодавства з міжнародними стандартами у сфері зовнішньої торгівлі та фінансового моніторингу.



Таким чином, подальші дослідження мають бути зосереджені на розробці практичних механізмів адаптації суб'єктів господарювання до нових регуляторних вимог, підвищенні ефективності взаємодії між контролюючими органами та учасниками зовнішньоекономічної діяльності, а також формуванні стратегічних підходів до протидії тінізації фінансових потоків в експортному секторі.

Формулювання цілей статті. Метою статті є комплексне дослідження теоретико-правових і фінансово-економічних засад запровадження спеціального режиму експортного забезпечення в Україні як інструменту мінімізації тіньових схем у зовнішньоекономічній діяльності. У межах поставленої мети передбачається: проаналізувати зміни у вітчизняному податковому, митному та валютному законодавстві, пов'язані з імплементацією зазначеного режиму; визначити основні фінансові та правові механізми, що сприяють забезпеченню прозорості експортних операцій та запобіганню ухиленню від оподаткування; охарактеризувати нові вимоги до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності у частині оформлення податкових накладних, валютних розрахунків і звітності; з'ясувати роль державних інституцій, зокрема Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Державної податкової служби та митних органів, у реалізації контролюючих функцій; оцінити потенційні переваги та виклики функціонування спеціального режиму з позицій його впливу на фінансову безпеку, детінізацію економіки та розвиток експортного потенціалу держави.

Досягнення сформульованої мети дозволить розширити наукове розуміння сучасних підходів до фінансового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також сприятиме вдосконаленню державної політики у сфері протидії тіньовим схемам в експортному секторі.

Виклад основного матеріалу. Прийняття Закону України від 09.05.2024 р. № 3706-IX [16] започаткувало реалізацію масштабних змін у сфері регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передусім шляхом імплементації спеціального режиму експортного забезпечення. У межах цього нормативного



акта було внесено суттєві корективи до ПКУ [17], Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [18], Закону України «Про валюту і валютні операції» [19] та низки інших нормативно-правових актів, що створює нові механізми детінізації експортних операцій.

Такі зміни, набрали чинності з 1 липня 2024 року, за винятком змін до підпункту 196.1.4 Податкового кодексу України [17], які набирають чинності з 1 жовтня 2024 року. Переважна більшість змін стосується безпосередньо запровадження спеціального режиму експортного забезпечення, що вимагає прийняття ряду підзаконних нормативно-правових актів. Кабінет Міністрів України, відповідно до пункту 8 розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 3706 [16], зобов'язаний протягом трьох місяців з дати офіційного оприлюднення закону, тобто до 20 вересня 2024 року, розробити та затвердити відповідні нормативно-правові акти, а також забезпечити приведення чинного законодавства у відповідність до нових норм.

У випадку відсутності таких підзаконних актів та технічної можливості обробки необхідної інформації в інформаційно-комунікаційних системах центральних органів виконавчої влади, впровадження спеціального режиму експортного забезпечення стане неможливим, що прямо передбачено пунктом 5 розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» [16] згаданого закону.

Крім того, Кабінету Міністрів України доручено звернутися до Національного банку України з поданням щодо збільшення граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями експорту товарів, які підпадатимуть під дію спеціального режиму експортного забезпечення (відповідно до пункту 7 того ж розділу) [16]. Таким чином, практична реалізація новацій значною мірою залежить від оперативності та злагодженості дій Кабінету Міністрів України.

Зазначений режим застосовується до експортних операцій із сільськогосподарською продукцією, класифікованою згідно з кодами УКТ ЗЕД,



що закріплює його галузеву специфіку та фокус на детінізації аграрного експорту (табл.1).

