

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

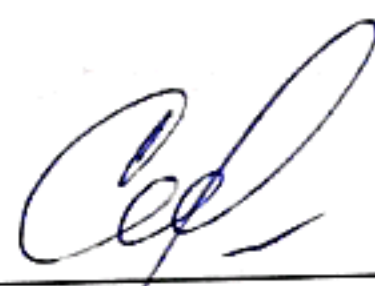
Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: «Фіскальний потенціал оподаткування прибутку підприємств»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-22-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»


(підпис)

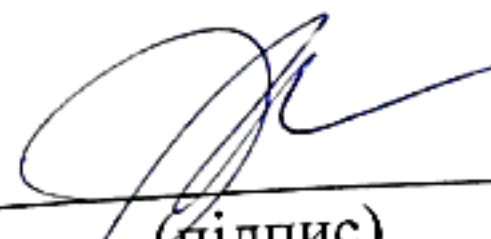
Слизський
Ярослав Едуардович

Науковий керівник


(підпис)

Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної
Програми


(підпис)

Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків


(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2024

Реєстрація № 20 15.01.2024

(дата)

[Signature]
(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту
(до захисту, на доопрацювання)

26.12.2023

(дата)

[Signature]
(підпис)

Результат захисту

75/С/4
(оцінка)

08.02.2024

(дата)

[Signature]
(підпис)

Голова комісії:

[Signature]
(підпис)

І. Л. Романов

(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[Signature]
(підпис)

К.І. Швабій

(ініціали, прізвище)

[Signature]
(підпис)

О.С. Іванишина

(ініціали, прізвище)

[Signature]
(підпис)

Т. В. Тучак

(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

[Signature]

М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, керівний член секр. (підпис)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	19		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	38		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	4		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	3		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	19		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	37		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	75		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голова комісії, секретар (підпис)
75	C	4 (добре)	08.02.2024	

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 Іванишина О.С.

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Слизького Ярослава Едуардовича**

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Фіскальний потенціал оподаткування прибутку підприємств»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 05.02.2024
4. Цільова установка – дослідження шляхів підвищення ефективності оподаткування прибутку підприємств.

Метою роботи є вивчення теоретичних положень, методичних засад та практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств.

Об'єктом дослідження є оподаткування прибутку підприємств - платників податків.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти удосконалення оподаткування прибутку підприємств платників податків.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – таблиць.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
1. Особливості оподаткування прибутку підприємств в умовах війни
 2. Практика використання електронних сервісів органів ДПС України
 3. Стейкхолдери у сфері оподаткування прибутку підприємств
 4. Вектори підвищення ефективності оподаткування прибутку підприємств
 5. Національна стратегія доходів як індикатор успішної прогностно-аналітичної р податкових органів щодо оподаткування прибутку підприємств
 6. Звітування з податку на прибуток: ключові аспекти складання та подання декларації
 7. Порядок самостійного виправлення помилок з податку на прибуток підприємств
 8. Механізм зарахування сплаченого за кордоном податку на прибуток (із доходу іноземних джерел) у рахунок вітчизняного податку

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	19.05.23	19.05.23
5.	Підготовка II розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	15.09.23	15.09.23
6.	Підготовка III розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	10.11.23	10.11.23
7.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
8.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
9.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
10.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	05.01.24	05.01.24
11.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
12.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	15.01.24	15.01.24
13.	Попередній захист роботи	16-17.01.24	16-17.01.24
14.	Захист дипломної роботи	05-06.02.24	05-06.02.24

Дата видачі завдання « 16 » січня 2023 року

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи

9. Керівник освітньо-професійної програми

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти

(підпис)

Швабій К.І.
(прізвище, ініціали)

(підпис)

Швабій К.І.
(прізвище, ініціали)

(підпис)

Слизський Я.Б.
(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

«Розвиток сервісного обслуговування платників податків як основа налагодження партнерських відносин»

Метою роботи є вивчення теоретичних положень, методичних засад та практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств.

Для досягнення мети визначено і вирішено такі *завдання*: уточнити особливості оподаткування прибутку підприємств в умовах війни; визначити практику використання електронних сервісів органів ДПС України; обґрунтувати вектори підвищення ефективності оподаткування прибутку підприємств; проаналізувати Національну стратегію доходів як індикатор успішної прогнозно-аналітичної роботи податкових органів щодо оподаткування прибутку підприємств; надати оцінку дієвості механізмів звітування з податку на прибуток.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти удосконалення оподаткування прибутку підприємств платників податків.

Об'єктом дослідження є оподаткування прибутку підприємств - платників податків.

За результатами дослідження сформульовані шляхи вдосконалення оподаткування прибутку платників податків в Україні.

Одержані результати можуть бути використані полягає у врахуванні та використанні ГУ ДПС у м. Києві обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення окремих норм у законодавчій роботі.

Дипломна робота містить 68 стор, список використаних джерел з 32 найменувань.

Ключові слова: податок, прибуток, ДПС України, Податковий кодекс України, звітність.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ABSTRACT

" Development of taxpayer service as a basis for establishing partnerships"

The purpose of the study is to examine the theoretical provisions, methodological foundations and practical recommendations for improving the mechanism of corporate profit taxation.

To achieve this goal, the following tasks have been identified and solved: to clarify the peculiarities of corporate profit taxation in wartime; to determine the practice of using electronic services of the State Tax Service of Ukraine; to substantiate the vectors for improving the efficiency of corporate profit taxation; to analyze the National Revenue Strategy as an indicator of successful forecasting and analytical work of tax authorities on corporate profit taxation; to assess the effectiveness of corporate profit tax reporting mechanisms.

The subject of the study is the theoretical, methodological and practical aspects of improving corporate income taxation of taxpayers.

The object of the study is the taxation of corporate profits of taxpayers.

Based on the results of the study, the author formulates ways to improve the taxation of taxpayers' profits in Ukraine.

The obtained results can be used by the State Tax Service in Kyiv to take into account and use reasonable proposals for improving certain rules in the legislative work.

The thesis consists of 68 pages and a list of 32 references.

Keywords: tax, profit, State Tax Service of Ukraine, Tax Code of Ukraine, reporting.

The year of completion of the thesis is 2023.

Year of year of thesis defense - 2024.

ЗМІСТ

	стор.
Вступ	7
1. Особливості оподаткування прибутку підприємств в умовах війни	10
2. Практика використання електронних сервісів органів ДПС України	20
3. Стейкхолдери у сфері оподаткування прибутку підприємств	27
4. Вектори підвищення ефективності оподаткування прибутку підприємств	31
5. Національна стратегія доходів як індикатор успішної прогностно-аналітичної роботи податкових органів щодо оподаткування прибутку підприємств	36
6. Звітування з податку на прибуток: ключові аспекти складання та подання декларації	44
7. Порядок самостійного виправлення помилок з податку на прибуток підприємств	48
8. Механізм зарахування сплаченого за кордоном податку на прибуток (із доходів з іноземних джерел) у рахунок вітчизняного податку	53
Висновки	61
Список використаних джерел	64
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Створення передумов для стабілізації соціальної та політичної ситуації, а особливо відновлення економічного зростання в країні в часи війни потребує функціонування ефективної системи оподаткування, яка б орієнтувалась, з одного боку, на забезпечення державного бюджету достатніми фінансовими ресурсами, а з іншого – на підтримку та стимулювання ділової активності платників податку на прибуток підприємств.

Сучасний стан функціонування податкової системи України потребує запровадження стратегічних підходів до управління прибутковим оподаткуванням, адекватних воєнному стану у соціально-політичній та економічній сферах та спрямованих на їх упередження у майбутньому. Складна та часто змінювана система оподаткування прибутку платників податків має бути орієнтована на розбудову фіскально ефективної та раціональної податкової системи, забезпечувати подолання її вад, що пов'язані із тіньовою економікою, ухилянням від сплати податків, а особливо фіктивним підприємництвом тощо.

В основі оподаткування прибутку підприємств має бути насамперед гармонізація інтересів держави, платників податків, а також активізація всіх доступних фіскальних важелів стабілізації, регулювання а особливо стимулювання суспільного розвитку. Саме тому вкрай актуальним є удосконалення механізмів оподаткування податком на прибуток підприємств в умовах кризи, викликаній військовою агресією та слідуючим за нею економічним спадом, суттєвою девальвацією національної грошової одиниці і як наслідок інфляцією, зниженням реальних доходів населення та зростанням безробіття тощо.

Дослідженню проблем оподаткування податком на прибуток підприємств та фіскальних механізмів його реалізації, розробки та запровадження податкової політики, податкового адміністрування, а особливо прибуткового податкового регулювання присвятили свої праці вітчизняні вчені-економісти, як В. Андрущенко, Т. Бондарук, В. Буряковський, В. Вишневський, Є. Гордієнко, О. Гурська, А. Єлісеєв, Т. Єфименко, Р. Ільєнко, О. Колот, Т. Косова, А. Крисоватий,

В. Піхоцький, Томнюк, В. Чекіна, М. Янків, Н. Ярова та ін. Важливий внесок у вирішення проблем розвитку податкових систем світу та їх організації внесли такі зарубіжні вчені, як Є. Балацький, Х. Грубел, С. Йонес, М. Ланг, В. Метзлер, Х. Пієккола, Л. Сеїдман, В. Сализин.

Незважаючи на значну кількість наукових та практичних розробок, присвячених управлінню у податковій сфері, недостатню увагу було приділено питанням визначення сутності та змісту прибуткового оподаткування підприємств в умовах війни та його фіскальній складовій задля забезпечення фіскальної прозорості.

Таким чином, необхідність теоретичного та практичного дослідження науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів оподаткування прибутку підприємств в умовах кризи визначили вибір теми роботи, мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є вивчення теоретичних положень, методичних засад та практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізмів оподаткування прибутку підприємств.

Для досягнення мети визначено і вирішено такі **завдання**:

уточнити особливості оподаткування прибутку підприємств в умовах війни;
визначити практику використання електронних сервісів органів ДПС України;

обґрунтувати вектори підвищення ефективності оподаткування прибутку підприємств;

проаналізувати Національну стратегію доходів як індикатор успішної прогнозно-аналітичної роботи податкових органів щодо оподаткування прибутку підприємств;

надати оцінку дієвості механізмів звітування з податку на прибуток.

Об'єктом дослідження є оподаткування прибутку підприємств - платників податків.

Базою дослідження є ГУ ДПС у м. Києві.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти удосконалення оподаткування прибутку підприємств платників податків.

Методи дослідження. Теоретичну та методичну базу дослідження становлять фундаментальні положення сучасних економічних теорій. У роботі використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, а саме: системний підхід – для обґрунтування концептуальних положень удосконалення механізмів оподаткування податку на прибуток підприємств платників податків; збалансована система показників – для оцінки ефективності прибуткового оподаткування; нормативний – для обґрунтування пропозицій по забезпеченню фіскальної прозорості прибуткового оподаткування.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес у правовиховній сфері – положення роботи може бути використано в роботі щодо підвищення рівня фіскальної ефективності прибуткового оподаткування.

1. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ВІЙНИ

Законом України від 01.04.2022 р. № 2173-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків в період воєнного, надзвичайного стану» передбачено новації щодо оподаткування податком на прибуток підприємств.

Зокрема, на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, неприбуткові організації зможуть надавати за рахунок своїх доходів благодійну допомогу стороннім особам, зазначеним у пункті 63 підрозділу 4 розділу XX ПКУ, навіть якщо надання такої допомоги не передбачено їх статутними документами без загрози втрати статусу неприбутковості.

Передбачено низку особливостей для платників податку на прибуток підприємств, що тимчасово переходять на сплату єдиного податку третьої групи за ставкою два відсотки:

- надміру сплачена сума грошових зобов'язань з податку на прибуток підприємств, що існує на дату переходу на сплату єдиного податку за ставкою два відсотки, може бути зарахована у погашення грошових зобов'язань з цього податку, що виникатимуть після відновлення сплати податку на прибуток підприємств;

- авансові внески з податку на прибуток підприємств при виплаті дивідендів, що залишились неврахованими у зменшення нарахованої суми податкового зобов'язання з цього податку на дату переходу на сплату єдиного податку за ставкою два відсотки, можуть бути враховані у зменшення такої суми після відновлення сплати податку на прибуток підприємств;

- у разі якщо платник, який протягом календарного року перейшов на сплату єдиного податку за ставкою два відсотки, у цьому ж році відновлює сплату податку на прибуток підприємств, то такий платник складає та подає податкову декларацію з податку на прибуток підприємств наростаючим підсумком з початку такого календарного року;

- обсяг річного доходу від будь-якої діяльності платника податку на прибуток підприємств для цілей визначення вартісного критерію не застосування податкових різниць і можливості застосування виключно річного звітного періоду (40 млн грн) та вартісного критерію визначення контрольованих операцій для цілей трансфертного ціноутворення (150 млн грн) обчислюється за весь звітний рік, у тому числі з урахуванням доходів, отриманих за періоди такого року в яких такий платник податку перебував на сплаті єдиного податку за ставкою два відсотки.

Незабаром Верховна Рада розглянула законопроект № 8401, яким скасовано низку податкових пільг, запроваджених на період воєнного стану.

Але після першого читання документ зазнав значних змін.

Серед іншого, передбачено скасувати єдиний податок за ставкою 2% з 1 серпня 2023 року.

