

УДК 657.1:339.9:336.221

DOI: <https://doi.org/10.32782/business-navigator.77-33>**Воскресенська Т.І.**

кандидат економічних наук, доцент

*Національний університет «Львівська політехніка»*ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8464-2742>**Вінярський Б.І.**

здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти

*Національний університет «Львівська політехніка»*ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3487-3359>**Voskresenska Tetiana**

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor

*Lviv Polytechnic National University***Viniarskyi Bohdan**

PhD Student

*Lviv Polytechnic National University*

## ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ОСНОВНИХ ВИДІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

## ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR TAXATION OF THE MAIN TYPES OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF BUSINESS ENTITIES

Розкриті теоретичні та методичні аспекти діючої практики оподаткування зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД). Встановлено, що до 2022 р. спостерігається тенденція до збільшення обсягів експортно-імпорتنих операцій, і водночас, до зростання податкових надходжень від ведення ЗЕД. Досліджено, що найбільшу питому вагу у структурі податкових надходжень припадає на надходження від податку на додану вартість при реалізації зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами господарювання. Визначено, що основними податками, що справляються суб'єктами господарювання при реалізації ЗЕД є мито, податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок і податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Встановлено, що при оподаткуванні ЗЕД існують відмінності щодо нарахування/справляння податкових платежів у розрізі видів зовнішньоекономічної діяльності та країн, з суб'єктами господарювання яких провадиться зовнішньоекономічна діяльність вітчизняних підприємств. Подано перелік основних документів, на основі яких підприємства розраховують податкові зобов'язання при реалізації зовнішньоекономічної діяльності.

**Ключові слова:** зовнішньоекономічна діяльність, оподаткування, мито, ПДВ, акцизний податок, податок з доходів фізичних осіб.

The article reveals theoretical and methodological aspects of the current practice of taxation of foreign economic activity (FEA). It has been demonstrated that by 2022, there is an anticipated increase in the volume of export-import operations, which will be accompanied by an equivalent rise in tax revenues derived from foreign economic activity. It has been ascertained through research that the largest proportion of tax revenues is accounted for by revenues from value added tax in the implementation of foreign economic activity by economic entities. In the context of foreign economic activity, domestic enterprises are required to adhere to the established rules and regulations pertaining to the determination of the tax base, the accrual of taxes, the payment of taxes, and the reporting of information related to taxes and fees. These rules and regulations are set forth in the Tax Code of Ukraine, the Customs Code of Ukraine, and the Regulation on Conducting Foreign Exchange Transactions. It is determined that the main taxes levied by business entities in the course of foreign economic activity are customs duty, value added tax (VAT), excise tax and personal income tax (PIT). The article demonstrates that there are discrepancies in the taxation of foreign economic activity with regard to the accrual and receipt of tax payments, depending on the type of foreign economic activity and the country with which domestic enterprises engage in foreign economic activity. The article provides a list of the main documents on the basis of which enterprises calculate tax liabilities in the course of foreign economic activity. As a result of the study, it is determined that such tax payments as customs duty, excise tax, and VAT are paid by enterprises prior to customs clearance of goods and services, and a domestic enterprise is guided by information about their amount, which is usually provided in the customs declaration. Such tax as

PIT, which is charged on remuneration to a non-resident, is paid before it is disbursed. The primary documents that serve as the basis for determining tax liabilities associated with foreign economic activity are as follows: cargo and customs declaration, invoice, foreign economic activity contract, international automobile waybill, act of services rendered, payroll, and civil law contract for the performance of relevant types of work by a foreigner in Ukraine.

**Keywords:** foreign economic activity, taxation, customs duty, VAT, excise tax, personal income tax.

**Постановка проблеми.** Динамізм і важко прогнозованість подальшої діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання спричинює необхідність адаптації підприємств до зміни умов ведення діяльності, в тому числі її диверсифікації, зокрема і впровадження ЗЕД. При започаткуванні ЗЕД на окремому підприємстві потрібно ознайомитися з особливостями її ведення (порядком надання дозвільних документів, реєстрації договорів, замитнення/ розмитнення товарів і послуг, специфікою здійснення валютних операцій тощо).

Важливість теми зумовлена тим, що в останні роки відбувається поживлення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання про що свідчить наведена статична інформація про обсяги експорту та імпорту, податків від зовнішньоекономічної діяльності за 2018–2023 рр. (табл. 1).

