

УДК 336.226.1:657:656

О. Є. Скуратова,
аспірант, ННЦ "Інститут аграрної економіки"
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0002-6785-9525>
О. С. Скуратов,
аспірант, ННЦ "Інститут аграрної економіки"
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0001-2883-0028>

DOI: 10.32702/2306-6792.2025.10.191

ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ У ПОДАТКОВОМУ ПОЛІ: ФРАХТ, ПДВ, ПРИБУТОК, НЕРЕЗИДЕНТИ

O. Skuratova,
Postgraduate student, National Scientific Center "Institute of Agrarian Economics"
O. Skuratov,
Postgraduate student, National Scientific Center "Institute of Agrarian Economics"

FREIGHT FORWARDING OPERATIONS IN THE TAX DOMAIN: FREIGHT, VAT, PROFIT TAX, AND NON-RESIDENTS

У статті досліджено особливості оподаткування транспортно-експедиторських операцій, зокрема фрахту, експедиторської винагороди та міжнародних перевезень. Окреслено порядок документального підтвердження для застосування ставки ПДВ 0% та умови, за яких послуги не є об'єктом оподаткування або підпадають під дію статті 208 ПКУ. Розглянуто заповнення податкової накладної та декларації з ПДВ, а також специфіку додатку ПН до декларації з податку на прибуток у разі виплат нерезидентам. Надано обґрунтування для застосування пільг згідно з міжнародними договорами та вказано типові ризики, що можуть стати підставою для податкових перевірок. Матеріал є практично корисним для бухгалтерів, податкових консультантів і логістичних компаній.

The article explores the specifics of taxation in freight forwarding activities, with a particular focus on the classification of operations under the Tax Code of Ukraine and the application of international double taxation treaties. The author analyzes key tax statuses applicable to forwarding services, including international transportation (subject to 0% VAT), domestic transportation and agency services (subject to 20% VAT), operations not subject to VAT under Article 186 of the TCU, and transactions falling under Article 208 when services are received from non-residents within the customs territory of Ukraine.

The paper emphasizes the importance of properly identifying the place of supply and contractual obligations, which determine the applicable tax regime. Special attention is given to documentary support required for international transportation — such as CMR, bill of lading, air waybill, invoices, and contracts — and the conditions under which forwarding remuneration may be considered part of freight. The role of a certificate of tax residency is reviewed as a basis for applying the 0% withholding tax rate under Article 103 of the TCU and relevant international tax treaties.

The article also details the procedure for completing VAT invoices and allocating transactions across the lines of the VAT return. Particular consideration is given to the specifics of completing Annex PN to the corporate income tax return when making payments to non-residents. The procedure for submitting justifications and supporting documents electronically via the taxpayer's e-cabinet is also outlined.

In conclusion, the paper identifies typical tax risks associated with freight forwarding, including incorrect classification of operations, documentary gaps leading to the loss of tax benefits, undervaluation of income paid to non-residents, and violations related to controlled transactions. The author offers practical recommendations on documentation, tax risk mitigation, and contract structuring to ensure compliance and prevent additional tax liabilities. The findings are relevant to accountants, CFOs, tax consultants, and businesses engaged in cross-border logistics.

Ключові слова: податок на додану вартість, фрахт, експедиторські послуги, міжнародне перевезення, транзит, місце постачання, податкова звітність, репатріація доходів нерезидента.

Key words: value-added tax, freight, forwarding services, international transportation, transit, place of supply, tax reporting, repatriation of non-resident income.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

У сучасних умовах глобалізації логістичних ринків та активізації зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання транспортно-експедиторські послуги набувають особливого значення як інструмент ефективного переміщення товарів між державами. Водночас облік та оподаткування таких операцій залишається складним питанням, оскільки поєднує норми податкового, митного та бухгалтерського законодавства. Практичним викликом для підприємств є правильна класифікація операцій з точки зору податку на додану вартість (далі ПДВ) та податку на прибуток, визначення місця постачання послуг, відображення фрахту, а також застосування міжнародних податкових угод для уникнення подвійного оподаткування. Помилки в обліку або документах можуть призвести до донарахувань податкових зобов'язань та штрафних санкцій, що обумовлює актуальність дослідження даного питання.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання оподаткування та обліку транспортно-експедиторських операцій розглядаються в роботах як теоретиків, так і практиків сфери обліку, логістики та міжнародного права. У статті Нікуліної Т.М. та Гончар М. [1] досліджуються особливості застосування податкового законодавства до експедиторської діяльності, з акцентом на податкові ризики. Лега О.В. [2, 3] аналізує облікові підходи до відображення податків та платежів у бухгалтерській звітності підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

У колективній монографії Джуса М., Кошук Т. та ін. [4] обґрунтовано ризики, що супроводжують міжнародні відправлення в електронній комерції, та запропоновано механізми їх зниження, включно з контрактним та податковим супроводом перевезень. Гобела В.В. надає глибоке аналітичне обґрунтування управління ЗЕД та логістичними процесами, що лягають в основу формування фрахту, нарахування ПДВ і взаємодії з нерезидентами.