Подальшу долю платників, які зараз перебувають на спецЄП, вирішують правки до законопроєкту, внесені Головою податкового комітету Данилом Гетманцевим.

1. Платники спецЄП з 1 серпня 2023 року автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання спецЄП.

2. Новостворені суб'єкти господарювання, які з дня державної реєстрації обрали спецЄП, з 1 серпня 2023 року автоматично вважаються платниками єдиного податку третьої групи за ставкою 5%.

3. Для платників податків, у яких була призупинена реєстрація платником ПДВ та з 1 серпня 2023 року автоматично відновлено права та обов'язки платника ПДВ;

- тимчасово до 1 листопада 2023 року за операціями з постачання товарів на митній території України, придбаних та/або ввезених на митну територію України з ПДВ у період перебування на спецЄП, базою оподаткування ПДВ є позитивна різниця між ціною постачання товарів та ціною їх придбання (з ПДВ) та/або ввезення на митну територію України (з ПДВ);

- за товарами, необоротними активами, придбаними/виготовленими з ПДВ до початку застосування спецЄП, які використані (поставлені, реалізовані) в період застосування спецЄП, необхідно до 01 жовтня 2023 року нарахувати податкові зобов'язання відповідно до пункту 198.5 ПКУ. При цьому база оподаткування при нарахуванні податкових зобов'язань за необоротними активами визначається, виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на перше число місяця, протягом якого вони були використані (поставлені, реалізовані), а у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни, а за товарами - виходячи з вартості їх придбання.

Оподаткування податком на прибуток підприємств платників податку, які тимчасово перейшли на сплату спецЄП та з 01 серпня 2023 року повертаються на сплату податку на прибуток підприємств здійснюється з урахуванням таких особливостей

1 Платники складають та подають податкову декларацію з податку на прибуток підприємств наростаючим підсумком з початку 2023 календарного року. При цьому результати діяльності за періоди перебування на сплаті єдиного податку, не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, зазначеного у підпункті 134.1.1 ПКУ, з урахуванням положень підрозділу 4 цього розділу для платників податку на прибуток, які перейшли із спрощеної системи оподаткування на загальну.

2 Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за попередній річний звітний період – 2022 рік не перевищує 40 мільйонів гривень, встановлюється у 2023 році річний звітний період.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за попередній річний звітний період – 2022 рік перевищує 40 мільйонів гривень, у 2023 році встановлюється квартальний базовий звітний період.

3 Ообсяг річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) платника податку на прибуток підприємств для цілей застосування підпункту 39.2.1.7, підпункту 134.1.1 пункту 134.1 та пункту 137.5 ПКУ обчислюється за весь звітний 2023 рік, у тому числі з урахуванням доходів, отриманих за періоди такого року, в яких такий платник податку перебував на сплаті єдиного податку.

4 Платники податку для цілей розрахунку амортизації відповідно до положень підпункту 138.3.1 ПКУ враховують суму залишкової вартості основних

засобів та нематеріальних активів, які були введені в експлуатацію до переходу на сплату єдиного податку та під час сплати такого єдиного податку, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою розрахованої амортизації відповідно до положень статті 138 розділу III ПКУ (у тому числі під час перебування на сплаті єдиного податку).

Строки корисного використання (експлуатації) основних засобів та нематеріальних активів визначаються з урахуванням мінімально допустимих строків амортизації згідно зі статтею 138 цього ПКУ та дати введення таких необоротних активів в експлуатацію до переходу платника на сплату єдиного податку або під час сплати такого єдиного податку. При цьому, при визначенні мінімально допустимих строків амортизації по внесених в експлуатацію основних засобах до переходу платника податку на сплату єдиного податку враховуються також положення пункту 431 підрозділу 4 розділу XX цього ПКУ.

5 Для цілей застосування у 2023 році пункту 140.2 статті 140 ПКУ:

не враховуються нараховані у бухгалтерському обліку під час перебування на сплаті єдиного податку проценти за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з нерезидентами;

не враховуються суми фінансових витрат за даними фінансової звітності та суми амортизаційних відрахувань за період перебування на сплаті єдиного податку;

сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з нерезидентами, та сума власного капіталу визначається як середнє арифметичне значень таких боргових зобов'язань та відповідно власного капіталу на початок звітного періоду визначення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та кінець відповідного звітного податкового періоду з цього податку з урахуванням процентів, зазначених у пункті 140.3 цієї статті.

6 Для цілей застосування у 2023 році підпунктів 140.5.4 та 140.5.51 ПКУ не враховується вартість придбаних або реалізованих товарів (робіт, послуг) у періоди перебування на сплаті єдиного податку.

7 Для цілей застосування у 2023 році підпункту 140.5.7 ПКУ не враховується сума роялті відображена у складі витрат при визначенні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку за періоди перебування на сплаті єдиного податку.

8 Для цілей застосування у 2023 році підпункту 140.4.6 ПКУ не враховуються суми дооцінки та уцінки, враховані у фінансовому результаті до оподаткування на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності за періоди перебування на сплаті єдиного податку.

9 Платники податку на прибуток підприємств, які тимчасово перебували на сплаті спецЄП, та які станом на 31 липня 2023 року сплачували єдиний податок, визначають податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств за звітний (податковий) період (періоди), починаючи з 1 липня 2023 року. У разі сплати єдиного податку за липень 2023 року, такі кошти вважаються надміру сплаченими сумами грошового зобов'язання і підлягають поверненню такому платнику в порядку, визначеному статтею 43 ПКУ .

5. Справляння єдиного податку платниками, які до 1 серпня 2023 року перебували на спецЄП, здійснюється з урахуванням таких особливостей:

1 Платники податків, які перебували на спецЄП станом 31 липня 2023 року, і до переходу на спецЄП були платниками єдиного податку, з 1 серпня 2023 року автоматично вважаються платниками єдиного податку тієї групи єдиного податку, на якій вони перебували до моменту переходу на спецЄП. Дохід, отриманий у період перебування на спецЄП, не включається до обсягу доходу, визначеного для відповідної групи платників єдиного податку,.

2 Вимоги, встановлені пунктом 291.4 ПКУ для відповідної групи платників єдиного податку щодо кількості осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, мають бути виконані до першого числа місяця, наступного за календарним місяцем,

в якому платники податку втратили право або самостійно відмовились від використання спецЄП.

Обмеження, встановлені пунктами 291.5 та 291.51 ПКУ, для платників єдиного податку, мають бути виконані до першого числа місяця, наступного за календарним місяцем, в якому платники податку втратили право або самостійно відмовились від використання спецЄП.

3 Встановити, що у 2023 звітному році обсяг доходу для відповідної групи платників єдиного податку, встановлений пунктом 291.4 ПКУ, визначається пропорційно кількості календарних місяців, протягом яких платником єдиного податку не застосовувались спецЄП.

4 Встановити, що у 2023 звітному році суб'єкти господарювання, які у 2023 році використовували спецЄП та втратили право або самостійно відмовились від його використання та були переведені на сплату інших податків і зборів або щодо яких проведено державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності, мають право у 2023 році повторно здійснити перехід (обрати) спрощену систему оподаткування, в тому числі у разі повторної протягом 2023 року державної реєстрації фізичною особою – підприємцем шляхом подання заяви за загальною процедурою.

При цьому, у разі подання заяви до 01 вересня 2023 року, такі суб'єкти господарювання вважається платником єдиного податку з 01 серпня 2023 року (крім єдиного податку третьої групи із ставкою 3%, якщо така особа на 01 серпня 2023 року не зареєстрована платником ПДВ).

5 Встановити, що у 2022 та 2023 році при визначенні розміру податкового боргу для застосування підпункту 8 підпункт 298.2.3 ПКУ для платників єдиного податку першої або другої групи не включаються суми податкового боргу, що виникли за податкові періоди з 01 квітня 2022 року по 31 липня 2023 року.

2. ПРАКТИКА ВИКОРИСТАННЯ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Важливо приділити увагу питанню розрахунку суми пільги з податку на прибуток підприємств щодо непроведених коригувань фінансового результату до оподаткування згідно з п.п. 69.6 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ.

Відповідно до п. 30.6 ПКУ суми податку та збору, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, обліковуються таким суб'єктом – платником податків.

Платник податків зобов'язаний подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку) (п.п. 16.1.6 ПКУ).

Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затверджений постановою КМУ від 27.12.2010 р. № 1233 (далі – Порядок № 1233).

Суб'єкт господарювання, що не сплачує податки та збори у зв'язку з отриманням податкових пільг, веде облік сум таких пільг та відображає інформацію про суми податкових пільг у податковій звітності, що подається контролюючому органу у строки, встановлені ПКУ (п. 2 Порядку № 1233).

Суб'єкти господарювання, що не сплачують податок на прибуток підприємств у зв'язку з отриманням податкових пільг, ведуть облік сум таких пільг, які відображаються у додатку ПП «Інформація про суми податкових пільг» до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена наказом Мінфіну від 20.10.2015 р. № 897.

Відповідно до абз. 1 п.п. 140.5.9 ПКУ фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону, та неприбуткових організацій, до яких застосовуються положення п.п. 140.5.14 ПКУ), у розмірі, що перевищує 4 відс. оподатковуваного прибутку попереднього звітного року.

Тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. № 2102-IX, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ.

Так, згідно з п.п. 69.6 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ коригування, встановлені п.п. 140.5.9 ПКУ, не проводяться щодо сум коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронежилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням,

військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави та наданої гуманітарної допомоги з дотриманням вимог законодавства України про гуманітарну допомогу у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та/або закладам охорони здоров'я державної, комунальної власності, та/або структурним підрозділам з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, сум коштів, перерахованих на спеціальні рахунки, відкриті Національним банком України для збору коштів.

Таким чином, сума податку на прибуток, яку платник податку не сплатив до бюджету у зв'язку з непроведеним коригуванням фінансового результату до оподаткування, встановленим п.п. 140.5.9 ПКУ, є пільгою (код пільги згідно з Довідником податкових пільг, що є втратами доходів бюджету – 11020399), та відображається у додатку ПП.

Сума пільги, передбачена п.п. 69.6 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, розраховується таким чином:

сума непроведених коригувань фінансового результату до оподаткування згідно з п.п. 69.6 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ у розмірі, що перевищує 4 % оподатковуваного прибутку попереднього звітного року, х розмір базової ставки податку : 100.

Розрахунок зазначеної пільги здійснюються на підставі даних бухгалтерського обліку.

3. СТЕЙКХОЛДЕРИ У СФЕРІ СЕРВІСНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Основним поняттям, що використовується в економіці для позначення учасників економічних процесів, що формують економічну систему суспільства, існує поняття «економічний актор». Варто відмітити, що це визначення не варто розглядати як абсолютну альтернативу традиційно прийнятим в економічній літературі визначенням, як «суб'єкт економічних відносин» та/або «економічний агент». Варто підкреслити, що в деяких зарубіжних публікаціях представників економічної думки ці поняття застосовуються паралельно, але часто використовуються як синоніми. В той час ми вважаємо, що розмежування цих понять є необхідним.

У ланці «суб'єкт», «агент» та «актор», поняття «суб'єкт» насамперед є найбільш нейтральним, а його визначення не несе в собі будь-якої якісної конотації. Наразі, визнання в системі економічних відносин, існуючих у освітніх процесах, окремих індивідів або представників певної соціальної групи (платники податку на прибуток підприємств) як суб'єктів таких відносин означає виключно те, що всі вони певним чином пов'язані між собою та взаємодіють завдяки наявності у них спільного об'єкта – процесу оподаткування податком на прибуток підприємств, представленого тими чи іншими формами та організацією оподаткування.

Тобто, поняття «суб'єкт» лише фіксує приналежність платника до системи соціальних відносин в оподаткуванні, не визначаючи при цьому особливості її місця і ролі в такій системі.

На відміну від цього, такі поняття «агент» та «актор», перш за все, визначають саме такі характеристики та безпосередньо відбивають загальні методологічні принципи виокреслення місця і ролі людини у процесі оподаткування податком на прибуток.

Агент – це зазвичай виразник вимог зовнішнього середовища, провідник норм та цінностей, притаманних соціальній системі в тій чи іншій ситуації. У понятті «агент» відображається соціальний та культурний контроль системи над індивідами [27]. Привертає увагу, що такий підхід до визначення місця платника в

соціальній системі виявляється виключним для ряду наукових напрямів економічної думки, особливо конкуруючих між.

На відміну від вказаного, актор – це, перш за все, достатньо активна дійова особа учасник суспільних процесів. Вона не тільки бере в них участь, а і впливає на них і в певних сенсах визначає такі процеси. Поняття «актор» було запозичене економікою з акціоналістської соціології або соціології дії.

Огляд економічних понять, які використовуються для позначення сторін, що впливають на процес оподаткування, був би неповним без характеристики поняття «стейкхолдер» (stakeholder), яке введене в науковий обіг у 1984 р. Р. Фріменом [27] у контексті розвитку теорії організацій та останнім часом починає використовуватися при дослідженнях оподаткування [27].

До стейкхолдерів відносяться всі ті індивідууми та їх групи, які або самі впливають на організацію, або відчують на собі її вплив. Так, застосування теорії стейкхолдерів до аналізу діяльності організацій передбачає аналіз всіх зацікавлених сторін, виявлення їх інтересів і очікувань. З точки зору теорії стейкхолдерів, всі організації існують для задоволення потреб широкого переліку зацікавлених сторін, і саме в цьому полягають їхні основні, фундаментальні цілі.