З наведеної інформації в табл. 1 можна зробити висновок, що до війни в Україні зростали обсяги як імпорту, так і експорту, відповідно і зростала величина податкових надходжень від ведення зовнішньоекономічної діяльності до 2022 р. Також доцільно зауважити, що найбільші за величиною надходження коштів до бюджету від ведення зовнішньоекономічної діяльності припадають на ПДВ, однак з 2022 року і надалі цей показник зменшується. Наведена тенденція зменшення податкових надходжень від ПДВ, мита, акцизного податку зумовлена тим, що в умовах війни частина товарів, що постачаються в Україну тимчасово звільнена від оподаткування митом, ПДВ, акцизом, або оподатковується за зниженими податковими ставками.

Оскільки податкові надходження від ведення зовнішньоекономічної діяльності впливають на формування дохідної частини бюджету України, тому важливим питанням для суб'єктів господарювання при веденні ЗЕД є правильність нарахування та своєчасність сплати податків пов'язаних з цією діяльністю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** У вітчизняній літературі є публікації, які визначають особливості оподаткування ЗЕД як в загальному, так і окремих її видів. Найбільш розвиненою з точки зору

наукових досліджень є тематика оподаткування ЗЕД такими податками як мито, ПДВ. Окремими авторами розглядаються принципи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Частина авторів у своїх дослідженнях розглядають імпортні та експортні зовнішньоекономічні операції, які підлягають обкладенню загальнодержавними податками, інші види ЗЕД, що підлягають оподаткування майже не розглядають, або розглядають обмежено.

Науковці О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник та В.О. Терлецька у своїй праці [2] при дослідженні тарифного регулювання ЗЕД, розглядали окремі аспекти оподаткування зовнішньоекономічних операцій суб'єктів господарювання.

Вчені Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова у своїй праці [3] розкрили особливості обліку валютно-фінансових та розрахунково-кредитних операцій; експорту та імпорту товарів, робіт, послуг; операцій з іноземними інвестиціями. У контексті зазначених видів ЗЕД колектив авторів праці [3] оглядово розкрив оподаткування зовнішньоекономічних операцій.

У проведеному дослідженні [4] П.Б. Юр'євою, Т.В. Микитенко розкрито теоретичні аспекти оподаткування ЗЕД, визначено відмінності оподаткування зовнішньої та внутрішньої економічної діяльності, особливості оподаткування за країнами.

У дисертаційному дослідженні [5] І.А. Гуцул, в основному, описала макrorівневі особливості оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, акцентуючи увагу формуванні сучасних підходів обґрунтування фіскально-регулюючих аспектів узгодження інтересів учасників зовнішньоекономічної діяльності.

Критичний аналіз наукових праць вчених економістів засвідчує про досягнення значних позитивних результатів з досліджуваної проблематики. Проте поза увагою залишаються перспективи поліпшення організації і методики (визначення основних податків, які справляються при відповідному виді ЗЕД, визначення відповідних видів документів, на основі яких визначається база, величина, порядок нарахування та сплати податкових зобов'язань) оподаткування зовнішньо-

Таблиця 1

Динаміка показників зовнішньоекономічної діяльності в Україні за 2018–2023 рр.

Показник, млрд. доларів	Рік					
	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Експорт	47,43	50,18	49,32	68,24	44,80	21,93
Імпорт	56,88	60,39	54,03	73,28	59,54	35,66
Оподаткований імпорт	52,73	54,57	49,43	67,82	44,00	29,05
Надходження від імпорту	13,67	14,55	13,45	17,93	9,23	6,60
Мито	0,97	1,16	1,11	1,35	0,72	0,58
Акциз	1,91	2,20	2,20	2,66	0,73	0,78
ПДВ	10,79	11,19	10,14	13,93	7,78	5,24
Податкове навантаження	0,26	0,27	0,27	0,26	0,21	0,23

Джерело: сформовано на основі опрацювання джерела [1]

економічної діяльності підприємства відображення результатів ведення зовнішньоекономічної діяльності у контексті теперішніх соціально-економічних процесів й трансформаційних перетворень на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту продукції тощо.