Документи Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [6] є базовим джерелом для тлумачення підходів до уникнення подвійного оподаткування, особливо при визначенні бенефіціарного власника доходу та джерела походження послуги. Положення Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" [7] та положення Податкового [8] і Митного кодексів [9] формують нормативну основу для кваліфікації операцій і застосування відповідних податкових ставок.

У праці Скуратової О.Є. та Скуратова О.С. [10] надано методологічне обґрунтування обліково-аналітичного забезпечення логістичних операцій в агросфері, зокрема механізмів документування фрахту та відображення доходів нерезидента у звітності.

Таким чином, аналіз джерел підтверджує високий рівень актуальності теми та наявність наукового інтересу до неї, однак вказує на необхідність подальшого вивчення взаємозв'язку між класифікацією логістичних послуг та податковими наслідками для ПДВ і прибутку.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є дослідження класифікації транспортно-експедиторських операцій з погляду податкового обліку, а також формуван-

ня методичних підходів до їх документального підтвердження, податкового відображення та мінімізації фіскальних ризиків.

Для досягнення цієї мети поставлено такі завдання:

- визначити типові види логістичних операцій та їх податкову природу згідно з Податковим кодексом України;

- обґрунтувати особливості документального оформлення фрахту й експедиторських послуг;

- проаналізувати вимоги до податкової звітності з ПДВ та податку на прибуток, включаючи заповнення додатка ПН;

- ідентифікувати типові податкові ризики та сформулювати рекомендації для їх зниження.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБґРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Система оподаткування транспортно-експедиторських послуг вимагає високої обізнаності щодо класифікації операцій, правильного визначення місця постачання та дотримання вимог до підтвердної документації. У сфері ПДВ така діяльність є податково складною через різні режими: 0% — для міжнародних перевезень, 20% — для внутрішніх, операції поза об'єктом, а також ПДВ за ст. 208 ПКУ при послугах від нерезидентів.

Облік ПДВ у цій сфері є складним і критично важливим для підприємств. Діяльність експедиторів охоплює операції з різними режимами оподаткування: 0%, 20%, поза об'єктом, та за ст. 208 ПКУ. Це ускладнює складання податкових накладних: необхідно чітко визначати ставку, тип операції та наявність підтвердних документів. Помилки можуть спричинити штрафи та донарахування ПДВ.

Окрему складність становить складання податкової декларації з ПДВ, де обсяги операцій мають бути правильно розподілені між відповідними рядками: окремо для операцій за ставкою 0%, окремо для операцій без ПДВ, окремо для операцій, що оподатковуються за внутрішніми ставками, і окремо для операцій за статтею 208 ПКУ. Особливо важко це робити у випадку змішаних актів чи рахунків, де об'єкти оподаткування переплітаються.

Додатковим фактором ризику є правильність і належність оформлення транспортного документа, який експрес-перевізник видає при перевезенні міжнародних експрес-відправлень (МЕВ). Наявність належним чином оформлено-

го міжнародного перевізного документа є обов'язковою умовою для застосування нульової ставки ПДВ. Відсутність або неналежне оформлення такого документа автоматично ставить під загрозу право на застосування ставки 0%.

Як наслідок, ефективний облік ПДВ у транспортно-експедиторських послугах вимагає не лише уважного документального супроводу операцій, але й системного підходу до аналізу критеріїв ризику, щоб вчасно виявляти загрози включення підприємства до плану-графіка податкових перевірок.

У транспортно-експедиторській сфері різноманітність операцій потребує чіткої податкової кваліфікації з урахуванням місця постачання, статусу контрагента, підтвердної документації та виду послуги. Така деталізація дозволяє визначити, чи є операція об'єктом ПДВ, яку ставку застосовувати (0% або 20%) і чи виникає обов'язок нарахування ПДВ згідно зі статтею 208 ПКУ.