Застосовуючи цю теорію до аналізу процесів оподаткування податком на прибуток підприємств, дослідники вважають, що до числа стейкхолдерів віднесеносять поняття [27]:

- «клієнт» – платник податку на прибуток підприємств;
- «зовнішній партнер» – міжнародний партнер всіх рівнів підготовки і професійна спільнота;
- «бізнес-спільнота» – комерційна організація як «споживач» фахівця-податківця;
- «суспільство» – державні та регіональні органи влади,;
- «співробітник» – менеджмент та співробітник державної податкової служби.

Таким чином, коло стейхолдерів щодо оподаткування податку на прибуток підприємств не є великим та можливе бути охарактеризованим.

4. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Відповідно до п.п. 14.1.24 ПКУ великий платник податків – юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом НБУ за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період.

Реєстр великих платників податків на 2024 рік затверджено наказом ДПС України від 20.10.2023 р. № 872 та розміщено на офіційному вебпорталі ДПС України.

Згідно з абзацом третім п. 64.7 ПКУ після включення платника податків до Реєстру великих платників податків (далі – Реєстр) та отримання повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, про таке включення платник податків зобов'язаний стати на облік за основним місцем обліку в територіальному органі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, який здійснює супроводження великих платників податків, з початку податкового періоду (календарного року), на який сформовано Реєстр, та за неосновним місцем обліку в такому територіальному органі центрального органу виконавчої влади або його структурних підрозділах щодо наявних у межах населеного пункту за місцезнаходженням територіального органу центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову

політику, який здійснює супроводження великих платників податків, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням за переліком, визначеним центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, або через які провадиться діяльність такого великого платника податків.

Взяття на облік за основним місцем обліку великих платників податків здійснюється в міжрегіональних управліннях ДПС по роботі з великими платниками податків (Центральному, Східному, Західному, Південному, Північному).

Великий платник податків, щодо якого центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, прийнято рішення про переведення на облік у контролюючий орган, що здійснює супроводження великих платників податків, чи інший контролюючий орган, після взяття його на облік за новим місцем обліку зобов'язаний сплачувати податки за місцем попереднього обліку у контролюючих органах, а подавати податкову звітність та виконувати інші обов'язки, передбачені ПКУ, за новим місцем обліку (абз. 7 п. 64.7 ПКУ).

Платники податків, що належать, зокрема, до великих підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів України від 22.05.2003 р. № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» та від 05.10.2017 р. № 2155-VIII «Про електронні довірчі послуги» (п. 49.4 ПКУ).

Отже, якщо місцезнаходження великого платника податків (юридична адреса) не співпадає з місцем податкового обліку в органі ДПС, сплата податку на прибуток підприємств повинна здійснюватися за місцезнаходженням платника, тобто на бюджетні рахунки відкриті на рівні головних управлінь Державної казначейської служби України в областях з відомчою ознакою «99».

Одночасно, у разі коли місцезнаходження великого платника податків (юридична адреса) співпадає з місцем податкового обліку в органі ДПС, сплата податку на прибуток повинна здійснюватися на бюджетні рахунки з податку на

прибуток з ознакою «99» відкриті на рівні територіальних органів ДПС у містах, в яких знаходяться міжрегіональні управління ДПС по роботі з ВПП.

Доведення платникам податків реквізитів рахунків, відкритих Казначейством, відбувається шляхом їх розміщення у рубриці «Рахунки для сплати платежів» субсайтів відповідних територіальних органів ДПС.

Податкова звітність з податку на прибуток великими платниками податків подається за основним місцем обліку до відповідного міжрегіонального управління ДПС по роботі з ВПП (Центрального, Східного, Західного, Південного, Північного).

5. НАЦІОНАЛЬНА СТРАТЕГІЯ ДОХОДІВ ЯК ІНДИКАТОР УСПІШНОЇ ПРОГНОЗНО-АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Національна стратегія доходів – це рамковий документ, який виконує роль дороговказу для втілення реформ у сферах податкової та митниці до 2030 року. В Нацстратегії викладено загальний напрям реформ. При цьому вона є гнучким документом, який допускає коригування послідовності заходів і наповнення, зважаючи на обставини, в тому числі – за результатами додаткових досліджень та обговорень практичних аспектів відповідних реформ з зацікавленими сторонами.

Ключове - це послідовність: спочатку держава забезпечує умови для проведення фундаментальних реформ, а потім – поступово їх втілює. Посилення доброчесності контролюючих органів (через виконання антикорупційних програм, підвищення довіри громадськості до ДПС та ДМСУ) – на першому місці в переліку реформ.

14 грудня 2023 року Рада ЄС ухвалила історичне рішення про початок переговорного процесу щодо вступу України до Європейського Союзу. Відповідно, Нацстратегія враховує кроки, які Україна має пройти на шляху до європейської інтеграції та передбачає адаптацію податкового та митного законодавства до

стандартів Європейського Союзу. Зазначена інтеграція вимагає змін теперішньої конфігурації функціонування систем.

Нацстратегія відзеркалює наміри України щодо інтеграції у світову економіку у якості надійної податкової юрисдикції, інтеграцію українських підприємств у міжнародні ланцюги постачання товарів.

Також Нацстратегія є одним зі структурних маяків передбачених програмою Механізму розширеного фінансування (EFF) МВФ, виконання якого забезпечує Україну підтримкою міжнародних партнерів, дає чітку картину для всіх зацікавлених осіб щодо потреб України у вдосконаленні податкового та митного законодавства, процесів адміністрування.

Нацстратегія містить три ключові повідомлення для платників податків, партнерів з розвитку, інвесторів та інших зацікавлених осіб:

1. Україна має розраховувати на власні надходження і це можливо забезпечити лише за рахунок реформ, які є необхідними і невідворотними.
2. У зв'язку з тим, що Нацстратегія розрахована на 6 років, реформи будуть впроваджуватися поступово, згідно з викладеними у цій стратегії кроками. Успішне виконання попередніх кроків впливає на можливість запровадження наступних.
3. Нацстратегія підлягає регулярним оновленням та уточненням: зміст заходів реформ та підходи до їх впровадження, викладені в стратегії, можуть зазнавати змін. Разом з тим загальний їх напрям має бути збережено.

Важливо, що багато напрямів реформування податкової та митної сфери, які були свого часу визначені під час роботи над Планом відновлення, представленим влітку 2022 року, щодо яких одержані схвальні відгуки від міжнародних партнерів з розвитку та громадськості, також знайшли відображення у Нацстратегії, і тепер – на рівні документу, який затверджено Урядом. Основними проблемами, з якими громадяни зверталися на сервіс, були неможливість подання податкової звітності в електронному вигляді та недоліки в організації роботи органів ДПС.

Проблеми, які потребують вирішення:

Податок на прибуток підприємств (ПнП) є важливим джерелом надходжень. У 2022 році надходження від ПнП становили 2,7 % ВВП, що становить близько 10 % від загальних податкових надходжень. За останні 20 років надходження від ПнП знизилися, їх максимум дорівнював 5,3 % ВВП у 2005 році.

Протягом 2021 – 2022 років в Україні було запроваджено декілька спеціальних режимів в межах чинної моделі ПнП, метою яких є стимулювання секторальних або регіонально орієнтованих інвестицій. Два з цих режимів ще не набули практичного застосування, зокрема через агресію російської федерації, а саме: «Інвест-няня» та «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах».

Пільговий режим «Дія-Сіті» Початок дії: з 1 січня 2022 року. Термін дії: не обмежений, але не менш як на 25 років з дня внесення до реєстру Дія Сіті запису про першого резидента Дія Сіті.

Призначення: Стимулювання діяльності у сфері комп'ютерного програмування, консультування з питань інформатизації, діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням, видання комп'ютерних ігор та інших програм, надання програмних продуктів у режимі «онлайн», освітня діяльність у галузі ІТ, кібербезпека проектування, виробництво безпілотних повітряних суден (літальних апаратів) та/або безпілотних водних (надводних, підводних) суден (апаратів) та/або безпілотних наземних транспортних засобів (апаратів, комплексів, платформ), комплектувальних виробів до зазначених суден, засобів (апаратів, комплексів, платформ), їх технічне обслуговування та ремонт, тощо. Для того, щоб бути зареєстрованим резидентом Дія Сіті суб'єкт господарювання має відповідати низці критеріїв.

Преференції в частині ПнП: Резиденти Дія Сіті можуть самостійно обрати один із двох варіантів оподаткування своїх доходів: ПнП на особливих умовах (за ставкою 9 % до бази оподаткування, яка визначається на підставі операцій із розподілу прибутку та операцій, які прирівнюються до такого розподілу) або ПнП на загальних підставах (за ставкою 18 %). Кількість платників: Всього станом на 01

грудня 2023 року обліковується в реєстрі Дія-сіті 722 юридичних осіб. 329 резидентів Дія-сіті (45,6 %) перебувають на особливих умовах оподаткування ПнП.

«Індустріальні парки» Початок дії: з 19 липня 2022 року. Термін дії: : не менше 10 років, починаючи з першого числа першого місяця календарного кварталу, що визначений платником податку – учасником індустріального парку у поданій заяві. Призначення: Стимулювання створення в Україні індустріальних парків у сферах переробної промисловості, збирання, оброблення й видалення відходів, відновлення матеріалів. Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП протягом 10 послідовних років, визначених платником податку. Кількість платників: Всього станом на 01 листопада 2023 року до Реєстру індустріальних (промислових) парків включено 70 індустріальних парків, у 37 із них визначено керуючі компанії, у 10 з них 23 учасника. Один учасник індустріального парку декларує пільгу з ПнП, починаючи з 2023 року.

«Інвест-няня» Початок дії: з 13 січня 2021 року. Термін дії: до 01 січня 2035 року. Призначення: Стимулювання українських та закордонних інвесторів до розвитку проектів із значними інвестиціями (від 12 млн євро) і тривалістю реалізації до 5 років у сферах переробної промисловості, видобутку корисних копалин для подальшого збагачення, поводження з відходами, транспорту, логістики, освіти, охорони здоров'я тощо. Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП протягом п'яти послідовних років, визначених платником податку, але не раніше початку функціонування таких об'єктів інвестування та за умови виконання інвестором своїх зобов'язань за спеціальним інвестиційним договором. Кількість платників: Мінекономіки отримано 5 заявок на реалізацію інвестиційних проектів (в тому числі 2 – у 2022 році), але активні проекти призупинені або не розпочаті через агресію російської федерації.

«Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах» Початок дії: з 01 січня 2022 року. Термін дії: до 01 січня 2037 року. Призначення: Стимулювання розвитку шахтарських регіонів. Режимом можуть скористатися переробні підприємства, утворені після 1 січня 2022 року, місцем податкової адреси і

здійснення діяльності яких є населені пункти згідно переліку, визначеного Податковим кодексом України. Такі підприємства мають відповідати низці інших критеріїв (зокрема щодо максимального обсягу річного доходу (не більше 40 млн грн) та мінімальної середньооблікової кількості працівників (не менше 10 осіб). Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП на весь період дії режиму за фактом реєстрації платника податку у відповідному регіоні. Кількість платників: Не подано заяв на реєстрацію через агресію російської федерації.

Ця НСДУ підкреслює важливість залучення як внутрішніх, так і іноземних інвестицій не тільки для цілей післявоєнного відновлення, але і в більш загальному сенсі для стимулювання економічного зростання. Разом із тим, важливим пріоритетом податкової політики для післявоєнної відбудови є економічно ефективне використання податкових стимулів.

У випадку із пільговими режимами, це означає, що їх наявність має бути одним із вирішальних факторів, які впливають на рішення інвесторів щодо здійснення інвестицій в обсягах та за напрямками, визначеними законом. Інакше їх збереження вважатиметься надлишковим і буде призводити лише до зменшення бюджетних надходжень та збільшення витрат на податкове адміністрування.

З огляду на це слід звернути особливу увагу на наслідки впровадження Двокомпонентного рішення (Two Pillars solution), як глобальних домовленостей між понад 130 країн-членів Інклюзивної платформи з BEPS (підрозділ 4.3.3(с) «Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення»).

Серед іншого Двокомпонентне рішення передбачає впровадження загального підходу, згідно з яким країни повинні визнати прийняття та застосування правил Глобального мінімального податку (далі – ГМП) у розмірі 15 %. Як наслідок, після запровадження цих правил на рівні країн-учасниць домовленостей, несплата податку чи його сплата за ставкою, нижчою за зазначену мінімальну ставку податку в країні резидентства дочірньої компанії міжнародної групи компаній, буде давати підстави для стягнення до додаткового

(«доповнюючого до мінімального рівня») податку в країні резидентства материнської компанії такої групи.

Відповідно, нівелюється головна перевага такої пільги при прийнятті рішення щодо здійснення чи збереження інвестиції у заснування чи розвиток відповідної дочірньої компанії, незважаючи на значний негативний вплив на податкові надходження до бюджету України.

Всі великі економіки, з якими Україна має торговельні відносини, приєдналися до Угоди про ГМП і цей механізм почне впливати на компанії в Україні з 2024 року, незалежно від позиції України щодо багатосторонніх угод у рамках Інклюзивної платформи. Очікується, що близько 1 300 українських дочірніх компаній міжнародних груп компаній зазнають впливу правил ГМП з 2024 року.