**Формулювання завдання дослідження.** Метою статті є визначення основних податків, які справляються суб'єктами господарювання із урахуванням видів зовнішньоекономічної діяльності, якими вони займаються. Визначення основних документів, які є підставою для справляння податків при реалізації ЗЕД.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В Україні для стимулювання експортних операцій розроблені різні платформи, які допомагають суб'єктам ЗЕД розібратися з особливостями ведення зовнішньоекономічної діяльності, її оподаткування та відображення показників, що характеризують ЗЕД в обліку і звітності, тобто створюються сприятливі передумови для започаткування підприємствами ведення ЗЕД. Зважаючи на наявність різних видів ЗЕД, якими можуть займатися підприємства, їх бухгалтерам, з метою запобігання накладання штрафів та застосування до підприємства відповідних санкцій, доцільно ознайомитися не тільки з азами оподаткування тих видів ЗЕД, якими підприємство займається, але і більш ґрунтовно вивчити методику оподаткування відповідних операцій ЗЕД. У відповідності до митного законодавства [6] до основних видів ЗЕД належать експортно-імпорتنі торговельні операції; експорт-імпорт транспортних послуг; міжнародні фінансові операції; роботи на контрактній основі фізичних осіб як громадян України закордоном, так й іноземних громадян в Україні; спільне підприємництво; участь у роботі організацій: ярмарок, виставок, аукціонів, бірж, тендерів; орендні відносини. Усі з наведених операцій мають особливості в оподаткуванні. Здебільшого будь який із видів зовнішньоекономічної діяльності передбачає нарахування і сплату декількох видів податків, частина з яких сплачується в момент реалізації зовнішньоекономічної діяльності (мито, акцизний податок, ПДВ), інша частина – по завершенню звітного періоду, в якому ця операція мала місце (ПДФО, податок на прибуток, єдиний соціальний внесок).

При визначенні особливостей оподаткування суб'єкти господарювання, які провадять ЗЕД, як вже зазначалося, керуються Податковим кодексом України [7], яким регламентовано порядок виникнення податкових зобов'язань, особливостей розрахунку та справляння відповідного виду податку чи збору до бюджету. Податковий кодекс України є базовим законодавчим документом, що регламентує оподаткування ЗЕД, поряд з ним при визначенні об'єкта оподаткування при реалізації ЗЕД підприємства використовують валютне законодавство та враховують положення Митного кодексу України.

Так як зазначалося вище практично всі суб'єкти господарювання, які займаються ЗЕД є платниками таких податків, як мито і ПДВ. При здійсненні зовнішньоекономічних операцій із підакцизними товарами підприємства також є платниками акцизного податку, який встановлюється як у твердій сумі, так і у відсотках від обсягів реалізації чи придбання продукції. Також суб'єкт господарювання при реалізації окремих зовнішньоекономічних операцій є платником ПДФО,

ЄСВ, пенсійного збору (при здійсненні валютних операцій). Розглянемо детально особливості виникнення податкових зобов'язань у суб'єкта господарювання, що реалізує зовнішньоекономічну діяльність.

Майже при всіх видах ЗЕД, зокрема тих, що стосуються переміщення товарів, послуг через митний кордон, суб'єкти господарювання сплачують мито, величина якого визначається за допомогою довідника у відповідності до кодів української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД). У теперішніх інформатизованих умовах ведення підприємницької діяльності мито нараховується автоматично з використанням спеціалізованого програмного забезпечення, при цьому проблема полягає у правильності визначення коду товару відповідно до УКТ ЗЕД. Контроль за сплатою мита ведеться безпосередньо при замитненні/розмитненні товарів, без його сплати відповідні працівники митниці не розпочнуть митні дії. На практиці бувають випадки неправильного віднесення товару до відповідного коду, а як наслідок – неправильно визначається розмір нарахованого мита. У такому випадку його величина перераховується і здійснюються відповідні дії, або донарахування і сплата мита, або, за заявою керівника від імені підприємства, повернення зайво перерахованих коштів митною службою. Крім зазначеної величини мита у вантажно-митній декларації (ВМД) суб'єкти господарювання сплачують відповідні митні збори, які сплачуються у відповідності до проведених митних процедур уповноваженими особами на митниці. Величина митних зборів визначається відповідно до конкретної поставки товарів.

З лютого 2022 року посилення і масштабування воєнних дій на території України, зумовило нарощення обсягів отримання іноземної гуманітарної допомоги, як воєнного, медичного, так і продуктового характеру. У зв'язку з цим постало питання регулювання її перевезення, визначення переліку товарів, які відносяться до гуманітарної допомоги, встановлення процедури її замитнення / розмитнення і перевезення через державний кордон України. Законом України «Про гуманітарну допомогу» [8] передбачено, що при ввезенні (пересиланні) на митну територію України товари, визначені відповідною комісією з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України як гуманітарна допомога, звільняються від оподаткування ввізним митом. Також визначено, що гуманітарна допомога, яка надається Україною, при її вивезенні за межі митної території України звільняється від сплати вивізного мита. Урядом України визначаються види мита (основне, додаткове), які застосовуються до тих чи інших товарів і послуг.