Однією з категорій операцій, що заслуговує на окрему увагу в контексті податкового обліку, є транзитні перевезення. Відповідно до положень Митного кодексу України та Закону України "Про транзит вантажів", транзит визначається як митний режим, за якого товари переміщуються під митним контролем між двома митними органами України або через її територію без сплати митних платежів і без використання чи відчуження вантажу. Таким чином, обов'язковими ознаками транзиту є: переміщення без розмитнення, відсутність змін у праві власності на товар, а також відсутність споживчого або виробничого використання вантажу на території України. Характерними прикладами транзиту є перевезення вантажу з Польщі через територію України до Грузії або переміщення контейнера з Китаю залізничним транспортом до Румунії через Україну. З точки зору ПДВ, транзитні перевезення згідно з пунктом 197.8 ПКУ звільнені від оподаткування.

Іншою важливою категорією є міжнародні перевезення. Відповідно до підпункту "а" пункту 195.1.3 ПКУ, під міжнародним перевезенням розуміють перевезення вантажів між країнами залізничним, автомобільним, авіаційним або морським транспортом, яке здійснюється на підставі єдиного міжнародного перевізного документа (CMR, коносамент, авіаційна накладна).

На відміну від транзиту, при міжнародному перевезенні одна із точок маршруту (відправлення або доставки) розташована в Україні, а інша — за її межами. Наприклад: дос-

Таблиця 1. Класифікація транспортно-експедиторських операцій за податковим статусом

Види операцій	Ознаки	Податковий режим	Норма ПКУ
Міжнародне перевезення	CMR, коносамент, рух через кордон	ПДВ 0%	пп. 195.1.3 «а»
Внутрішнє перевезення	Територія України	ПДВ 20%	пп. 186.1
Транзит	Без розмитнення, транзитом	Звільнено від ПДВ	п. 197.8
Послуги нерезиденту за межами	Резидент – виконавець	Поза об'єктом	пп. 186.3
Послуга від нерезидента	Місце постачання — Україна	ПДВ за ст. 208	ст. 208

Джерело: узагальнено автором [8].

тавка вантажу з Києва до Берліна або перевезення посилок з Нью-Йорка до Львова літаком. Такі перевезення за наявності документального підтвердження підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою ПДВ. Водночас за відсутності відповідного документа право на застосування пільги втрачається.

Отже можна стверджувати, що відмінність між транзитом та міжнародним перевезенням полягає не лише у напрямку переміщення вантажу, а й у правовому режимі оподаткування. Чітке визначення характеру операції, правильне документальне оформлення та систематизована класифікація дають змогу обґрунтовано застосовувати пільговий режим або правильно відобразити податкові зобов'язання у звітності. Подальший аналіз буде зосереджено на фіскальному трактуванні фрахту та супутніх логістичних послуг, включаючи експедиторську винагороду, в контексті податкових наслідків для резидента.

Варто підкреслити, що на практиці податкові наслідки одних і тих самих логістичних послуг можуть суттєво відрізнятися залежно від того, в яких правовідносинах бере участь експедитор: як замовник, підрядник чи агент. Крім того, велике значення має характер маршруту (внутрішній, транзитний, міжнародний), наявність єдиного міжнародного транспортного документа та валюта розрахунків. З огляду на це, доцільним є систематизований поділ транспортно-експедиторських операцій за їх податковим статусом у контексті ПДВ, що узагальнено у таблиці нижче.

Одним із видів операцій, що потребує окремого податкового розгляду, є транзитні перевезення. Відповідно до Митного кодексу України та Закону "Про транзит вантажів", транзит — це митний режим, за якого товари переміщуються під митним контролем між митними органами України або через її територію без

сплати митних платежів, без використання вантажу та без зміни права власності.

Ключовими ознаками транзиту є: переміщення без розмитнення, відсутність споживання або відчуження товару в Україні. Типові приклади: вантаж з Польщі прямує транзитом через Україну до Грузії; контейнер з Китаю транспортується залізницею до Румунії.

Згідно з п. 197.8 ПКУ, такі операції звільняються від ПДВ. Це означає, що ні податкові зобов'язання, ні право на податковий кредит не виникають.

Іншою важливою категорією є міжнародні перевезення. Згідно з пп. "а" п. 195.1.3 ПКУ, такими вважаються перевезення вантажів між країнами залізничним, автомобільним, морським або авіаційним транспортом за наявності єдиного міжнародного перевізного документа (наприклад, CMR, коносамент, AWB). На відміну від транзиту, міжнародне перевезення передбачає, що одна з точок маршруту (відправлення або доставки) розташована в Україні.