Хоча загальна ставка ПнП в Україні у розмірі 18 % є вищою за узгоджену мінімальну ставку податку у розмірі 15 % (без урахування пільг), ефект від застосування податкових стимулів, передбачених в межах режимів «Інвест-няня», «Індустріальні парки» та «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах», полягатиме в тому, що дочірні підприємства міжнародних груп компаній, які здійснюють діяльність в Україні, часто матимуть ПнП нижче мінімального рівня.

Це ж стосується і пільгової ставки у рамках режиму «Дія-Сіті» – низька ставка, що застосовується до розподіленого прибутку, також дозволить іншим країнам стягувати додатковий податок з прибутку, отриманого в рамках цього режиму.

Тобто частина наданих в Україні податкових пільг може бути використана іншими країнами, які застосовують мінімальний податок до низько оподатковуваних прибутків в Україні. З іншого боку, типові правила ГМП розрізняють тимчасові та постійні зміни бази корпоративного оподаткування або відповідного податкового зобов'язання.

Прискорена амортизація та повне врахування вартості капітальних витрат у витратах періоду (миттєва повна амортизація) – це податкові стимули, що

базуються на витратах, які є тимчасовими змінами бази оподаткування (переносять момент оподаткування в часі).

Такі стимули не викликають конфліктів з правилами ГМП на відміну від заходів, що базуються на доходах, – податкових звільнень, які є постійними змінами.

Таким чином, розширення застосування податкових стимулів, що базуються на витратах дозволило б краще спрямувати обмежені ресурси бюджету та забезпечити збереження пільг з ПнП в Україні у світлі нового глобального мінімального податку. Це також матиме позитивний ефект для всіх платників ПнП та узгоджується із цілями та принципами НСДУ.

6. ЗВІТУВАННЯ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК: КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ДЕКЛАРАЦІЇ

Форма декларації з податку на прибуток підприємств затверджена наказом Мінфіну від 20.10.2015 № 897. За її допомогою звітують із цього податку і кварталники, і річники, і підприємства з особливим статусом. При цьому особливі платники (наприклад, банки, страховики, резиденти Дія Сіті на особливих умовах тощо) проставляють у полі 10 вступної частини декларації позначку про свою належність до відповідної спецкатегорії.

Нагадаємо, що завдяки наказу Мінфіну від 20.02.2023 № 101:

1) у формі декларації враховано особливості оподаткування прибутку учасника індустріального парку, включеного до Реєстру індустріальних парків (п. 142.4 ПКУ). Зокрема:

— у вступній частині декларації в полі 10 «Особливі відмітки» з'явилося окреме поле для проставлення відмітки таким учасником індустріального парку, а

— до декларації включили нові рядки 06.4, 06.4.1 і 06.4.2 для відображення об'єктів оподаткування при здійсненні учасником індустріального парку контрольованих операцій, визначених ст. 39 ПКУ (п. 142.4 ПКУ). У цих же рядках

фіксує прибутковий об'єкт від здійснення контрольованих операцій за ст. 39 ПКУ і підприємство — інвестор із значними інвестиціями (п. 55 підрозд. 4 розд. XX ПКУ);

2) викладено в новій редакції трансфертний додаток ТЦ у зв'язку з доповненням його графами 3 та 4. Їх заповнюють відповідно до Переліку кодів країн світу для статистичних цілей, затвердженого наказом Держстату від 08.01.2020 № 32;

3) пільговий додаток ПП, який заповнюється платниками, що не сплачують податок через отримання податкових пільг, доповнено графою 7 «Сума податкової пільги, що використана не за цільовим призначенням» та графою 8 «Сума податкової пільги, що залишилась невикористаною на кінець звітного періоду».

За аналогією з графою 6 «Сума податкової пільги, що використана за цільовим призначенням» додатка ПП його графи 7 і 8 заповнюються суто у випадку, якщо встановлено вимогу цільового використання вивільнених від оподаткування коштів

Якщо вимогу про цільове використання стосовно пільги не передбачено, то графи 6, 7, 8 додатка ПП не заповнюють (див. БЗ 102.19);

4) різничний додаток РІ доповнено новими коригувальними рядками, зокрема, щодо:

— добровільних особливих різниць щодо першого продажу майбутньої житлової нерухомості замовниками та девелоперами будівництва — рядки 4.1.4.2, 4.1.4.3, 4.2.3.1 і 4.2.3.2 (п. 141.12 ПКУ);

— зменшення фінрезультату (ряд. 4.2.26) на суму коштів, отриманих безпосередньо з держбюджету в межах процедури врегулювання заборгованості на ринку природного газу відповідно до Закону України від 14.07.2021 № 1639-ІХ, на яку було збільшено фінрезультат за нормами НП(С)БО або МСФЗ (п. 64 підрозд. 4 розд. XX ПКУ);

— збільшення (ряд. 4.1.24) та зменшення (ряд. 4.2.27 і 4.2.28) фінрезультату на суму нарахованих бухвитрат і бухдоходів від операцій, пов'язаних з отриманням

об'єктів права власності рф та її резидентів, врахованих у фінрезультаті до оподаткування (пп. 66 і 67 підрозд. 4 розд. XX ПКУ).

Заразом уточнено редакцію показників рядків 4.1.22, 4.1.23, 4.2.24 та 4.2.25 додатка РІ, призначених для виробників електричної енергії за «зеленим» тарифом;

5) викладено у новій редакції показник рядка 7 нерезидентського додатка ПН;

6) форму декларації та додаток ВП доповнено:

— рядками 26 ОВ — 28, які заповнюють платники податку, що сплачують авансові внески з пунктів обміну іноземних валют у звітному, попередньому і останньому звітному (податковому) періоді;

— розділом «Виправлення помилок щодо суми авансових внесків із пунктів обміну іноземних валют», у якому відображають збільшення (зменшення) податкового зобов'язання, суму штрафу та пені (рядки 38 — 41 декларації та рядки 36 — 38 додатка ВП);

— окремим додатком ОВ — для розрахунку суми авансових внесків із пунктів обміну іноземних валют, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді;

7) зменшуючий додаток ЗП доповнено новим рядком 16.5 — у ньому відображають суму нарахованих та сплачених авансових внесків із пунктів обміну іноземних валют, що зменшує податкові зобов'язання з податку на прибуток (п.п. 141.13.3 ПКУ).

31 липня 2023 року набрав чинності наказ Мінфіну від 07.06.2023 № 302 (з урахуванням наказу від 28.06.2023 № 353), що пристосував додатки до прибуткової декларації під нововведення Закону України від 12.01.2023 № 2888-IX.

Вперше за оновленою наказом № 302 формою декларації будемо звітувати починаючи зі звітного (податкового) періоду — 2023 рік (див. лист ДПСУ від 07.08.2023 № 19100/7/99-00-21-02-01-07). Нагадаємо, що змінилося внаслідок наказу № 302 (див. табл. 1).

Таблиця 1.

Зміни до прибуткових додатків за наказом № 302

Додаток до декларації	Яких змін зазнав?
Додаток РІ	Викладено в новій редакції назви різниць у рядках 4.1.1 та 4.2.1 , призначених для страховиків, які наведено у абзаці другому п.п. 141.1.3 та абзаці другому п.п. 141.1.4 ПКУ
Додаток ТЦ	Уточнено примітку 8 частині відображення показників сумарних значень граф 17 та 19. Наразі там записано, що сумарне значення графи 17 має відображатися у рядку 3.1.3 ТЦ додатка РІ та/або у графі 3 рядка 37 додатка ДІЯ, а графи 19 — у рядку 3.1.4 ТЦ додатка РІ та/або у графі 3 рядка 38 додатка ДІЯ
Додаток КІК	У цьому додатку: — виключено рядок із зазначенням звітних (податкових) періодів: І квартал, півріччя, три квартали, рік. Позаяк податок на прибуток контрольованої іноземної компанії визначається за звітний (податковий) рік із поданням додатка КІК; — внесено зміни до рядка 06 в частині уточнення формули, що використовується для розрахунку цього показника, — послалися на примітку 7 замість 5
Додаток ДІЯ	Уточнено примітки 1 та 2 щодо відповідності показників, відображених у графах 3 рядків 37 та 38 додатка ДІЯ, сумарним значенням граф 17 та 19 додатка ТЦ
Додаток ЦП	Переінакшили назву рядків 01 і 02 додатка ЦП . Відтепер у формулах цих рядків посилання на рядок 01.12 та рядок 02.12 замінили відповідно на рядки 01.12 ТЦ та 02.12 ТЦ

Ще раз наголосимо: за підсумками 2023 року прибуткову декларацію слід подавати саме за оновленою наказом № 302 формою.

Наказ № 572. З 15 грудня 2023 року (дня опублікування) набрав чинності наказ Мінфіну від 24.10.2023 № 572. Ним додаток РІ до декларації з податку на прибуток нарешті пристосували до норм оновленого п. 41 підрозд. 4 розд. XX ПКУ. Тож у додатку РІ з'явилися рядки для врахування перехідних різниць, які можуть виникати при переході з єдиного податку (ЄП) в прибутківці (див. табл. 2).

Таблиця 2.

Перехідні різниці при переході з ЄП на прибуток

Перехідні ситуації:	
відвантаження на ЄП → оплата на прибутку	додаток РІ
— фінрезультат збільшується (+) на суму отриманої оплати за товари (роботи, послуги), відвантажені (надані) на ЄП	ряд. 4.1.5.1
— фінрезультат зменшується (-) на суму собівартості таких товарів (робіт, послуг), врахованої в бухвитратах на ЄП	ряд. 4.2.5.1
оплата на ЄП → відвантаження на прибутку	додаток РІ
— фінрезультат зменшується (-) на суму бухдоходу, визнаного при відвантаженні товарів (робіт, послуг), передоплачених на ЄП	ряд. 4.2.5.2
— фінрезультат збільшується (+) на суму собівартості таких відвантажених товарів (робіт, послуг), врахованої в податкових витратах за бухгалтерськими правилами	ряд. 4.1.5.2

Однак якщо дотримуватися правила введення нових форм з п. 46.6 ПКУ, то декларацію зі зміненним додатком РІ взагалі-то вперше слід подати: кварталним

платникам податків — за результатами I кварталу 2024 року, а річникам — аж за підсумками 2024 року.

Утім, позаяк підкоригований додаток РІ пристосований до вже діючих змін ПКУ і дає змогу при визначенні об'єкта оподаткування врахувати різниці екс-єдиноподатникам, податківці увідповіднили програмне забезпечення вимогам наказу № 572. Тому під час звітування за 2023 рік використовуємо осучаснений додаток РІ.

Ідентифікатор форми декларації з податку на прибуток за 2023 рік (див. Реєстр електронних форм податкових документів):

- J0100125 — для юридичних осіб;
- F0100725 — для фізичних осіб;
- J0100925 — для інститутів спільного інвестування.

Декларацію з податку на прибуток за 2023 рік подають підприємства — платники податку на прибуток, зокрема:

1) високодохідники, які звітують щоквартально, у тому числі за рік — тобто прибутківці-квартальники з бухгалтерським доходом за минулий 2022 рік понад 40 млн грн (п. 137.4 ПКУ);

2) малодохідники, для яких звітним (податковим) періодом є календарний рік (п.п. «в» п. 137.5 ПКУ).

Нагадаємо: у 2023 році річний (звітний) період з податку на прибуток застосовували підприємства, у яких дохід (за вирахуванням непрямих податків) за 2022 рік не перевищував 40 млн грн;

3) сільгоспники, які не перейшли на особливий звітний період. Як відомо, для сільськогосподарських товаровиробників встановлено річний звітний період з податку на прибуток (п. 137.5 ПКУ).

Водночас податківці стверджують, що право бути річниками мають лише ті сільгоспники, які обрали особливий звітний період або є малодохідниками.

Причому п.п. 137.4.1 ПКУ дозволяє їм обрати особливий річний (звітний) період — з 1 липня минулого звітного року по 30 червня поточного звітного року.

Сільгоспники, які не виявили бажання застосовувати особливий звітний період, повинні подати річну декларацію з податку на прибуток нарівні з іншими прибутківцями

Зауважте: у цьому випадку проставляти сільгосппозначку в полі 10 вступної частини декларації не потрібно (див. лист ДФСУ від 30.06.2017 № 16989/7/99-99-15-02-01-17);

4) новостворені платники (zareєстровані у 2023 році). Для підприємств-новачків перший звітний період розпочинається з дати їх реєстрації і закінчується останнім днем звітного податкового року (п.п. «а» п. 137.5 ПКУ).

Тому всі підприємства, створені протягом 2023 року, вперше звітують шляхом подання річної декларації з податку на прибуток. У ній вони підбивають підсумки діяльності з дати реєстрації по 31.12.2023;

5) колишні єдиноподатники, які у 2023 році стали платниками податку на прибуток. Податківці зараховують таких перебіжчиків до новачків і дозволяють звітувати за правилами з п.п. «а» п. 137.5 ПКУ. Тому такі новоспечені прибутківці звітують і сплачують податок за підсумками першого прибуткового року шляхом подання річної декларації за період перебування на загальній системі. До речі, у цьому випадку податківці радять до декларації додавати одразу два комплекти фінзвітності — за період перебування на спрощеній системі оподаткування і за звітний рік.