Таблиця 1

Перелік сільськогосподарської продукції, що контролюється спеціальним експортним режимом

Назва товару	Код згідно з УКТ ЗЕД
мед натуральний	0409 00 00 00
горіхи інші у шкарлупі	0802 31 00 00
горіхи інші без шкарлупи	0802 32 00 00
пшениця і суміш пшениці та жита (меслин)	1001
жито	1002
ячмінь	1003
овес	1004
кукурудза	1005
соєві боби	1201
насіння ріпаку або кользи	1205
насіння соняшнику	1206 00
олія соєва та її фракції, рафіновані або нерафіновані, але без зміни їх хімічного складу	1507
олія соняшникова, сафлорова або бавовняна та їх фракції	1512
олії ріпакова (із ріпака або кользи) або гірчична та їх фракції, рафіновані або нерафіновані, але без зміни їх хімічного складу	1514
макуха та інші тверді відходи	2306

Укладено автором особисто джерело [16]

Проведений аналіз підтверджує, що спеціальний режим експортного забезпечення поширюється переважно на експортно-орієнтовану сільськогосподарську продукцію, для якої, відповідно до податкового законодавства, передбачено базову ставку податку на додану вартість у розмірі 14 відсотків. Такий підхід демонструє прагнення держави до створення прозорих умов оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності та посилення контролю за фінансовими потоками при експорті продукції аграрного сектору.

Разом з тим, спеціальний режим експортного забезпечення не поширюється на низку операцій, що мають окреме митно-правове та фітосанітарне регулювання. Зокрема, дія цього режиму не застосовується до



вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту таких товарів:

- товарів, що експортуються як припаси транспортними засобами комерційного призначення відповідно до статті 229 Митного кодексу України [20]. У цьому контексті під припасами розуміються товари, призначені для споживання пасажирями та членами екіпажів (бригад) безпосередньо на борту транспортних засобів;

- товарів, що класифікуються за окремими підкатегоріями УКТ ЗЕД, а саме: 1001 91 10 00 (спельта (полба)), 1002 10 00 00 (жито насіннєве), 1003 10 00 00 (ячмінь насіннєвий), 1004 10 00 00 (овес насіннєвий), 1005 10 13 00 (гібриди кукурудзи потрійні), 1005 10 15 00 (гібриди кукурудзи прості), 1005 10 18 00 (гібриди кукурудзи інші), 1201 10 00 00 (соеві боби для сівби), 1205 10 10 00 (насіння ріпаку або кользи для сівби), 1206 00 10 00 (насіння соняшнику для сівби) [20]. Умовою не віднесення таких операцій до спеціального режиму є здійснення їх платниками ПДВ у супроводі фітосанітарного сертифіката, виданого відповідно до положень пункту 15 розділу IX «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України від 30.06.1993 р. № 3348-XII «Про карантин рослин» [20].

Разом з тим, окрім контролю за видами сільськогосподарської продукції яка підлягає під спеціальний експертний режим, також здійснюється контроль Міністерством аграрної політики та продовольства за мінімально допустимими експортними цінами шляхом прийняття відповідного рішення (наказу) [22] кожного десятого календарного дня місяця, а якщо такий день припадає на вихідний – наступного за ним робочого дня. Мінімально допустимі експортні ціни приймаються на один місяць розміщуються на офіційному вебсайті Мінагрополітики та застосовуються з дня, наступного за днем їх розміщення, тобто такі ціни діють не на календарний місяць, а на кількість днів.



Таблиця 2

Мінімально допустимі експортні ціни на сільськогосподарську та переробну продукції у дол. США за 1 кг