Наприклад:

- доставка вантажу з Києва до Берліна автомобілем;
- авіаперевезення з Нью-Йорка до Львова.

За наявності відповідного документа такі операції оподатковуються ПДВ за ставкою 0%. У разі його відсутності підприємство втрачає право на пільгу, а податкова може перекваліфікувати перевезення як внутрішнє з донарахуванням ПДВ за ставкою 20%.

Отже, відмінність між транзитом та міжнародним перевезенням полягає не лише в напрямку руху вантажу, а й у податковому режимі. Чітке визначення характеру операції та наявності підтвердних документів є ключовими для обґрунтованого застосування пільг і мінімізації податкових ризиків.

Класифікація, подана у таблиці, підкреслює: статус операції безпосередньо впливає на облік податкових зобов'язань і кредиту. Наприклад, міжнародне перевезення за наявності CMR може обкладатися за ставкою 0%, але у разі його відсутності право на пільгу втрачається. Якщо ж послугу надає нерезидент, і немає довідки про його резидентство або місце постачання визначене помилково, підприємство-резидент може зазнати донарахування ПДВ за ст. 208 ПКУ.

Таким чином, систематизація транспортно-експедиторських операцій дозволяє не лише

оптимізувати податковий облік, а й знизити ризики перевірок, пов'язаних із неправильним визначенням статусу послуг. Далі у статті розглядається фіскальне трактування фрахту, експедиторської винагороди та застосування міжнародних угод у роботі з нерезидентами.

Документальне підтвердження та податкові наслідки.

У контексті оподаткування транспортно-експедиторських послуг податком на додану вартість критично важливим є належне документальне підтвердження характеру та місця постачання послуги. Відповідно до Податкового кодексу України, саме правильно оформлені первинні документи є підставою для формування податкового кредиту та застосування пільгових ставок або звільнення від ПДВ.

Основними документами для підтвердження надання послуг виступають: договір, інвойс із деталізацією вартості, а також міжнародні перевізні документи — міжнародна автомобільна накладна (CMR — *Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route*), авіаційна вантажна накладна (AWB — *Air Waybill*), морський коносамент (Bill of Lading, скорочено B/L) та міжнародна залізнична накладна (CIM — *Convention Internationale concernant le transport des Marchandises par chemin de fer*) тощо. Вони мають містити чіткі реквізити: маршрут, сторони, вантаж, дату та транспортний засіб. Саме ці дані дозволяють податковим органам встановити характер перевезення та відповідність міжнародному або внутрішньому статусу постачання.

Важливою умовою є і правильне визначення місця постачання, яке напряду впливає на податкові наслідки. Згідно з пп. 186.2-186.3 ПКУ:

— для перевезення вантажів — це маршрут (відправлення — прибуття);

— для експедиторських або супровідних послуг — місце фактичного надання або місцезнаходження замовника.

З огляду на це, при наданні послуг нерезидентом українському підприємству місце постачання часто визнається таким, що знаходиться на митній території України. Це означає, що резидент зобов'язаний застосувати правила ст. 208 ПКУ: нарахувати ПДВ з вартості послуги, скласти податкову накладну на себе та відобразити операцію у звітності.

На практиці, відсутність належно оформлених перевізних документів або помилки в маршруті (наприклад, не вказано транскордонний характер або пункт доставки) можуть позбавити підприємство права на пільгу. Податкові

органи, орієнтуючись на формальні критерії, можуть перекваліфікувати операцію як таку, що підлягає оподаткуванню за ставкою 20%, навіть якщо вантаж фактично переміщувався між країнами.

Тому саме якісне документальне оформлення є ключовим фактором у податковому трактуванні послуг. Підприємствам слід забезпечити повну узгодженість між договором, інвойсом і транспортною документацією та зберігати підтвердні матеріали для обґрунтування своєї позиції під час перевірок.

У межах правової та податкової кваліфікації транспортних операцій важливо визначити поняття фрахту та умови, за яких експедиторська винагорода вважається його частиною. У вузькому значенні фрахт — це плата за перевезення вантажу, яка може включати супутні послуги, якщо вони безпосередньо пов'язані з транспортуванням. У міжнародній практиці фрахт часто є all-inclusive оплатою, що охоплює навантаження, розвантаження, логістику, обробку та страхування.