Серед найбільш поширених зовнішньоекономічних видів діяльності, які реалізують вітчизняні підприємства є експорт/імпорт товарів, послуг. При вивезенні товарів за межі митної території, зазвичай, ПДВ нараховується за нульовою ставкою. Крім того при експортних операціях важливо врахувати дату виникнення зобов'язань, правило першої події при експорті не діє, тобто передплата від іноземного покупця жодним чином не вплине на відображення податкових зобов'язань з ПДВ. Згідно податкового кодексу датою виникнення податкових зобов'язань в разі експорту товарів є дата оформлення митної декларації.

ції, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства [6].

Варто зауважити, що при експорті продукції випикується податкова накладна (реєструється в ЄРПН), в якій фіксується ставка ПДВ, або зазначається, що продукція звільнена від оподаткування ПДВ. Експортна податкова накладна оформлюється на дату митної декларації. У цій податковій накладні обов'язково фіксується інформація про нерезидента, відповідну митну декларацію та ЗЕД контракт.

Оподаткування імпортованих операцій у відповідності до ПКУ [7] переважно оподатковуються за ставкою 20 % або 7 %. При імпорті продукції база оподаткування ПДВ розраховується у відповідності до заявленої контрактної вартості. У відповідності до Податкового кодексу України на товари, які надходять від іноземного постачальника з-за кордону підприємства мають право на податковий кредит при імпорті. Незважаючи на це вхідної податкової накладної від постачальників нерезидентів вітчизняні суб'єкти господарювання не отримують. Таким підтверджуючим документом на право отримання податкового кредиту є оформлена митна декларація. При імпорті ПДВ нараховується митними органами і фіксується у ВМД.

Стосовно оподаткування експортних/імпортованих послуг (транспортних, експедиційних, електронних) загальним правилом на послуги з місцем надання на території України нараховують податкові зобов'язання з ПДВ за ставками 20% або 7%, при наданні таких послуг до митного кодону України, вони оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою. При імпорті послуг, їх отримувач формує податкову накладну і реєструє її в ЄРПН із зазначенням суми нарахованого ним податку. Саме ця податкова накладна (після оплати податкового зобов'язання) буде підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту.

При експорті послуг, на відміну, від експорту товарів оподатковується за різними ставками: 0%; 20% – якщо місце поставки послуг розташоване на території України; без ПДВ – якщо місце поставки послуг згідно зі розташоване за межами території України. Особливість експорту/імпорту послуг є те що ні їх надавач, ні отримувач необов'язково перетинають державний кордон, як це передбачено при імпорті/ експорті товарів. Тому митна декларація в частині випадків з імпорту/ експорту послуг не формується, основним документом на основі якого надаються/отримуються такі послуги є ЗЕД-контракт. Відповідно до цього документу і оформляються й інші, які передбачають виникнення податкового кредиту/зобов'язання по ПДВ.

Розглянемо особливості оподаткування експортно-імпортованих операцій акцизним податком. На законодавчому рівні визначено порядок застосування, розмір акцизного податку. При оформленні електронної митної декларації разом із величинами нарахованого мита, ПДВ, вказується розмір акцизного податку для підакцизованих товарів.

Ще одним податком, який виникає при реалізації ЗЕД є податок на прибуток, дослідимо його особливості. Проводячи спільну діяльність на території України суб'єкт господарювання є платником податків, які визначені Податковим кодексом України. Доцільно відзначити, що прибуток від спільної діяльності розподіляються між учасниками пропорційно вкладам та у своїй частині відображається у фінансовій звітності кожного з учасників.

Якщо підприємство реалізує ЗЕД, дохід від її здійснення для цілей оподаткування визначається не тільки після отримання коштів від іноземного покупця, але і у відповідності до критеріїв визнання доходу у відповідності до НП(С)БО 15 «Дохід». Витрати при здійсненні імпортованих операцій визнаються при використанні імпортованих матеріалів у виробничо-господарської діяльності підприємств.