Код, назва продукції, товару згідно з УКТ ЗЕД	Умови поставок									Різниця
	CFR – порт			DAF - кордон			EXW - склад			EXW – склад
	на місяць									
	лист. 2024	січень 2025	берез. 2025	лист. 2024	січень 2025	берез. 202	лист. 2024	січень 2025	берез. 2025	березень до листоп
1001 пшениця	0,140	0,158	0,146	0,158	0,171	0,171	0,158	0,171	0,171	0,013
1005 кукурудза	0,132	0,144	0,140	0,144	0,159	0,164	0,144	0,159	0,164	0,20
1201 соя	0,351	0,354	0,318	0,198	0,342	0,324	0,198	0,342	0,324	0,126
1205 ріпак	0,439	0,448	0,358	0,391	0,224	0,449	0,391	0,224	0,449	0,058
1206 соняшник	0,225	0,231	0,269	0,189	0,585	0,302	0,189	0,585	0,302	0,113
1507 олія соєва	0,711	0,729	0,763	0,711	0,729	0,763	0,711	0,729	0,763	0,052
1512 олія соняш	0,661	0,900	0,675	0,729	0,858	0,997	0,729	0,858	0,966	0,237
1514 олія ріпак	0,819	0,881	0,907	0,819	0,881	0,907	0,819	0,881	0,907	0,088

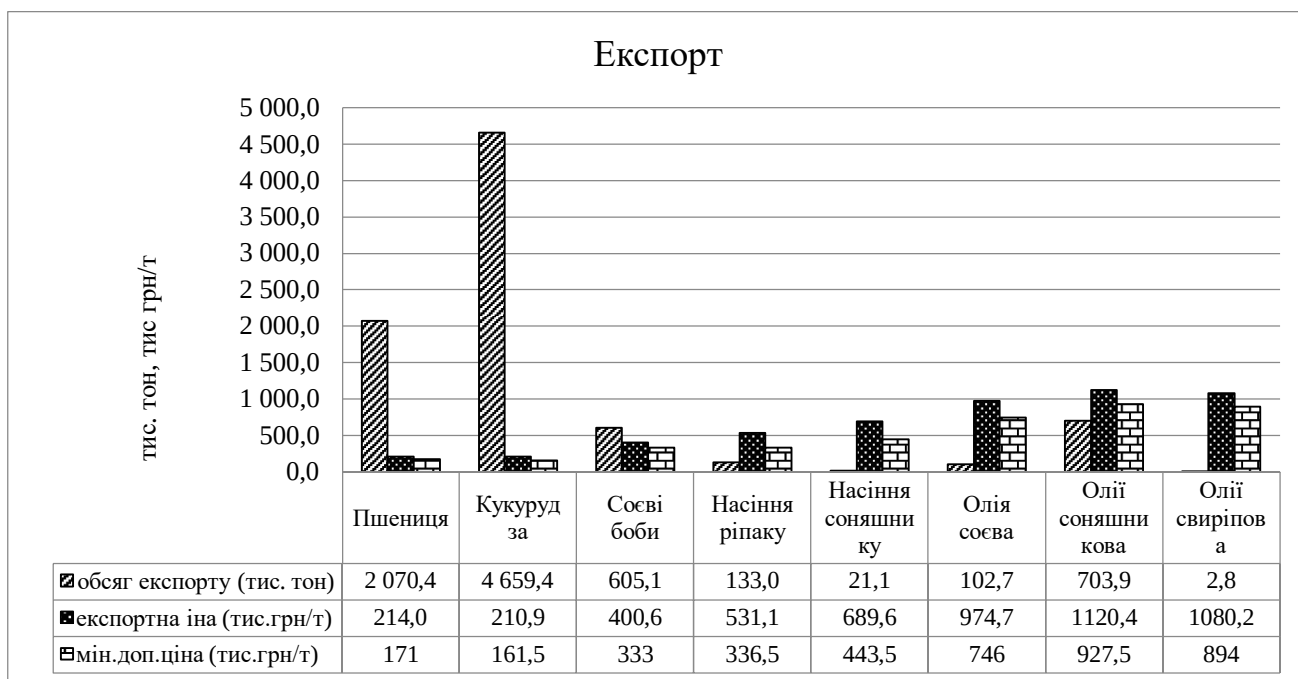
Укладено автором особисто джерело [22]

Аналіз таб. 2 динаміки мінімально допустимих експортних цін за кодами УКТ ЗЕД у розрізі умов постачання (CFR, DAF, EXW) протягом листопада 2024 р. — березня 2025 р. свідчить про коливання вартості більшості позицій сільськогосподарської продукції. Зокрема, суттєве зростання цін у березні 2025 року порівняно з листопадом 2024 р. спостерігається для таких товарів, як кукурудза (код 1005) — на 0,020 умовних одиниць, соя (код 1201) — на 0,126, насіння соняшнику (код 1206) — на 0,113, соняшникова олія (код 1512) — на 0,237, що свідчить про підвищення експортної вартості вказаної продукції.