В українському обліку, особливо при виплатах нерезидентам, розмежування фрахту та експедиторських послуг має фіскальне значення, адже впливає на обсяг оподаткування та ставку податку. Згідно з пп. 141.4.4 ПКУ, фрахт, що виплачується нерезиденту, може обкладатися податком на репатріацію за ставкою 6%, якщо не діє міжнародна угода. Якщо ж експедиторська винагорода включена до загального фрахту та підтверджена договором й інвойсом, її можна трактувати як частину єдиної послуги, а не окремий дохід.

Наявність у договорі формулювань на зразок "експедиторська винагорода є частиною фрахту" або "загальна вартість охоплює всі логістичні витрати" разом із відсутністю поділу суми в інвойсі — працює на користь платника. Така конструкція дозволяє уникнути подвійного оподаткування і знижує ризик перекваліфікації послуги податковими органами.

Ключовим інструментом зниження податкових наслідків при виплатах нерезиденту є застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (ст. 103 ПКУ). Для цього необхідно отримати від контрагента довідку про податкове резидентство, видану компетентним органом країни нерезидента. Документ має бути оформлений належним чином (апостиль, легалізація, переклад) і чинний на дату виплати.

Зокрема, у випадку фрахту така довідка дозволяє застосувати положення міжнародної конвенції (наприклад, ст. 8 Конвенції з Поль-

щею), згідно з якими дохід від фрахту оподатковується лише в країні реєстрації перевізника. Відповідно, податок на репатріацію в Україні не утримується, а виплата не збільшує об'єкт оподаткування з прибутку. При цьому інформація про операцію все одно відображається у додатку ПН до декларації з податку на прибуток зі ставкою 0% та посиланням на міжнародну угоду.

Таким чином, грамотне структурування договірних відносин, належне оформлення документів і використання міжнародних договорів дозволяють мінімізувати податкове навантаження й уникнути донарахувань у разі перевірки.

Відображення операцій у податковій звітності.

Податкова накладна: типи операцій, коди, ставки.

Формування податкової накладної при здійсненні транспортно-експедиторських послуг вимагає уважного підходу до визначення типу операції, ставки ПДВ, коду пільги (за наявності), а також статусу контрагента — резидент чи нерезидент. Від коректного заповнення залежить не лише право покупця на податковий кредит, а й відповідність звітності та ризик перевірки.

У разі внутрішніх перевезень або послуг на території України застосовується ставка 20%, тип операції — "постачання на митній території України". Якщо експедитор діє від імені замовника, ПН оформлюється як звичайна поставка без посередницьких ознак.

При міжнародному перевезенні, підтверженому CMR чи коносаментом, застосовується ставка 0% з кодом пільги 20160110. У графі 7.3 зазначається маршрут, у розділі В — підтвердні документи. У разі відсутності належних документів пільга не застосовується, і операція може бути перекваліфікована під ставку 20%.

Якщо послугу надає нерезидент, а місце постачання — Україна, податкову накладну складає резидент на себе (ст. 208 ПКУ). ПН реєструється без передачі контрагенту, із зазначенням умовних даних постачальника й типом операції "отримання послуг від нерезидента".

Для послуг, наданих нерезиденту з місцем постачання за межами України, операція не є об'єктом оподаткування. У ПН зазначається тип "операція поза об'єктом", ставка — "без ПДВ". Така накладна не реєструється, але може складатися для внутрішніх потреб.

Таким чином, правильне визначення типу операції, заповнення реквізитів та наявність

підтвердних документів — ключові умови для мінімізації податкових ризиків у транспортно-логістичній діяльності.

Декларація з ПДВ: розподіл по рядках (0%, без ПДВ, 20%, ст. 208).

У податковій декларації з ПДВ надзвичайно важливо правильно розподілити обсяги постачання за рядками відповідно до податкового статусу операцій. У сфері транспортно-експедиторських послуг часто одночасно трапляються чотири режими оподаткування: ставка 20%, ставка 0%, операції поза об'єктом та операції за статтею 208 ПКУ. Особливу складність становлять випадки, коли в межах одного договору поєднуються декілька видів послуг.

У рядку 1.1 відображаються операції, що оподатковуються за ставкою 20%: внутрішні перевезення, послуги між резидентами, а також експедиторська винагорода за умови окремого нарахування. Також тут враховуються власні послуги на території України — незалежно від статусу покупця.