Звітувати з податку на прибуток за 2023 рік доведеться і експецпешникам за ставкою 2 %, які з 01.08.2023 повернулися на загальну систему оподаткування (знову стали платниками податку на прибуток).

6) прибутківці, які ліквідувалися. Для підприємств, які ліквідуються, останнім податковим (звітним) періодом є період, на який припадає дата ліквідації (п.п. 137.4.3 ПКУ).

Тому річну декларацію за 2023 рік подають:

- річники, які ліквідувалися протягом звітного року;
- кварталники, що ліквідувалися в IV кварталі 2023 року.

Щоправда, якщо ліквідація відбулася на початку / в середині кварталу/року, останню декларацію можна було подати і раніше, не чекаючи настання граничних строків, установлених п. 49.18 ПКУ;

7) нерезиденти, які здійснюють діяльність на території України через постійні представництва;

8) НПО-порушники. До них належать неприбуткові організації, що порушили у звітному році НПО-умови з п. 133.4 ПКУ. Зокрема, допустили нецільове використання доходів. З місяця, що настає за місяцем порушення, такі неприбуткові організації стають платниками податку на прибуток з усіма відповідними наслідками.

Декларацію з податку на прибуток НПО-порушники повинні подавати щоквартально (наростаючим підсумком) і за рік

Такі вимоги висуває п.п. 133.4.3 ПКУ;

9) платники (не важливо — квартальники/річніки), які у 2023 році перейшли у резиденти Дія Сіті на особливих умовах. Тоді такі платники подають одну річну декларацію з податку на прибуток за 2023 рік. У ній показують результати від двох режимів оподаткування: звичайного (до переходу) і на особливих умовах.

Причому позаяк прибуткову декларацію за 2023 рік платник подаватиме, вже коли став резидентом Дія Сіті, то в рядку 10 вступної частини декларації в окремому полі треба зробити відмітку про резидентство Дія Сіті, що дозволяє ідентифікувати платника на особливих умовах .

Податкові агенти. Крім платників податку на прибуток, прибуткову декларацію за 2023 рік зобов'язані подати неплатники цього податку — податкові агенти. Ідеться про осіб, які протягом звітного року виплачували юрособам-нерезидентам доходи із джерелом походження з України та оподатковували їх за українськими правилами з утриманням податку на доходи нерезидента або за правилами міжнародних договорів (п. 141.4 і п.п. 134.1.3 ПКУ).

Доходи, що виплачуються нерезидентам-фізособам, оподатковуються ПДФО за правилами п. 170.10 ПКУ.

Прибуткову декларацію за 2023 рік у зв'язку з виплатою нерезидентських доходів подають:

— неприбуткові організації разом зі Звітом про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (див. лист ДПСУ від 19.10.2020 № 4297/ПК/99-00-05-05-02-06, БЗ 102.04);

— юридичні особи — платники єдиного податку (п. 297.5, абзац другий п.п. 133.1.1, п.п. «г» п. 137.5 ПКУ, див. БЗ 102.16);

— фізособи-підприємці (як загальносистемники, так і єдиноподатники), а також фізособи, які провадять незалежну професійну діяльність (п.п. 133.1.4, п.п. «г» п. 137.5, п. 297.5 ПКУ, див. БЗ 102.16).

Усі перелічені особи звітують про нерезидентські виплати і подають фіскалам декларацію з податку на прибуток тільки (!) із заповненими рядками 23 ПН, 25 і додатком ПН (кількома додатками ПН — якщо дохід виплачувався декільком нерезидентам), а також із додатком ПП (якщо застосовувалися знижена ставка чи звільнення відповідно до міжнародного договору). Інші рядки в декларації вони не заповнюють і інші додатки з нею не подають.

А ось звичайні фізособи (не підприємці) податок на репатріацію при виплаті нерезидентських доходів не утримують, а отже, і декларацію з податку на прибуток не подають.

А якщо підприємство тимчасово зупинило свою діяльність (простоє) з початку 2023 року. Чи звітувати за таких обставин з податку на прибуток.

Навіть попри тимчасову бездіяльність підприємству, скоріше за все, доведеться подати пусту декларацію з податку на прибуток. Причина — фінансова звітність, яка є обов'язковим додатком до такої декларації та її невід'ємною частиною (п. 46.2 ПКУ).

Тож аби взагалі не подавати декларацію з податку на прибуток, не тільки вона сама не повинна містити показників, але й не повинно бути заповнено жодного додатка до неї. А оскільки уявити абсолютно порожню фінзвітність неможливо, навіть під час призупинення діяльності, то виходить, що не можна обійтися і без подання прибуткової.

На цьому наголошують і податківці. За роз'ясненнями фіскалів, подавати декларацію з податку на прибуток потрібно незалежно від показників, які відображені у фінзвітності. Адже для обрахунку об'єкта оподаткування використовуються дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які беруться із проміжної або річної фінзвітності, поданої разом із декларацією.

В які строки звітувати і сплачувати податок.

Для декларування податку на прибуток встановлено два звітних періоди: квартал і рік (пп. 137.4 і 137.5 ПКУ). При цьому і річники, і квартальники річну декларацію подають протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (п.п. 49.18.6 ПКУ).

Якщо останній день строку подання декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20 ПКУ).

Виходить, річну декларацію з податку на прибуток за 2023 рік і річники, і квартальники повинні подати не пізніше 29.02.2024.

Сплатити податок за декларацією необхідно протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання декларації (п. 57.1 ПКУ). А отже, суму податку на прибуток за 2023 рік потрібно перерахувати не пізніше 11.03.2024. Адже 10 березня припадає на вихідний день — неділю.

Але у ці строки повинні вкласти платники, які мають можливість виконувати свої податкові зобов'язання. Адже в умовах воєнного стану виконання податкових обов'язків (зокрема, подання декларацій / сплата податку) залежить від можливостей платників (п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ). Тому подати

декларацію / сплатити податок за 2023 рік платникам податку на прибуток треба в такі строки (див. табл. 3).

Таблиця 3.

Коли звітувати з податку на прибуток за 2023 рік

Платники:	Строк:	
	подання декларації	сплати податку
— що мають можливість виконати податкові обов'язки	не пізніше за 29 лютого 2024 року	не пізніше за 11 березня 2024 року
	тобто діють загальні строки (п.п. 49.18.2, п. 57.1 ПКУ)	
— у яких відновилися можливість виконання податкових обов'язків	протягом 60 календарних днів з першого дня місяця, що настає за місяцем відновлення таких можливостей	
— що не мають можливості виконати податкові обов'язки під час воєнного стану	протягом 6 місяців після закінчення воєнного стану	

При цьому відсутність можливості своєчасно виконати свої податкові обов'язки платник повинен обов'язково підтвердити згідно з Порядком, затвердженим наказом Мінфіну від 29.07.2022 № 225.

Куди подавати декларацію. За загальним правилом декларацію з податку на прибуток подають податковому органу, в якому перебуває на обліку платник податку (п. 49.1 ПКУ), тобто за місцезнаходженням (основним місцем обліку) платника.

Особливими правилами подання декларації керуються прибутківці, які у звітному періоді змінювали своє місцезнаходження. Так, до закінчення бюджетного періоду (календарного року — тобто до 31 грудня) вони повинні сплачувати податок за попереднім місцезнаходженням (ч. 8 ст. 45 БКУ і п. 10.13 Порядку № 1588).

Із цієї причини до кінця поточного року платник податків перебуває на обліку одночасно:

— у податковому органі за попереднім місцезнаходженням (у якому основне місце обліку змінюється на неосновне) — з ознакою того, що він залишається платником податків до кінця року, і

— у податковому органі за новим місцезнаходженням (основне місце обліку) — з ознакою того, що він є платником з наступного року.

При цьому до закінчення поточного бюджетного року підприємство подає декларації з податку на прибуток і сплачує цей податок за попереднім місцезнаходженням (тобто за неосновним місцем обліку). А вже починаючи з наступного бюджетного року — звітує і сплачує податок за новим місцезнаходженням, тобто за основним місцем обліку.

Ви, звісно, пам'ятаєте: подати декларацію з податку на прибуток за 2023 рік слід не пізніше за 29.02.2024 (тобто вже в наступному бюджетному році). Тому

підприємства, які у 2023 році змінювали прописку, річну декларацію з податку на прибуток подають уже за новим місцезнаходженням

Підтверджують це й податківці в БЗ 102.20.01, діяла до 13.10.2023, а також у листі ДФСУ від 28.09.2018 № 4251/6/99-99-08-01-01-15/ПК.

Ще один випадок, коли загальне правило вибору місця подання звітності не працює, — це переведення підприємства до лав великих платників податку.

Щорічно контролюючі органи формують Реєстр великих платників податків на наступний рік (п. 64.7 ПКУ). Реєстр великих платників податків на 2024 рік затверджено наказом ДПСУ від 20.10.2023 № 872.

Якщо підприємство включено до цього Реєстру, то з початку 2024 року воно перебуває на обліку в контролюючому органі, що здійснює супровід великих платників податків. Цей орган стає для платника основним місцем обліку (п.п. 20.1.25 ПКУ, п. 10.22 Порядку № 1588).

Після такого переведення, тобто з початку податкового року, подавати декларації з податку на прибуток платнику потрібно за новим місцем обліку (п. 64.7 ПКУ, лист ДФСУ від 21.03.2018 № 8319/7/99-99-12-03-03-17).

Ну а якщо вас, навпаки, виключили з Реєстру великих платників з 2024 року, то річну декларацію з податку на прибуток за 2023 рік ви повинні будете подавати вже до податкового органу за своїм місцезнаходженням, який тепер для вас знову став основним місцем обліку.

У який спосіб подавати декларацію. Можливі способи подання прибуткової декларації до податкових органів перелічені в ст. 49 ПКУ і залежать від масштабу підприємства (див. табл. 4).

Таблиця 4.

Способи подання декларації з податку на прибуток

Види підприємств	Норма ПКУ	Способи подання декларації
Середні та великі	П. 49.4	Подають декларацію в електронній формі
Малі та мікропідприємства	П. 49.3	Можуть подавати декларацію одним із трьох способів: — особисто або через уповноважену особу; — поштою з повідомленням про вручення й описом вкладення*; — в електронній формі
* Відправити декларацію поштою потрібно не пізніше ніж за 5 днів до закінчення граничного строку її подання (п. 49.5 ПКУ).		

Зверніть увагу: розмірну групу підприємства за їх величиною — мікро-, малі, середні та великі для цілей ст. 49 ПКУ (тобто для визначення способу подання податкової звітності) визначають за бухгалтерськими критеріями, установленими ч. 2 ст. 2 Закону про бухгалтер.

Які вимоги до заповнення декларації. Для того щоб у податківців не виникло претензій до вашої звітності, при складанні декларації з податку на прибуток потрібно враховувати декілька правил:

1) декларацію заповнюють наростаючим підсумком з початку року в гривнях без копійок з округленням за загальновстановленими правилами.

Це означає, що просто перенести дані з фінансової звітності не вийде. Адже, як відомо, повну фінзвітність заповнюють у тисячах гривень без десяткових знаків, а спрощену — у тисячах гривень з одним десятковим знаком після коми. Виходить, для заповнення декларації потрібно взяти дані про дохід і фінрезультат поточніше — з первинних документів, реєстрів бухгалтерії (у гривнях)

Тобто ще до округлення у фінзвітні тисячі гривень;

2) декларацію заповнюють українською мовою (ч. 2 ст. 37 Закону України «Про забезпечення функціонування української мови як державної» від 25.04.2019 № 2704-VIII). Виняток можуть становити графи «Повне найменування нерезидента» і «Місцезнаходження нерезидента» додатка ПН до декларації. Їх, на

думку податківців, можна заповнювати іноземною мовою, за умови, що в договорі з нерезидентом ці реквізити зазначені без перекладу українською мовою (див. БЗ 102.20.02);

3) декларація повинна містити всі обов'язкові реквізити, перелічені в пп. 48.3 і 48.4 ПКУ. Без обов'язкових реквізитів вона втратить статус податкової декларації. Зокрема, до обов'язкових реквізитів належать відмітки про додатки, які подають разом із декларацією. Не забувайте їх проставити;

4) у декларації та її додатках треба зазначати усі передбачені в них показники (див. БЗ 102.20.02). За відсутності показників у відповідних рядках декларації або додатків їх прокреслюють (у разі подання звітності в паперовому вигляді) або залишають порожніми (при поданні звітності в електронній формі);

5) якщо заповнено рядки декларації, до яких передбачено подання додатків, то з декларацією подають і додатки.

Зауважте, що додатків ПН і КІК-додатків може бути декілька (якщо дохід виплачувався декільком нерезидентам і є декілька контрольованих іноземних компаній).

Тому в заключній частині декларації зазначають кількість поданих додатків ПН і КІК-додатків. До речі, вперше КІК-додатки за 2022 рік мають подаватися разом з податковою звітністю за 2023 рік.

А ось до рядків декларації, які залишилися незаповненими через відсутність операцій (показників), додатки не подають (див. БЗ 102.20.02).

Єдиний виняток — коли рядок декларації за розрахунком вийшов нульовим (порожнім), але є дані, які необхідно при цьому показати в додатку. Яскравий приклад такої ситуації — бухгалтерська амортизація дорівнює податковій, інших різниць немає, і значення рядка 03 додатка РІ дорівнює нулю. У цьому випадку показник рядка 03 РІ самої декларації також дорівнює нулю (тобто рядок залишається незаповненим через відсутність показника), але додаток (у цьому випадку додатки РІ та АМ) до такого порожнього рядка подати доведеться;

б) фінансова звітність є додатком до декларації з податку на прибуток та її невід'ємною частиною (п. 46.2 ПКУ).