Крім наведених вище податків, суб'єкт господарювання при реалізації окремих видів ЗЕД зокрема, тих які стосуються міграції робочої сили, нараховують і сплачують податок на доходи фізичних осіб. Цей податок сплачують при нарахуванні доходу нерезиденту у формі заробітної плати чи винагороди за виконану роботу або за операціями з нерухомим майном (тобто доходів нерезидента фізичної особи з джерелом їх походження на території України). На практиці бувають випадки коли вітчизняні підприємства направляють своїх працівників за кордон на виконання певної роботи чи стажування, в такому випадку вони нараховують і виплачують своїм працівникам винагороду утримуючи з неї ПДФО. Також іноземці мігрують в Україну для виконання відповідної роботи (в умовах війни багато міжнародних гуманітарних організацій працюють на території України і залучають до такої місії також нерезидентів України при цьому їхню роботу оплачує їм міжнародна організація і оподатковуються такі винагороди у відповідності до міжнародних угод).

Основними документами, які використовує бухгалтер для нарахування відповідних податкових зобов'язань при реалізації підприємством ЗЕД є: митна декларація (основна, додаткова, тимчасова), інвойс, ЗЕД-контракт, акти наданих послуг, міжнародна автомобільна накладна (CMR), відомість нарахування заробітної плати, цивільно-правовий договір на виконання відповідних видів робіт іноземцем на території України.

**Висновки.** Таким чином глобалізаційні зміни у світовій економіці сприяють інтеграції українських підприємств до системи міжнародних економічних відносин. Зважаючи на це вітчизняним підприємствам необхідно приділяти важливу увагу обліку ЗЕД та особливостям оподаткування зовнішньоекономічних операцій з урахуванням вимог міжнародного законодавства. Оскільки кожен вид зовнішньоекономічної діяльності, який проводиться вітчизняними суб'єктами господарювання має свої особливості реалізації, тому доцільно в наступних публікаціях розкрити особливості його оподаткування ґрунтовніше з урахуванням відповідної специфіки.

#### Список використаних джерел:

1. Показники зовнішньої торгівлі України: інформація від Державної митної служби України. URL: <https://bi.customs.gov.ua/uk/trade/payments>.
2. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г., Терлецька В.О. Митна справа: підручник. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2021. 240 с.

3. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: навчальний посібник. Тернопіль : Крок, 2016.- 216 с.
4. Юр'єва П.Б., Микитенко Т.В. Зовнішньоекономічна діяльність та особливості її оподаткування: теоретичні аспекти. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 38. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1288>
5. Гуцул І.А. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності: фискальні ефекти та регулюючий потенціал: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 207 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/handle/316497/1651>
6. Митний кодекс України від 13 бер. 2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
7. Податковий кодекс України № 2755-VI від. 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Закон України «Про гуманітарну допомогу» № 1192-XIV від 22.10.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1192-14#Text>

#### References:

1. Pokaznyky zovnishnjoji torghivli Ukrajinu: informacija vid Derzhavnoji mytnoji sluzhby Ukrajinu [Foreign trade indicators of Ukraine: information from the State Customs Service of Ukraine]. Available at: <https://bi.customs.gov.ua/uk/trade/payments>
2. Kuzjmin O. Je., Meljnyk O. Gh., Terlecjka V. O. (2021) Mytna sprava [Customs case]: pidruchnyk. Lviv: Vydavnyctvo Ljvivskoi politehniky, 240 p.
3. Krupka Ja. D., Nazarova I. Ja. (2016) Oblik mizhnarodnykh operacij: navchalnyj [Accounting for international operations]: posibnyk. Ternopilj: Krok, 216 p.
4. Jur'jeva P. B., Mykytenko T. V. (2022) Zovnishnjoekonomichna dijalnistj ta osoblyvosti jiji opodatkuвання: teoretychni aspekty [Foreign economic activity and features of its taxation: theoretical aspects]. *Економіка та суспільство*, is. 38. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1288>
5. Ghucul I. A. (2015) Opodatkuвання zovnishnjoekonomichnoji dijalnosti: fiskalni efekty ta reghuljujuchyj potencial [Taxation of foreign economic activity: fiscal effects and regulative potential]: dys. ... kand. екон. наук: 08.00.08. Ternopilj: TNEU, 207 p. Available at: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/handle/316497/1651>
6. Mytnyj kodeks Ukrajinu [Customs Code of Ukraine] No. 4495-VI. vid 13 ber. 2012. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
7. Podatkovyj kodeks Ukrajinu [Tax Code of Ukraine] No. 2755-VI vid. 02.12.2010. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Zakon Ukrajinu «Pro ghumanitarnu dopomogu» [The Law of Ukraine «On Humanitarian Aid»] No. 1192-XIV vid 22.10.1999. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1192-14#Text>