У рядку 2.1 зазначаються міжнародні перевезення, які підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою відповідно до пп. "а" п. 195.1.3 ПКУ — за наявності CMR, коносаменту, AWB тощо. Також сюди включаються інші пільгові логістичні послуги з документальним підтвердженням.

У рядку 5 декларуються операції, що не є об'єктом оподаткування (згідно зі ст. 186 ПКУ), зокрема послуги нерезиденту з місцем постачання за межами митної території. Дані відображаються в інформаційних цілях і не впливають на розрахунок ПДВ.

Операції за ст. 208 ПКУ — коли послуга отримується від нерезидента, а місце постачання знаходиться в Україні — відображаються у рядку 6.1 (податкові зобов'язання) та 13.1 (податковий кредит). За відсутності належних документів або неправильно визначеного місця постачання, таке право на кредит може бути втрачено.

Таким чином, для підприємств, які здійснюють транспортно-експедиторську діяльність, правильний розподіл обсягів оподатковуваних операцій між рядками податкової декларації є не лише питанням технічного характеру, а й дієвим інструментом мінімізації податкових ризиків. Будь-які неточності або розбіжності між податковою накладною, контрактом, маршрутом та маршрутовими документами можуть стати підставою для податкового донарахування, тому автоматизація, контроль подвійного відображення та перехресна перевірка документів є обов'язковими елементами внутрішнього податкового контролю.

З метою систематизації відображення операцій у податковій звітності підприємств, що здійснюють транспортно-експедиторські послуги, у таблиці нижче узагальнено основні типи операцій, що зустрічаються на практиці, відповідні документи та дії з боку платника ПДВ.

Декларація з податку на прибуток: додаток ПН, міжнародні договори та підтвердні документи.

Податкові наслідки для резидента при виплатах на користь нерезидента за транспортно-експедиторські послуги регулюються пп. 141.4.2 та 141.4.4 ПКУ. У разі здійснення такої виплати юридична особа-резидент повинна або утримати податок з доходу нерезидента, або, за наявності підстав, застосувати міжнародний договір. У будь-якому випадку операція відображається у декларації з податку на прибуток (рядок 23) із поданням додатку ПН.

Додаток ПН подається завжди, незалежно від того, утримується податок чи застосовується ставка 0%. У ньому зазначається код доходу (наприклад, "4 — фрахт"), сума, ставка, країна резиденції та стаття міжнародного договору. Стандартна ставка податку на репатріацію — 6% для фрахту, 15% — для агентських чи експедиторських послуг.

Якщо нерезидент надав довідку про резидентство, і Україна має з відповідною країною чинну Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування, то може застосовуватися пільгова ставка, включно з 0%. Наприклад, згідно зі ст. 8 Конвенції з Польщею, фрахт оподатковується лише в державі резиденції перевізника. У такому випадку в додатку ПН зазначається ставка 0% із посиланням на договір.

Проте для застосування такої ставки обов'язковим є подання:

довідки про резидентство (з перекладом, легалізацією або апостилом);

пояснення у довільній формі із зазначенням виду доходу, статті договору, підстав для класифікації виплати.

Ці документи подаються окремим листом через електронний кабінет платника — з типом форми J/F1312002. У повідомленні вказується, що це пояснення до додатку ПН, і додаються скан-копії довідки та перекладу.

Фінансово-господарським службам слід пам'ятати, що відсутність подання додатку ПН або підтвердних документів навіть при застосуванні ставки 0% може розцінювати-

Таблиця 2. Відображення транспортно-експедиторських операцій у податковій звітності

Вид документа	Умова застосування	Податкові дії
Податкова накладна	Резидент надає послугу з міжнародним документом	ПН, тип причини 07, ставка 0%
Податкова накладна	Внутрішнє перевезення або без CMR	ПН, ставка 20%
Податкова накладна	Послуги нерезиденту за межами України	Не формується
Декларація з ПДВ	Міжнародне перевезення	Рядок 2
Декларація з ПДВ	Внутрішнє перевезення	Рядок 1.1
Декларація з ПДВ	Послуги резидента нерезиденту за межами	Рядок 5 (поза об'єктом)
Декларація з ПДВ	Придбання послуг у нерезидента в Україні	Рядок 6, ст. 208 ПКУ
Декларація з податку на прибуток	Нерезидент надає фрахт українському підприємству	Подання додатка ПН, довідка про резидентство, пояснення

Джерело: узагальнено автором [8, 11, 12, 13].

ся як порушення податкового обов'язку. Це, у свою чергу, тягне за собою ризик податкових донарахувань, пені та штрафних санкцій, зокрема у разі визнання суми фрахту або експедиторської винагороди таким доходом, з якого слід було утримати податок.