Водночас стабільність або незначні коливання демонструють позиції таких товарів, як пшениця (код 1001), ріпак (код 1205) та соєва олія (код 1507), що вказує на відносну сталість їх ринкової ціни в експортних операціях. Це підкреслює важливість регулярного моніторингу кон'юнктури світового ринку аграрної продукції в контексті дії спеціального режиму експортного забезпечення, оскільки ефективне регулювання цін є інструментом запобігання тінізації та зниженню митної вартості при експорті товарів.



Застосування мінімально допустимих експортних цін на сільськогосподарську продукцію та продукцію її переробки не призвело до зниження експортного потенціалу держави. Аналіз експортної діяльності засвідчує, що фактичні ціни, зафіксовані у зовнішньоекономічних контрактах, перевищують встановлені контрольні індикативи, затверджені Міністерством аграрної політики та продовольства України. Це свідчить про обґрунтованість та ефективність застосування регуляторного механізму як засобу забезпечення фіскальної прозорості без негативного впливу на зовнішньоторговельну активність (рис.1).



Укладено автором особисто джерело [24]

Рис. 1. Динаміка співвідношення експортних контрактних цін і мінімально допустимих експортних цін на сільськогосподарську продукцію та продукцію її переробки та обсяги експорту за січень-лютий 2025 р.

На основі наведених даних рис.1 встановлено, що впровадження мінімально допустимих експортних цін не вплинуло негативно на експортний потенціал України. Навпаки, фактичні експортні ціни на всі позиції сільськогосподарської продукції та продукції її переробки перевищують затверджені наказом Міністерством аграрної політики та продовольства України



контрольні ціни, що свідчить про високий рівень цінової конкурентоспроможності української продукції на зовнішніх ринках.

Зокрема, найбільші обсяги експорту зафіксовано по кукурудзі — 4 659,4 тис. тонн за середньою експортною ціною 210,9 тис. грн/т, що перевищує мінімально допустиму ціну (161,5 тис. грн/т) на 49,4 тис. грн/т або на 30,6%. Подібна динаміка спостерігається й для пшениці: при обсязі експорту 2 070,4 тис. тонн фактична експортна ціна становила 214,0 тис. грн/т, що на 43 тис. грн/т (25,1%) перевищує мінімально допустиму.

Серед олійної продукції особливо вирізняється соняшникова олія, експорт якої склав 703,9 тис. тонн за ціною 1 120,4 тис. грн/т, при встановленій контрольній ціні 927,5 тис. грн/т. Різниця становить 192,9 тис. грн/т або 20,8%. В аналогічному діапазоні перевищення показники фіксуються для соєвої олії (974,7 проти 746 тис. грн/т) та олії з насіння свиріпи (1080,2 проти 894 тис. грн/т).

Найбільше цінове перевищення серед культур зафіксовано для насіння соняшнику — на 246,1 тис. грн/т або 55,5% (689,6 тис. грн/т проти 443,5 тис. грн/т). Це підтверджує високий експортний попит на цей товар, а також доцільність встановлення контрольної межі як запобіжника проти штучного заниження митної вартості.

Таким чином, результати підтверджують ефективність системи мінімально допустимих експортних цін як інструмента податково-митного контролю. Ціни в зовнішньоекономічних контрактах стабільно перевищують установлені державою орієнтири, що свідчить про прозорість ринку, реалістичність цінової політики та позитивний вплив регуляторного механізму на збереження фінансової стабільності без перешкод для торговельної активності.