Яку фінзвітність подавати з декларацією. Отже, з декларацією з податку на прибуток за 2023 рік подають і фінансову звітність. Про подану фінзвітність у заключній частині декларації проставляють відповідну відмітку.

За вимогами п. 46.2 ПКУ платники податку на прибуток (крім юросіб, зобов'язаних оприлюднювати фінзвітність) повинні подавати річну фінансову звітність разом з податковою декларацією, тобто за 2023 рік — не пізніше 29 лютого 2024 року.

Що стосується платників податку на прибуток, які зобов'язані оприлюднювати фінзвітність (їх визначено ч. 3 ст. 14 Закону про бухоблік), то вони згідно з абзацами другим і четвертим п. 46.2 ПКУ

не пізніше 29.02.2024 разом із річною декларацією мають подати фіскалам (1) Баланс (Звіт про фінансовий стан) і (2) Звіт про фінансові результати (Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід), ще не перевірені аудитором

Саме ці дві форми є додатком до прибуткової декларації та її невід'ємною частиною (п. 46.2 ПКУ).

Повний комплект фінзвітності (вже перевіреної аудитором) аудитзобов'язані прибутківці подають податківцям не пізніше 10 червня року, що настає за звітним, тобто за 2023 рік — не пізніше 10.06.2024 (див. БЗ 102.20.01). Проте в умовах війни подати податківцям перевірену аудитором річну фінзвітність можна протягом 3 місяців після припинення або скасування воєнного стану (п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

Податківці вимагають, щоб разом із фінзвітністю такі підприємства подавали й аудиторський звіт (див. листи ДПСУ від 02.07.2021 № 2586/ПК/99-00-21-02-01-06 та від 09.06.2020 № 2356/6/99-00-05-05-02-06/ПК, БЗ 102.20.01), хоча з п. 46.2 ПКУ такий обов'язок не впливає.

Ще зауважимо: Порядком № 419* установлено два різні строки подання податківцям річних Звіту про фінансовий стан (Балансу) та Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (Звіту про фінансові результати):

1) строки, встановлені ПКУ (абзац шостий п. 5 Порядку № 419), тобто за 2023 рік — не пізніше 29.02.2024;

2) не пізніше 28 лютого року, що настає за звітним (абзаци перший та другий п. 5 Порядку № 419).

Ця неузгодженість легко вирішується своєчасним (не пізніше 28 лютого) поданням річної фінзвітності до статистики в електронному вигляді (через «Єдине вікно подання електронної звітності»). У такому разі її побачать і податківці. Тобто першою подається фінзвітність (за електронними формами з першою літерою «S» — оскільки подається і до статистики, і податківцям), а після — декларація з податку на прибуток з відмітками в заключній частині про подану фінансову звітність (див. 102.20.02, роз'яснення ДПСУ від 23.06.2022). Відтак, не буде порушення строків подання фінансової звітності. При цьому немає проблеми в тому, що фінзвітність в електронному вигляді як додаток до декларації з податку на прибуток податківці отримають раніше, ніж саму декларацію.

Крім платників податку на прибуток, декларацію подають також неплатники цього податку, які протягом звітного року виплачували юрособам-нерезидентам доходи із джерелом походження з України.

Для підприємств-новачків перший звітний період розпочинається з дати їх реєстрації та закінчується останнім днем звітного податкового року.

Річну декларацію з податку на прибуток за 2023 рік і річники, і кварталники повинні подати не пізніше 29.02.2024.

Прибуткову декларацію заповнюють українською мовою, нарастаючим підсумком з початку року в гривнях без копійок з округленням за загальновстановленими правилами.

Фінансова звітність є додатком до декларації з податку на прибуток та її невід'ємною частиною.

7. ПОРЯДОК САМОСТІЙНОГО ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

При виправленні помилок за воєнні періоди діють пом'якшувальні правила, встановлені п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ (нагадаємо, що цей підпункт був викладений у новій редакції Законом України від 13.12.2022 № 2836-IX). Так от, як передбачено п.п. 69.1, виправити помилки за воєнні періоди можна без самоштрафу і пені.

У зв'язку із цим звернемо увагу на таке.

Звільнення воєнних періодів від самоштрафу і пені при самовиправленні помилок працює:

(1) незалежно від того, коли виявлені та виправляються воєнні помилки. Тобто неважливо, коли виправляємо воєнні періоди: під час дії воєнного стану (ВС) чи після закінчення ВС — у будь-якому разі їх виправлятимемо без пені та самоштрафу. Щоправда, податківці із цього приводу поки не висловилися;

(2) якщо при цьому дотримуються умови виправлення помилок зі ст. 50 ПКУ. Тобто якщо при зниженні податку донарахований податок сплачений:

— при виправленні помилок за допомогою уточнюючої декларації (УД) — до подання уточненки, а

— при виправленні помилок у складі поточної декларації — при сплаті зобов'язань за поточною декларацією.

Хіба що донарахований податок можна не сплачувати, якщо з податку на прибуток в ІКП є переплата (яка зарахується в рахунок сплати поточних податкових зобов'язань з податку на прибуток автоматично, п. 87.1 ПКУ);

(3) дослівно п.п. 69.1 дозволяє виправляти (без самоштрафу і пені) помилки, пов'язані із заниженням податкових зобов'язань у звітних (податкових) періодах, які припадають на період дії ВС. Такими «воєнними» періодами для податку на прибуток, у свою чергу, є періоди починаючи з 2022 року (тобто всі періоди 2022 року: I квартал (на який припало введення ВС)*, півріччя, три квартали й увесь 2022

рік) і далі відповідно воєнні періоди 2023 року — поки діє ВС. Тому помилки таких (воєнних) періодів можна виправляти без санкцій.

І хоча ВС було введено в середині I кварталу, про те, що без самоштрафу і пені можна виправити помилки в декларації з податку на прибуток за I квартал 2022 року, говорилося в питанні 3 Інформаційного листа ДПСУ № 3/2022.

Щоправда, разом з воєнним станом одночасно ще продовжує діяти карантин (який законодавці — якщо визнають потрібним — можливо, скасують з 01.07.2023). І для карантинного періоду також передбачено своє звільнення від санкцій при самовиправленнях (про що скажемо далі). Проте на те, що в період дії ВС «воєнні» норми мають пріоритет над «карантинними», зверталася увага в листі ДПСУ від 16.02.2023 № 3478/7/99-00-04-02-03-07. І як пояснили податківці: тимчасово, на період дії ВС, перевагу мають «воєнні» норми в частині звільнення платника від відповідальності (у випадках і за дотримання умов п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПКУ). Тому для воєнних періодів — пріоритет за «воєнним» звільненням.

Штрафне МПЗ-звільнення. До речі, воєнне звільнення від самоштрафу (за п.п. 69.1) спрацьовує і при самостійному виправленні платником помилок, допущених при розрахунку мінімального податкового зобов'язання (МПЗ) у ряд. 06.2 МПЗ декларації. До того ж за помилки «дебютного» 2022 року (навіть якщо їх не виправляти і заниження МПЗ виявлять контролери) штрафні санкції при визначенні податкових зобов'язань з урахуванням МПЗ за ст. 123 ПКУ взагалі не застосовуються (п. 65 підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

А що коли помилки виявлені в довоєнних періодах? Тоді треба дивитися, які це були довоєнні періоди:

- карантинні чи
- докарантинні.

Тому на кожному випадку зупинимося окремо.

Карантинні періоди (2020 — 2021 рр.). Нагадаємо, що до введення ВС (через карантин) діяв штрафний карантинний мораторій (п. 521 підрозд. 10 розд. XX ПКУ)*. І встановлювалося, що за порушення податкового законодавства, допущені

в карантинних періодах, штрафні санкції (у тому числі самоштраф за заниження податку на прибуток) і пеня не нараховуються (п. 521 підрозд. 10 розд. XX ПКУ, питання 3, 4, 5 Інформаційного листа ДПСУ від 20.03.2020 № 7).

Щоправда, штрафний мораторій не стосувався ПДВ, акцизного податку, рентної плати.

І хоча карантин, що почався (введений у березні), охопив не весь I квартал 2020 року, податківці, нагадаємо, для податку на прибуток амністували і його (див. БЗ 132.01 і БЗ 132.01). Тому помилки, виявлені в деклараціях з податку на прибуток за всі періоди 2020 року і наступного «карантинного» 2021 року (оскільки далі періоди наступного 2022 року — це вже періоди ВС, про які говорилося вище), підпадають під штрафну «карантинну» амністію. І

при виправленні помилок «карантинних» періодів 2020 — 2021 років нараховувати і платити самоштраф і пеню не треба

Щоправда, потім фіскали стали роз'яснювати, що самоштрафу і пені не буде, тільки якщо «карантинні» помилки платник устигне виправити до кінця карантину (див. БЗ 102.20.02, що діяла до 08.06.2022, і листи ДПСУ від 26.04.2021 № 1721/ПК/99-00-18-04-01-06 і від 23.06.2021 № 2519/ПК/99-00-21-02-02-06).

А з введенням воєнного стану, схоже, і зовсім забули про карантинний мораторій і стали говорити про необхідність нарахування при виправленні довоєнних помилок (у періодах до 24.02.2022) самоштрафу та пені (див. БЗ 132.01, що діяла до 01.01.2023).

Проте ми з такою позицією фіскалів не згодні і вважаємо, що для самовиправлення довоєнних «карантинних» помилок з податку на прибуток (періодів 2020 — 2021 років) у будь-якому разі повинен зберігатися штрафний карантинний мораторій і продовжувати діяти карантинне звільнення від самоштрафу та пені — незалежно від того, коли помилки цих періодів виправлятимуться (тобто навіть якщо помилки таких періодів виправлятимуться після закінчення карантину, протягом ВС або після закінчення ВС). Тим паче, що

жодних таких умов ПКУ не висуває. А в ПКУ якраз для цих складних часових періодів закладено звільнення і передбачено, що:

— для помилок воєнних періодів — діє «звільняючий» п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ, а

— для помилок карантинних (довоєнних) періодів — діє «звільняючий» п. 521 підрозд. 10 розд. XX ПКУ.

Тож і п.п. 69.1, і п. 521 (у будь-якому разі — що за воєнних, що за карантинних непростих умов) звільняють платника податків, який самостійно усунув помилки, від самоштрафу і пені. Тобто пом'якшують відповідальність платника в умовах карантину і війни — незалежно від того, коли помилки цих періодів виправлятимуться. Хоча треба зауважити, що, наприклад, у листі ДПСУ від 21.10.2022 № 12714/7/99-00-04-03-02-07 (що стосується, правда, держдивідендів) фіскали визнавали карантинне звільнення за п. 521 підрозд. 10 розд. XX ПКУ. Проте після Закону України від 13.12.2022 № 2836-IX свою позицію із цього приводу контролери поки що не озвучили.

Докарантинні періоди. А ось при виправленні помилок за старіші докарантинні періоди — за 2019 рік і раніше, жодних звільнень немає. Тому самоштрафу при виправленні докарантинних помилок не уникнути (БЗ 132.01). Зауважимо, що при цьому у високодохідників (так само як і в малодохідників) сума нарахованого самоштрафу залишиться в податкових витратах. Оскільки на суму самоштрафу збільшуюча «штрафна» різниця за п.п. 140.5.11 ПКУ не виникає (тому що самоштраф нараховується платником самостійно, а не контролюючими органами, БЗ 102.02, лист ДПСУ від 23.03.2021 № 1114/ПК/99-00-21-02-02-06). Тому коригувати фінрезультат на суму самоштрафу високодохідникам не треба.

Щоправда, ще у формі декларації з податку на прибуток передбачений ряд. 32 для відображення пені. Проте пеню при самовиправленнях платник самостійно нараховувати не повинен. На наш погляд, необхідність нарахування пені при самовиправленнях виникне лише в тому випадку, якщо донараховані суми (тобто донарахований податок і самоштраф) будуть сплачені платником з простроченням

— пізніше 90 календарних днів (п.п. 129.1.3 ПКУ). Тому фактично пеня може замаячити лише через 90 днів після виправлення помилки — якщо донараховані суми не будуть сплачені. Хоча не факт, що так само цю норму розумітимуть і податківці, які однозначно із цього питання досі не висловилися.

І на закінчення для наочності підсумуємо все сказане про самоштраф при виправленні помилок з податку на прибуток у таблиці:

Таблиця 5

Самоштраф при виправленні помилок з податку на прибуток

Які періоди виправляємо:	Норма ПКУ	Чи платити самоштраф?
Воєнні періоди (періоди 2022 — 2023 років і до кінця ВС)	п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ	— (воєнне звільнення)
Довоєнні (карантинні) періоди (2020 — 2021 років)	п. 52 ¹ підрозд. 10 розд. XX ПКУ	— (карантинне звільнення*)
Докарантинні періоди (періоди 2019 року і раніше)	ст. 50 ПКУ	+ (звільнень немає)
* Щоправда, фіскали раніше роз'яснювали, що самоштрафу не буде, тільки якщо «карантинні» помилки платник устигне виправити до кінця карантину (див. БЗ 102.20.02, що діяла до 08.06.2022, і листи ДПСУ від 26.04.2021 № 1721/ІПК/99-00-18-04-01-06 і від 23.06.2021 № 2519/ІПК/99-00-21-02-02-06).		