Отже, подання додатку ПН є не лише формальною вимогою, а й важливим механізмом забезпечення податкової прозорості у розрахунках з нерезидентами. Використання міжнародних договорів дає можливість оптимізувати податкові зобов'язання підприємства, але водночас вимагає чіткої документальної підтримки кожного етапу виплати та декларування.

Типові ризики та критерії для податкової перевірки

Типові податкові ризики у сфері транспортно-експедиторських послуг зумовлені склад-

Таблиця 3. Типові податкові ризики в обліку транспортно-експедиторських послуг

Ризик	Суть проблеми	Потенційні наслідки
Невірне визначення характеру операції	Неправильне класифікування послуги як міжнародної чи внутрішньої	Неправомірне застосування 0% або відсутність ПН
Відсутність міжнародного транспортного документа	Відсутній CMR, AWB, коносамент	Втрата права на 0% ПДВ
Зниження доходу нерезидента або його «розмитість»	Винагорода експедитора не виділена, вартість фрахту не розкрита	Штрафи, нарахування податку на репатріацію
Відсутність додатка ПН до декларації з прибутку	Неподання при наявності виплат нерезиденту	Витрати не визнаються, штрафи
Відсутність довідки про резидентство	Не підтверджено право на ставку 0% згідно з міжнародною угодою	Застосовується стандартна ставка податку (20%)
Відсутність пояснень до ПН у разі сумнівного фрахту	Винагорода вважається послугою, не підтверджено фрахтову суть	Оподаткування як інших послуг, податок на репатріацію

Джерело: узагальнено автором [8].

ністю класифікації операцій, вимогами до підтверджуючих документів і залученням нерезидентів. Основними проблемами залишаються: неправильне визначення характеру послуги (внутрішнє чи міжнародне перевезення), відсутність належних міжнародних перевізних документів, непрозоре структурування договору (розмежування фрахту і винагороди), а також недотримання вимог щодо подання додатку ПН. Окремо слід виділити ризики, пов'язані з відсутністю довідки про резидентство нерезидента, що унеможлиблює застосування пільгової ставки.

Усі зазначені ризики можуть призвести до донарахування ПДВ, відмови в податковому кредиті або накладення штрафних санкцій, що потребує посиленого контролю з боку фінансових служб. Систематизоване представлення типових порушень наведено в таблиці 3.

Окрему увагу слід приділити випадкам, коли здійснюється контрольована операція з нерезидентом без нарахування податку на репатріацію. Це характерно для виплат за фрахт, інжиніринг, агентські, консультаційні або маркетингові послуги. Якщо підприємство не ідентифікує таку операцію як контрольовану, не подає звіт або не обґрунтовує ринкову ціну (наприклад, через бенчмаркінг), це створює ризик подвійного оподаткування — як ПДВ/податку на репатріацію, так і з порушенням принципів трансфертного ціноутворення.

Рекомендовано впроваджувати внутрішній податковий контроль: перевіряти контракти до виплат, фіксувати податкову кваліфікацію операцій, готувати аналітичні пояснення. Це дозволяє мінімізувати ризики та посилити позиції під час податкових перевірок.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проведене дослідження засвідчило, що облік ПДВ у транспортно-експедиторській сфері є складним і потребує глибоких знань податкового законодавства, згаджених методичних підходів і належного документального супроводу. Різноманітність операцій — міжнародні перевезення, транзит, внутрішні та змішані послуги — вимагає точного визначення місця постачання, правильного режиму оподаткування і відповідного відображення у звітності.

Право на ставку 0% можливе лише за наявності належно оформлених міжнародних документів. Їх відсутність або помилки у маршруті

тягнуть за собою втрату пільги та донарахування ПДВ. Послуги від нерезидентів із місцем постачання в Україні зобов'язують резидента нарахувати ПДВ згідно зі ст. 208 ПКУ.

Виплати нерезидентам створюють ризики оподаткування податком на репатріацію, які регулюються через додаток ПН. Застосування міжнародних договорів дозволяє оптимізувати податкове навантаження, але вимагає отримання та зберігання довідки про резидентство і подання пояснень до контролюючих органів.

Виявлені ризики підкреслюють важливість внутрішньої податкової перевірки: аудит договорів і документів, обґрунтування статусу операцій, вчасне подання звітності та пояснень. Формування системи податкової безпеки сприятиме зниженню фіскального тиску та прозорості логістичної діяльності.