При цьому необхідно врахувати зміни до статті 16 Закону України «Про валюту і валютні операції» № 2473-VIII [19], які доповнено пунктом 15, відповідно до якого тимчасово, на період дії спеціального режиму експортного забезпечення, запровадженого Кабінетом Міністрів України згідно зі статтею 192 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959[18] ,



забороняється: зарахування зустрічних вимог; використання рахунків, відкритих за межами України, для отримання коштів від нерезидентів; застосування інших форм розрахунків із нерезидентами, які не передбачають надходження іноземної валюти на рахунки резидентів, відкриті в українських банках. При цьому Кабінет Міністрів України уповноважений встановлювати винятки та/або особливості застосування зазначених обмежень для окремих видів товарів.

Підрозділ 2 розділу XX ПКУ доповнено пунктом 97 [17], у якому визначено порядок оподаткування та оформлення податкових накладних за операціями з експорту спецсільгосптоварів. Відповідно до зазначеної норми, при здійсненні експорту кожного виду такого товару експортер зобов'язаний скласти окрему ПН та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних до дати подання митної декларації для митного оформлення. У податковій накладній дозволяється зазначати лише один вид товару за відповідним кодом згідно з УКТ ЗЕД. У графі 4 ПН обов'язково має бути зазначено одиницю виміру "кілограм", а у графі 5 – код "0301", що відповідає класифікатору системи позначення одиниць виміру.

Аналогічні вимоги щодо одиниць виміру застосовуються до ПН, які складаються за операціями постачання відповідної продукції на митній території України. Податкові накладні, які складені з порушенням вказаних вимог, не підлягають реєстрації в ЄРПН. З 1 липня 2024 року, з моменту набрання чинності Законом № 3706-IX [16], при оформленні ПН на постачання визначеної сільськогосподарської продукції на внутрішньому ринку також обов'язковим є зазначення одиниці виміру виключно в кілограмах. При цьому, відповідно до пункту 97 підрозділу 2 розділу XX ПКУ [17], зазначені норми застосовуються лише на період дії спеціального режиму експортного забезпечення. Отже, до моменту офіційного запровадження режиму відповідним рішенням Кабінету Міністрів України дотримання цих вимог не є обов'язковим.

До податкової накладної допускається складання розрахунку коригування у разі зміни кількісних або вартісних показників. Водночас такий РК може бути



оформлено лише до моменту подання митної декларації. Коригування може бути необхідним у випадках, коли після складання ПН, але до оформлення митної декларації, відбулися зміни в кількості чи вартості товарів, що підлягають експорту.

Податкові накладні, складені відповідно до зазначених правил, можуть бути зупинені для реєстрації у загальному порядку. Органи Державної податкової служби передають у митні органи інформацію з таких ПН, у тому числі з урахуванням РК, в автоматизованому режимі. Показники митної декларації порівнюються із показниками відповідної ПН, і у разі відповідності така експортна операція не вважається окремою оподатковуваною операцією згідно з підпунктом «г» пункту 185.1 ПКУ. Таким чином, складання ще однієї ПН при фактичному вивезенні товару не передбачається. У разі якщо протягом 30 календарних днів з дати реєстрації ПН в ЄРПН не здійснено митне оформлення товару, така реєстрація анулюється.

Важливою складовою функціонування спеціального режиму експортного забезпечення є запровадження диференційованих ставок податку на додану вартість залежно від дотримання вимог валютного контролю. Зокрема, передбачено такі варіанти оподаткування:

а) нульова ставка (0%) застосовується у разі, якщо за результатами експортних операцій із відповідними видами сільськогосподарської продукції частка неповерненої валютної виручки за попередні 12 календарних місяців (або за наявний фактичний період, починаючи з 11 листопада 2023 року до 11 листопада 2024 року) не перевищує 20% загального обсягу таких операцій. Порядок обчислення зазначеного показника та визначення переліку суб'єктів господарювання, які відповідають цим критеріям, має бути встановлений Кабінетом Міністрів України.