Спеціальних норм, які б під час воєнного стану забороняли виправляти помилки в деклараціях з податку на прибуток довоєнних періодів, у т. ч. зменшувати об'єкт оподаткування цих періодів, немає.

Відповідні обмеження діють для ПДВ. Так, платники ПДВ тимчасово, до припинення або скасування воєнного стану, не мають права на подання уточнюючих розрахунків до декларацій за звітні (податкові) періоди до лютого 2022 року (тобто довоєнні періоди) із показниками на зменшення податкових зобов'язань та/або декларування суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість (п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ). А ось подавати уточнюючі розрахунки з донарахованим податковим зобов'язанням чи збільшенням або зменшенням раніше задекларованого від'ємного значення можна.

Але, на податок на прибуток ці обмеження не поширюються.

Хоча в п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ немає прямої згадки саме про ПДВ-декларацію, а просто сказано, що обмеження стосується платників ПДВ. Втім, є декілька непрямих аргументів для того, щоб зробити висновок, що ця норма

поширюється виключно на ПДВ. По-перше, в ній сказано, що обмеження діє лише для платників ПДВ. Якщо б законодавець цією нормою бажав би обмежити виправлення помилок для інших податків, а не лише ПДВ, навіщо б йому було згадувати саме про платників ПДВ? Це б вже було проявом податкової дискримінації. По-друге, в нормі прямо згадане бюджетне відшкодування податку на додану вартість. Причому конструкція «та/або» («на зменшення податкових зобов'язань та/або декларування суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість») свідчить про те, що слова «податку на додану вартість» стосуються не тільки бюджетного відшкодування, а й податкових зобов'язань. Тобто мова в цій нормі йде про один і той же податок — ПДВ. Отже, обмеження на виправлення помилок, установлене п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ, стосується виключно ПДВ.

Тож виправляти декларації з податку на прибуток довоєнного періоду можна, причому як у бік збільшення, так і в бік зменшення. Єдине, що треба врахувати, що таке самовиправлення допускається тільки протягом строків давності, встановлених п. 102.1 ПКУ — з урахуванням карантинно-воєнного призупинення перебігу цього строку. Варто зазначити, що податківці вважають, що з урахуванням призупинення строків платник має право подавати уточнення з податку на прибуток тільки до періодів, починаючи з 2018.

Також є ще спецнорма, яка стосується платників, які провадили діяльність на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих територіях і які через війну втратили первинку — для яких діють спецправила з п.п. 69.28 підрозд. 10 розд. XX ПКУ. У податкових періодах, які зазначені ними у поданому та прийнятому податківцями повідомленні про втрату та/або неможливість вивезення первинних документів, не може бути переглянуто у бік збільшення суми податкових зобов'язань, у т. ч. з податку на прибуток, а також у бік збільшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

При цьому вже немає сумнівів, що для визначення цих територій орієнтуємось на Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або

тимчасово окупованих Російською Федерацією, затверджений наказом Мінреінтеграції від 22.12.2022 № 309.

Як передбачено п. 50.1 ПКУ, платник має право здійснити самостійне виправлення помилок з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПКУ. А це означає, що за загальними правилами помилки можуть бути самостійно виправлені платником протягом 1095 днів, що настають за граничним строком подання декларації (п. 102.1 ПКУ). А якщо декларація подавалася пізніше — то протягом 1095 днів за днем її фактичного подання.

Проте через карантин, а потім — введення воєнного стану (ВС) перебіг такого 1095-денного строку зупинявся. Детальніше про призупинення перебігу 1095 днів див. таблицю 6.

Таблиця 6

Продовження 1095-денного строку виправлення помилок

Періоди:	Норма ПКУ	Пояснення
— введення карантину	п. 52 ² підрозд. 10 розд. XX ПКУ	з 18 березня 2020 року (через карантин) перебіг 1095-денного строку призупинено (тобто до кінця 2020 + увесь 2021 рік, а далі з 24.02.2022 — введено ВС)
— введення ВС	п. 102.9 ПКУ	з 24.02.2022 (через воєнний стан) перебіг 1095-денного строку призупинено*
— з 01.07.2023	законопроект № 8401	з 01.07.2023 планують відновити перебіг 1095-денного строку (оскільки за законопроектом № 8401 п. 102.9 ПКУ збираються виключити)
* Про воєнне продовження 1095-денного строку за п. 102.9 ПКУ говорять і податківці (листи ДПСУ від 21.12.2022 № 2308/ІПК/99-00-21-03-02-06, від 22.12.2022 № 2347/ІПК/99-00-21-03-02-06).		

Тому відведений на виправлення помилок 1095-денний строк через такі карантинно-воєнні призупинення продовжується. І його перебіг можна представити так:



А тому з урахуванням такого карантинно-воєнного продовження 1095-денного строку найдавнішими деклараціями, які платники податку на прибуток ще можуть виправити, є:

— для кварталників — декларація з податку на прибуток за 1 квартал 2017 року, а

— для річників — декларація з податку на прибуток за 2017 рік.

Оскільки у кварталників: граничний строк подання декларації за 1 квартал 2017 — припадав на 10.05.2017. Тому з 1095-денного строку станом на сьогодні (тобто до заморожування строку з 18.03.2020) пройшло тільки 1042 дні. І якщо перебіг строку відновлять, наприклад, з 01.07.2023, то на самовиправлення декларації за I квартал ще залишиться в запасі 53 дні.

А в річників: граничний строк подання декларації за 2017 — припадав на 01.03.2018. Тому з 1095-денного строку (тобто до заморожування строку з 18.03.2020) пройшло тільки 747 днів. І якщо перебіг строку відновлять, наприклад, з 01.07.2023, то на самовиправлення декларації за 2017 у запасі ще залишатиметься 348 днів.

А що коли забули про перехідні податкові збитки минулих років і раніше їх узагалі не переносили? Нагадаємо, що податкові збитки минулих років — це податкова (зменшуюча) різниця (п.п. 140.4.4 ПКУ), яку (і малодохідники, і високодохідники) показують у рядку 3.2.4 додатка РІ (куди переносять від'ємне значення рядка 04 декларації за минулий звітний рік). При цьому для великих

платників податків з 2022 року діє 50 % обмеження на перенесення податкових збитків (п.п. 140.4.4, п. 42 підрозд. 4 розд. XX ПКУ).

Тоді виправити цю помилку можна з урахуванням строку давності 1095 календарних днів (з урахуванням їх карантинно-воєнного продовження). Причому просто взяти і показати старі забуті збитки, скажімо, в поточній декларації (чи подавши уточненку до будь-якого без розбору минулому періоду — як захочеться) не вийде.

Передусім необхідно з'ясувати, у якому періоді допустили помилку (тобто не враховані (не перенесені) старі збитки)

І після цього — відновити старі збитки, якщо за помилковою декларацією ще не пройшло 1095 днів (тобто якщо строк виправлення помилки не сплив).

Так, наприклад, якщо помилково:

— податкові збитки 2016 року не перенесли до декларації з податку на прибуток за I квартал 2017 (до ряд. 3.2.4 додатка РІ до неї) — і таким чином допустили помилку в декларації за I квартал 2017 року, то таку помилку ще вийде виправити (оскільки з граничного строку подання декларації за I квартал 2017 року з урахуванням карантинно-воєнного продовження ще не пройшло 1095 днів, про що говорилося вище);

— не переносили зовсім старі збитки (наприклад, 2014 року), то виправити помилку не вийде, оскільки спливили 1095 днів і право на виправлення втрачено (лист ДПСУ від 18.11.2020 № 4728/ІПК/99-00-05-05-02-06).

До речі, збитки минулих періодів можуть з'явитися після виправлення інших помилок. Скажімо, помилку допустили, розраховуючи податок на прибуток у декларації за 2019 рік (не облікували витрати, і якщо їх облікувати, то за 2019 з'являться збитки). Тоді таку помилку також вийде виправити. Адже за помилковою декларацією за 2019 рік (з урахуванням карантинно-воєнного продовження) не пройшло 1095 днів. Для цього, передусім, потрібно буде відновити витрати в декларації за 2019 (і показати збитки), а при виправленні подальших декларацій — уже врахувати їх перенесення.

Амортизаційні помилки. Наприклад, якщо протягом 10 років неправильно нараховували амортизацію (у неправильній сумі) або взагалі не нараховували.

У такому разі передусім треба виправити помилки в бухобліку за всі 10 років неправильної амортизації або неамортизації. Адже бухоблікові помилки не мають строку давності.

А ось виправити помилки в податковоприбутковому обліку вийде тільки в межах відведеного на це строку в 1095 днів (п. 50.1 ПКУ) з урахуванням його карантинно-воєнного продовження. Тому виправити амортизаційну помилку в податковому обліку вийде, тільки починаючи з тих періодів, щодо яких ще не пройшли 1095 днів (з урахуванням карантинно-воєнного продовження). А отже, як зазначалося, квартальники це можуть зробити починаючи з декларації за I квартал 2017, а річники — починаючи з декларації за 2017 рік.

При цьому для виправлення амортизаційної помилки, що тягнеться, в податковоприбутковому обліку платнику-квартальнику доведеться подавати окремі УД за кожен квартальний період (відповідно: 1 квартал, півріччя, три квартали, рік) кожного помилкового року.

8. МЕХАНІЗМ ЗАРАХУВАННЯ СПЛАЧЕНОГО ЗА КОРДОНОМ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК (ІЗ ДОХОДІВ З ІНОЗЕМНИХ ДЖЕРЕЛ) У РАХУНОК ВІТЧИЗНЯНОГО ПОДАТКУ

Згідно з пп. 141.4.9 Податкового кодексу України (далі — ПКУ) податок на прибуток, нарахований за відповідний період, можна зменшити на суми податку на прибуток з іноземних джерел, сплаченого суб'єктами господарювання за кордоном за цей період.

При цьому для такого зменшення існують 3 ключові умови.

Умова 1: Згадане зменшення проводять за наявності чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів із відповідною країною, на митній території якої сплачувалися податки¹. У визначених

міжнародних договорах апріорі містяться норми про відповідні вирахування податку.

Умова 2: Розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового (звітного) періоду не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом цього періоду. Таке обмеження встановлене не тільки пп. 141.4.9 ПКУ, а й, як правило, міститься у відповідних міжнародних договорах.

Умова 3: Для здійснення зарахування платник податку на прибуток зобов'язаний подати письмове підтвердження контролюючого органу іншої держави про факт сплати такого податку (пп. 141.4.9 ПКУ). У такій довідці на практиці зазначається така інформація, як сума сплаченого податку та/або збору, а також інформація про базу та/або об'єкт оподаткування.

Зверніть увагу! Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України (п. 13.5 ПКУ). Тут ідеться про консульську легалізацію, апостилювання або ж випадок, коли довідка приймається без додаткових підтверджень, якщо вона видана в одній із країн — учасниць Конвенції про правову допомогу та правові відносини в цивільних, сімейних та кримінальних справах від 22.01.93 р.

Не підлягають зарахуванню в зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах:

- податок на капітал/майно та приріст капіталу;

- поштові податки;

- податки на реалізацію (продаж);

інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи обкладаються іншими податками згідно із законодавством іноземних держав.

У зв'язку із вищевикладеним, до вашої уваги 5 “золотих” практичних правил проведення зменшення українського податку на прибуток на податок з іноземних джерел.

Правило 1: За відсутності нарахованого у звітному періоді податку на прибуток відповідне зменшення не може бути проведене. Тож, якщо підприємство сплачує іноземний податок і при цьому стабільно збиткове, то витрачати час та ресурси на отримання відповідної закордонної довідки за такий рік немає сенсу.

Правило 2: Сума перевищення податку, сплаченого за кордоном, над сумою податкового зобов'язання з податку на прибуток за такий звітний період не враховується в зменшення податкових зобов'язань із цього податку в наступних звітних періодах (див., наприклад, ІПК ДФСУ від 26.11.19 р. № 1547/ІПК/28-10-30-02-11). Тому суми закордонного податку, що не враховані в зменшення вітчизняного податку за відповідний календарний рік, “згорають” назавжди.

Правило 3: Звітним періодом для здійснення цього зменшення є період, у якому сплачено податок за кордоном (у період виплати відповідного доходу суб'єкту господарювання).

Правило 4: Якщо квартальний платник податку на прибуток протягом одного або декількох кварталів звітного року не отримував оподатковуваного прибутку й не було можливості провести відповідне зарахування, а потім у певному кварталі (чи за результатами року) такий прибуток отримано, то ніщо не заважає йому провести відповідне зменшення. Тобто обмеження стосуються тільки зарахування іноземного податку в подальших роках, а не у внутрішньорічних періодах.

Правило 5: Якщо в момент подання Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженої наказом Мінфіну України від 20.10.15 р. № 897 (далі — Декларація № 897), із якихось причин відповідне зменшення не було проведене (була відсутня довідка “на руках” чи просто допущено помилку, і підприємство не скористалося своїм правом), то в разі отримання відповідного

підтвердження про сплату податку за кордоном підприємство має цілковите право подати уточнюючу декларацію та провести відповідне зменшення.

Таким чином, із ключовими правилами зарахування розібралися. Перейдемо до механізму відображення таких операцій у податковій звітності та обліку.