Перспективи подальших досліджень полягають у розробці автоматизованих інструментів для класифікації операцій за ПДВ-режимами, удосконаленні методик документальної перевірки у випадку змішаних послуг, а також вивченні особливостей оподаткування при мультимодальних перевезеннях і трансферному ціноутворенні в логістичних ланцюгах.

Література:

1. Нікуліна Т.М., Гончар М. Особливості обліку та оподаткування послуг транспортно-експедиторської діяльності підприємства. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2019. 6 (269), С. 147. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/12345-6789/18550>
2. Лєга О.В. Облік розрахунків за податками та платежами: систематизація поглядів. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2021. Вип. 54. С. 259—266. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct54-41>
3. Лєга О.В., Яловега А., Прийдак Т. Договірна політика та податкові ризики в умовах невизначеності. Цифрова економіка та економічна безпека. 2022. № 3 (03). С. 4—46. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.3-8>
4. Джус М., Кошук Т., Пасічний М., Швабій К. Міжнародні відправлення: менеджмент ризиків електронної комерції / За заг. ред. Т. Кошук., 2025.
URL: <https://www.growford.org.ua/research/mizhnarodni-vidpravlennya-menedzhment-ryzykiv-elektronnoyi-komertsiyi/> (дата звернення: 3 травня 2025 р.).
5. Гобела В. В. Управління зовнішньоекономічною діяльністю & Management of Foreign

Economic Activity: навчальний посібник / В. В. Гобела. — Львів: ЛьвДУВС, 2021. — 244 с. URL: <http://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3732c>

6. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

7. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" № 959-ХІІ від 16.04.1991. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

8. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

10. Скуратова О.Є., Скуратов О.С. Специфіка обліково-аналітичного забезпечення логістичних операцій в аграрному секторі. Агросвіт. 2025. № 2. С. 81-88. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2025.2.81> URL: <https://nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/view/5452>

11. Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0002-16#Text>

12. Порядок заповнення і подання податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0226-16#Text>

13. Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємств, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#Text>

References:

1. Nikilina, T.M., and Honchar, M. (2019), "Peculiarities of Accounting and Taxation of Freight Forwarding Services Provided by an Enterprise", *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, vol. 6 (269), pp 147, available at: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/18550> (Accessed: 3 May 2025).

2. Leha, O.V. (2021), "Accounting for Settlements of Taxes and Payments: Systematization of Views", *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt*, vol. 54, pp. 259—266. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct54-41>.

3. Leha, O.V., Yaloveha, L., and Pryidak, T. (2022), "Contractual policy and tax risks in uncertain conditions", *Tsyfrova ekonomika ta*

ekonomichna bezpeka, vol. 3 (03), pp. 4—46. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.3-8>.

4. Dzhus, M., Koshchuk, T., Pasichnyi, M. and Shvabii, K. (2025), *Mizhnarodni vidpravlennia: menedzhment ryzykiv elektronnoi komertsii* [International shipments: e-commerce risk management], Growford Institute, Kyiv, Ukraine, available at: <https://www.growford.org.ua/research/mizhnarodni-vidpravlennya-menedzhment-ryzykiv-elektronnoyi-komertsii/> (Accessed: 3 May 2025).

5. Hobela, V.V. (2021), *Upravlinnia zovnishno-ekonomichnoiu diialnistiu* [Management of Foreign Economic Activity], LDUVS, Lviv, Ukraine, Available at: <http://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3732s> (Accessed: 3 May 2025).

6. OECD. (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version." Available at: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (Accessed: 3 May 2025).

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine "On foreign economic activity", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Accessed 3 May 2025).

8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 3 May 2025).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "The Customs Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (Accessed 3 May 2025).

10. Skuratova, O.Ye. and Skuratov, O.S. (2025), "Specifics of accounting and analytical support for logistics operations in the agricultural sector", *Agrosvit*, vol. 2, pp. 81—88, available at: <https://nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/view/5452> (Accessed 3 May 2025).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "On approval of the procedure for filling out a tax invoice" No. 1307 dated 31.12.2015, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0002-16> (Accessed 3 May 2025).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2016), Order "On approval of the procedure for filling out and submitting the VAT declaration", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0226-16> (Accessed 3 May 2025).

13. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "On approval of the procedure for preparing the corporate income tax declaration", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15> (Accessed 3 May 2025).

Стаття надійшла до редакції 08.05.2025 р.