б) ставки у розмірі 7% або 20% (залежно від конкретного виду сільськогосподарської продукції) застосовуються до експортерів, у яких частка неповерненої валютної виручки перевищує 20%. Проте, після підтвердження



завершення розрахунків за відповідну експортну операцію (зокрема, після надходження іноземної валюти на рахунки резидента), податкова ставка може бути змінена на 0%. Така зміна здійснюється шляхом складання та реєстрації розрахунку коригування (РК) до раніше оформленої податкової накладної.

Функціонування спеціального режиму експортного забезпечення базується на принципі фіскального стимулювання сумлінних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності через застосування диференційованих ставок податку на додану вартість. Такий підхід дозволяє посилити валютну дисципліну, стимулює своєчасне повернення валютної виручки та водночас формує прозору податкову політику в аграрному експортному секторі в іншому випадку збільшує податкові надходження до бюджету у вигляді сплати ПДВ за ставкою 20% чи 7% замість 0 %.

Крім того, базою оподаткування операцій з експорту спецсільгосптоварів є договірна (контрактна) вартість таких товарів, однак не нижча за встановлені мінімально допустимі експортні ціни, визначені відповідно до статті 192 Закону України № 959 [18]. Оскільки вказані мінімальні ціни визначаються в доларах США, для обчислення бази оподаткування податком на додану вартість вони підлягають обов'язковому перерахунку в національну валюту України — гривню, за офіційним курсом Національного банку України, що діє на 00 годин дня реєстрації відповідної податкової накладної.

У випадку укладення форвардного контракту базою оподаткування для експортних операцій визнається договірна (контрактна) вартість відповідної сільськогосподарської продукції, зазначена у контракті, однак не нижча за мінімально допустимі експортні ціни. Для цілей обчислення податкових зобов'язань такі ціни підлягають перерахунку в гривневий еквівалент за офіційним курсом долара США, встановленим Національним банком України станом на 00 годин дня укладення відповідного контракту. У разі, якщо на дату укладення форвардного контракту мінімально допустимі експортні ціни ще не були встановлені, порядок визначення бази оподаткування здійснюється за



аналогією до інших контрактів — за курсом, чинним на дату реєстрації податкової накладної.

Імплементуючи українське податкове законодавство під норми ЄС, однієї із таких умов є подання банківським сектором інформації ДПС. Так після завершення валютних розрахунків за експортною операцією банк зобов'язаний протягом трьох робочих днів повідомити про це ДПС України. Під завершенням розрахунків мається на увазі настання хоча б однієї з таких обставин:

- завершення банком валютного нагляду за дотриманням експортером-резидентом граничних строків надходження валютної виручки (за винятком випадків припинення нагляду через закриття рахунку або зміну обслуговуючого банку);

- надходження до банку з електронного реєстру митних декларацій інформації про повну попередню оплату партії товару, зазначеного у відповідній декларації;

- повне надходження грошових коштів на рахунок резидента за експортовану продукцію, якщо її фактурна вартість є меншою за суму, визначену у статті 20 Закону України від 06.12.2019 р. № 361-IX «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом...» (400 тис. грн) [23].

Державна податкова служба, не пізніше наступного робочого дня після отримання відповідного повідомлення від банку, інформує платника податків через електронний кабінет. Після отримання повідомлення, платник має оформити РК до ПН з метою зміни ставки ПДВ — з загальної на нульову. У відповідному РК слід сторнувати попередній запис із застосуванням загальної ставки та повторно зазначити ту саму номенклатуру, кількість і вартість товару із зазначенням нульової ставки ПДВ. Реєстрація такого РК може бути тимчасово призупинена у загальному порядку.

Операції з експорту зазначених товарів підлягають відображенню у податковій декларації з ПДВ за той звітний (податковий) період, на який



припадає дата оформлення митної декларації. У разі, якщо ПН була зареєстрована в одному місяці, а митна декларація оформлена в іншому, така ПН включається до податкової декларації за період, у якому було оформлено митну декларацію. При виникненні від'ємного значення суми ПДВ, платник має право на бюджетне відшкодування у загальному порядку.

Крім того, у новій редакції викладено підпункт 20.1.5 Податкового кодексу України [17], який визначає право органів ДПС отримувати інформацію про банківські операції платників податків. Починаючи з 1 липня 2024 року, платники податків, Національний банк України, банки та інші фінансові установи зобов'язані надавати інформацію органам ДПС щодо дотримання граничних строків розрахунків за операціями експорту та імпорту товарів, установлених НБУ. Раніше така інформація могла бути отримана органами ДПС виключно на підставі судового рішення. Водночас, відповідно до нового підпункту 21.1.7 ПКУ, ДПС зобов'язана інформувати обслуговуючий банк про відсутність порушень з боку платника податків за результатами аналізу отриманої інформації.

Зміни внесено також до статті 392 ПКУ, що регулює порядок врахування витрат на нарахування процентів за борговими зобов'язаннями під час розрахунку скоригованого прибутку контрольованих іноземних компаній (КІК), а також передбачає відповідальність за порушення порядку оподаткування КІК і подання відповідної звітності.

Висновок. Проведене дослідження дозволяє сформулювати низку концептуальних висновків, що мають як теоретичне, так і прикладне значення для вдосконалення фінансово-економічного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. Насамперед, запровадження спеціального режиму експортного забезпечення, передбаченого Законом України № 3706-IX, є системною відповіддю на потребу у мінімізації тіньових схем у сфері експорту, особливо в аграрному секторі. Реалізація цього механізму дозволяє забезпечити



контроль за валютною виручкою, покращити прозорість експортних операцій та підвищити ефективність податково-митного адміністрування.

Комплексність запропонованих змін до податкового, валютного та митного законодавства свідчить про прагнення держави до створення єдиного інтегрованого механізму фінансового контролю за експортною діяльністю. Визначення мінімально допустимих експортних цін, фіксація обов'язкових реквізитів у податкових накладних, уніфікація одиниць виміру та реєстраційних процедур в ЄРПН — усе це створює додаткові бар'єри для зловживань та сприяє детінізації грошових потоків.

Запровадження диференційованих ставок податку на додану вартість, залежно від рівня повернення валютної виручки, є інноваційним інструментом стимулювання фінансової дисципліни серед експортерів. Такий підхід поєднує фіскальну жорсткість щодо недобросовісних учасників ринку із економічним заохоченням для тих суб'єктів, які дотримуються валютного законодавства та забезпечують належне надходження валютної виручки в Україну.

Зі стратегічної точки зору, функціонування спеціального режиму експортного забезпечення створює основу для поглибленої трансформації системи державного контролю за зовнішньоекономічною діяльністю. Більше того, враховуючи адаптацію окремих норм до практик Європейського Союзу, зокрема в частині контролю за валютними розрахунками та нагляду за діяльністю контрольованих іноземних компаній, вбачається тенденція до гармонізації українського фінансового законодавства з європейськими стандартами.

Разом з тим, успішна імплементація спеціального режиму потребує подальшої інституційної та технічної підтримки з боку держави. Йдеться про необхідність створення ефективної цифрової інфраструктури, підвищення компетенції фіскальних органів, удосконалення системи фінансового моніторингу та обміну інформацією між контролюючими інституціями.



Важливу роль також відіграє комунікація між державою та бізнесом, з метою уникнення правових колізій та забезпечення однакового трактування норм.

Отже, впровадження спеціального режиму експортного забезпечення можна вважати одним із найбільш комплексних кроків сучасної фінансової політики України в частині боротьби з тіньовими схемами у зовнішньоекономічній сфері. Воно поєднує регуляторну ефективність, фіскальну доцільність та прагнення до інтеграції в міжнародне фінансове середовище. Надалі особливу увагу слід приділити моніторингу наслідків дії режиму, оцінці його впливу на експортний потенціал, інвестиційну привабливість та макрофінансову стабільність держави.

Список використаних джерел

1. Іваненко О.П. Спеціальні режими оподаткування як інструмент детінізації експортних операцій // *Фінанси України*. 2023. № 7. С. 45-58.
2. Петренко М.І. Законодавчі ініціативи щодо контролю за експортними операціями в Україні // *Юридичний вісник*. 2022. № 10. С. 112-125.
3. Сидоренко А.М. Фінансові аспекти впровадження спеціального режиму експортного забезпечення // *Економіка та держава*. 2023. № 3. С. 67-79.
4. Коваленко О.С. Роль банківського сектору у забезпеченні валютного контролю при експортних операціях // *Банківська справа*. 2022. № 5. С. 89-101.
5. Гриценко В.П. Мінімально допустимі експортні ціни як механізм детінізації аграрного сектору // *Аграрна економіка*. 2023. № 2. С. 34-47.
6. Мельник Н.В. Вплив спеціальних режимів експортного забезпечення на конкурентоспроможність експортерів // *Міжнародна економічна політика*. 2023. № 6. С. 58-72.
7. Дмитренко С.О. Правові аспекти запровадження спеціального режиму експортного забезпечення в Україні // *Право України*. 2022. № 9. С. 99-113.
8. Федоренко І.М. Детінізація експортних операцій та її вплив на макроекономічні показники // *Економічний часопис*. 2023. № 4. С. 22-35.



9. Лисенко Ю.А. Роль митних органів у забезпеченні дотримання спеціального режиму експортного забезпечення // *Митна справа*. 2022. № 8. С. 77-90.
10. Романенко Т.Г. Спеціальні режими оподаткування та інвестиційна привабливість експортно-орієнтованих підприємств // *Фінансовий ринок*. 2023. № 1. С. 50-63.
11. Бойко В.О. Інформаційно-комунікаційні системи як засіб прозорості експортних операцій // *Інформаційні технології в економіці*. 2023. № 5. С. 41-54.
12. Захарченко М.І. Вплив міжнародних санкцій на ефективність спеціальних режимів експортного забезпечення // *Світова економіка*. 2023. № 11. С. 101–115.
13. Шевченко Г.П. Соціально-економічні ефекти впровадження спеціального режиму експортного забезпечення в умовах регіонального розвитку України // *Регіональна економіка*. 2023. № 4. С. 88–102.
14. Кравченко О.Ю. Адаптація досвіду країн Європейського Союзу у впровадженні спеціальних режимів експортного забезпечення в Україні // *Європейські перспективи*. 2023. № 6. С. 73–85
15. Шевченко Г.П. Соціально-економічні ефекти впровадження спеціального режиму експортного забезпечення в умовах регіонального розвитку України // *Регіональна економіка*. 2023. № 4. С. 88–102.
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану. Закон України №3706-IX від 09.05.2024 р <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3706-20>
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
18. Про зовнішньоекономічну діяльність. Закону України № 959-XII від 16.04.1991 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
19. Про валюту і валютні операції. Закону України. № 2473-VIII від 21.06.2018 р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>



20. Митний кодекс України від 13.03.2012 р № 4495-VI. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
21. Закону України від 30.06.1993 р. № 3348-XII «Про карантин рослин»
22. Накази про затвердження мінімально допустимих експортних ціна на окремі види товарів. *Офіційний сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України.* <https://minagro.gov.ua/napryamki/eksport-do-krain-ies/nakazy-pro-zatverdzhennia-minimalno-dopustymykh-eksportnykh-tsin-na-okremi-vydy-tovariv>
23. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення. Закон України № 361-IX від 06.12.2019 р
24. Офіційний сайт Державної митної служби України. URL:
<https://customs.gov.ua>