Як відобразити зарахування в декларації з податку на прибуток

Суми закордонного податку відображають у рядку 16.1 додатка ЗП до Декларації № 897 в розмірі, який не перевищує суми податку на прибуток, що підлягає сплаті платником протягом такого звітного періоду. Для “звичайних” підприємств ідеться про суму, що зазначена в рядку 06 Декларації № 897 — саме вона й буде верхньою межею для відповідного зарахування.

Сума іноземного податку враховується в рядку 16 ЗП Декларації № 897 і зменшує нарахований податок на прибуток.

Перевищення іноземного податку на прибуток над “українським” податком (за його наявності) ніде в Декларації № 897 окремо не відображається.

Бухоблік зарахування закордонного податку

Ключовим для відображення в бухобліку проведеного зарахування є те, що обговорюване зменшення проводять безпосередньо в Декларації № 897. Тобто нарахований за звітний період податок на прибуток відображають уже за підсумками проведеного зменшення на закордонний податок. Проте закордонний податок повинен відображатися на рахунках бухобліку раніше, аніж операція з нарахування поточного податку на прибуток. Більш того, обговорюване зарахування не завжди може бути проведене (наприклад, у зв’язку з відсутністю нарахованого вітчизняного податку), або бути проведене не на всю суму.

Однак у бухобліку повинна відображатися вся сума нарахованих податків, адже вона нікуди не дівається — зменшення актуальне для податкової звітності, у бухгалтерському ж обліку є сума нарахованого закордонного податку, а також українського податку (за мінусом проведеного зарахування).

Варто зауважити: бухгалтерською нормативною окремо не визначено порядку відображення на рахунках бухобліку утриманого за кордоном податку та його зарахування в Україні. Тобто в цьому процесі потрібно керуватися загальновстановленими правилами з урахуванням механізму сплати й зарахування податку (П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, МСБО (IAS) 12 “Податки на прибуток”, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291 (далі — Інструкція № 291), та інші нормативні документи у сфері бухобліку).

Поміж тим важливим є й сам факт проведення відповідного зарахування або відсутність такого зменшення вітчизняного податку з метою уникнення подвійного оподаткування. Відповідні аспекти потенційно можуть вказуватися й у затвердженій на підприємстві обліковій політиці.

При цьому варто зауважити: рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами”, згідно з Інструкцією № 291, призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема, за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями.

За кредитом рахунку 64 відображають нараховані платежі до бюджету, за дебетом — належні до відшкодування з бюджету податки, їхню сплату, списання тощо.

Своєю чергою, податки та збори, сплата яких відбувається до бюджету, визначені виключно ст.ст. 8 та 9 ПКУ. Таким чином, формально, сума податку на прибуток, утриманого за кордоном, не може вважатися розрахунком із бюджетом для цілей використання рахунку 64.

Однак, на наш погляд, цей рахунок можна використати для відображення таких сум до моменту їх зарахування в рахунок вітчизняного податку на прибуток

і за результатами звітнього періоду “списувати” на рахунок 98 за окремим аналітичним субрахунком. Знову ж таки застосування рахунку 98 до податку на прибуток з іноземних джерел формально є спірним кроком, але це дозволить повноцінно розкрити економічний зміст та суть проведених операцій.

Далі запропонуємо бухгалтерський приклад із утримання закордонного податку (з доходів з іноземних джерел) та його подальшого зарахування. Застосування саме такого облікового підходу не є безальтернативним, проте ми надамо орієнтири, які дозволять найбільш повно розкрити механіку відображення сплати та зарахування іноземного податку на прибуток. Порядок відповідного врахування залежить від того, чи відбулося зменшення українського податку на прибуток на суми іноземного податку (приклад 1) або ж таке зменшення не було проведено (приклад 2).

Приклад 1: ТОВ “Легіт” у жовтні 2020 року отримало за кордоном дохід у розмірі 800 тис. грн в еквіваленті. Контрагент-нерезидент утримав із суми цих доходів податок на суму в еквіваленті 120 тис. грн (для спрощення не беремо до уваги бухгалтерські проводки за отримання та продаж валюти, підприємство отримує її вже за мінусом утриманого податку). Сума податку на прибуток за 2020 рік становить 250 тис. грн. Інші підстави для зменшення українського податку в ТОВ “Легіт” відсутні. Підприємство провело відповідні зменшення в Декларації № 897 на суму сплаченого за кордоном податку. Підприємство використовує окремі субрахунки до рахунку 98 для відображення нарахування українського податку на прибуток (981) та закордонного податку (982).

Утримання податку з доходу з іноземних джерел та його подальше зарахування

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано дохід на всю суму господарських операцій	37	70 (71)	800000
2	Відображено погашення дебіторської заборгованості на суму отриманих коштів за мінусом утриманого нерезидентом податку	31	37	680000
3	Сплачено податок на прибуток з іноземних джерел	64	37	120000
4	Накопичена за період сума сплаченого закордонного податку списується на окремий субрахунок рахунку податку на прибуток (проводиться нарахування податку)	982	64	120000
5	Нараховано "український" податок на прибуток у сумі, яка залишилася після проведення відповідного зменшення (250000 грн - 120000 грн)	981	64	130000
6	Відображено у фінансових результатах нарахований податок на прибуток та утриманий податок на прибуток з іноземних джерел	79	98	250000

Приклад 2: Умови прикладу 1 залишаються актуальними, за винятком того, що ТОВ "Легіт", за результатами 2020 року, отримано нульовий показник об'єкта обкладення податком на прибуток і не має бази для зменшення українського податку на прибуток на іноземний податок.

У цьому випадку бухгалтерські проводки можуть бути такими.

Утримання податку з доходу з іноземних джерел та без його подальшого зарахування

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано дохід на всю суму господарських операцій	37	70 (71)	800000
2	Відображено погашення дебіторської заборгованості на суму отриманих коштів за мінусом утриманого нерезидентом податку	31	37	680000
3	Сплачено податок на прибуток з іноземних джерел	64	37	120000
4	Накопичена за період сума сплаченого закордонного податку списується на окремий субрахунок рахунку податку на прибуток (проводиться нарахування податку)	982	64	120000
5	Відображено у фінансових результатах утриманий податок на прибуток з іноземних джерел	79	98	120000

ВИСНОВКИ

ДПС України постійно покращує сферу оподаткування податком на прибуток підприємств.

У взаємовідносинах із платниками податку на прибуток підприємств необхідно здійснювати роз'яснювальну роботу, посилити консультаційно-інформаційні заходи з метою роз'яснення причин та об'єктивних передумов підвищення податкового навантаження з податку на прибуток підприємств у 2024 році, унеможливити випадки довільного тлумачення норм податкового кодексу та забезпечити поступову трансформацію податкової служби в частині адміністрування податку на прибуток підприємств.

Важливо формувати у платників податків відчуття соціальної відповідальності, а особливо, розуміння необхідності добровільної сплати податку на прибуток підприємств, що буде досягнуто лише за умов перетворення податкової служби із фіскальної на сервісну, налагодження діалогу із представниками бізнесу, дотримання прав і свобод платників податків на прибуток і неухильного виконання норм податкового законодавства всіма учасниками податкових відносин. Також варто відзначити передумову створення рівних умов для платників податку щодо унеможливлення привілейованого становища окремих платників податку на прибуток підприємств.

Серед ключових шляхів удосконалення діяльності державної податкової служби щодо надання адміністративних послуг в сфері оподаткування прибутку варто виокремити: 1) масштабну електронізацію адміністративних послуг, що надаються бізнесу, із послідовним об'єднанням двох таких ресурсів під єдиною структурою; 2) створення та розміщення онлайн сервісів на веб сайтах суб'єктів надання адміністративних послуг та/або їх відомчих ЦНАПів, які будуть надавати адміністративні послуги виключно тих органів влади, які їх утворили. Такий підхід найбільшою мірою відповідає кращим зарубіжним практикам організації системи надання адміністративних послуг.

Варто відмітити, що урядові плани діджиталізувати роботу державної податкової служби у 2023 році Урядом оцінені як позитивні.

Окреслені напрями вдосконалення оподаткування податком на прибуток підприємств повинні супроводжуватись покращенням таких важливих напрямків діяльності ДПС як кадровий, матеріально-технічний, фінансовий, інформаційний, що в цілому сприятиме покращенню фіскальній ефективності прибуткового оподаткування юридичних осіб в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Беззуб І. Податкова амністія: українські реалії та зарубіжний досвід. Громадська думка про правотворення. 2021. № 7 (212). С. 5–13. 3. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/baneryi/odnorazove-dobrovilne-deklaruvannya/>.
2. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л., Бундак М.М., Окремі аспекти удосконалення обслуговування платників податків: зарубіжний досвід та вітчизняні реалії.
URL:<https://r.donnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/664/%28%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F%204%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y#page=221>.
3. Воропаєва В.Г. Антропологічні засади дослідження людини як цілісної істоти: теоретико-методологічний аналіз. Гуманітарний вісник ЗДІА. 2008. № 33. С. 167–176.
4. В Україні хочуть запустити концепцію "Податкова у смартфоні". URL.: https://biz.ligazakon.net/news/217009_v-ukran-khochut-zapustiti-kontseptsyu-podatкова-u-smartfon.
5. Грищенко І., Ковтун Т. Зарубіжний досвід підтримки бізнесу Scientific Collection «InterConf», 2022. URL.: archive.interconf.center.
6. Державне регулювання використання хмарних сервісів / О. Ф. Мельников, К. Е. Петров, І. В. Кобзев, В. В. Косенко // Електронне наукове видання "Публічне адміністрування та національна безпека". — 2022. — №1. URL.: <https://openarchive.nure.ua/handle/document/20585>.
7. Додатковий протокол до Конвенції про захист прав і гідності людини : Додатковий протокол від 12.01.1998 ETS 168. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_526.
8. ДФС – більше не інспекція, а сервісна служба та партнер бізнесу URL.: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/206094.html>.

9. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. URL.: <https://tax.gov.ua/>.
10. Кашинцева О.Ю. Правова охорона антропологічної цілісності людини крізь призму особистих немайнових прав. Проблеми цивільного та підприємницького права в Україні. 2011. № 1. С. 164–168.
11. Конституція України : Закон України від 28.06.1996. № 254к/96-ВР. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254-к/96-вр>.
12. Крилов Д. Концептуальні засади вдосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України. URL: <https://hdl.handle.net/11300/13136>
13. Міхньова Є.Г. Міжнародно-правові аспекти регулювання клонування. Актуальні проблеми міжнародних відносин. 2009. № 83(2). С. 188–196.
14. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/elektronnyi-servisi/>.
15. Офіційний веб-портал Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/one-time_voluntary_declaration-530.
16. Підгайна Є. Тримаємо стрій: добірка корисних хмарних сервісів для відновлення роботи бізнесу в умовах війни. Інтерфакс-Україна. URL: <https://mind.ua/publications/20238662-trimaemo-strij-dobirka-korisnih-hmarnihservisiv-dlya-vidnovlennya-roboti-biznesu-v-umovah-vijni>.
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. URL.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
18. Порядок використання електронних довірчих послуг в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, підприємствах, установах та організаціях державної форми власності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2018 року № 749. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/>.
19. Примак Л. І. Публічні послуги в діяльності державної податкової служби України: організаційно-правові засади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Національний університет біоресурсів і

природокористування України. Київ, 2013. 21 с. URL: <http://mydisser.com/files/74694875.doc>.

20. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо покращення інвестиційного клімату в Україні) : проект Закону України № 5368 від 07.11.2016 р. URL.: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60443.

21. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України від 15.06.2021 р. № 1539-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text>.

22. Про електронні довірчі послуги. Закон України від 5.10.2017 року № 2155-VIII URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/>.

23. Під час воєнного стану сервісне обслуговування здійснюється органами ДПС незалежно від місця обліку платника податків. URL : <https://cv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/598746.html>.

24. Пудрик Д. В. Сервісне обслуговування платників податків: до питання формування змісту поняття / Д. В. Пудрик // Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. - 2016. - Вип. 6(1). - С. 99-102. - URL.: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apvu_2016_6%281%29_25.

25. Статистичні дані щодо роботи сервісу «Пульс» у січні-грудні 2022 року. URL: <https://tax.gov.ua/>.

26. Таранова Є. Міграція в “хмару”: чому у воєнний час хмарні технології допоможуть убезпечити бізнес. IT та Телеком. URL: <https://delo.ua/uk/telecom/migraciya-v-xmaru-comu-u-vojennii-cas-xmarni-texnologiyi-dopomozutubezpeciti-biznes-397106/>.

27. Тимошенко І., Нащекіна О. Суб'єкти, агенти, актори і стейкхолдери в економічних дослідженнях освіти. URL: http://www.sci-works.org/sci_files/p_1354691122.pdf

28. Шевченко В.М. Сервісне обслуговування платників податків щодо одноразового (спеціального) добровільного декларування URL.: https://ipa.karazin.ua/wp-content/themes/education/filesforpages/science/zbirnuk_do_kogres2022.pdf#page=241.
29. Янковський О. Питання кібербезпеки в умовах воєнного часу. КПМГУ країна. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/blogs/home/posts/2022/4/pytannyakiberbezpeky-v-umovakh-voyennoho-chasu.html>.
30. Cloud Service Models: SaaS, PaaS, IaaS – Which Is Better for Your Business. Digital Skynet CORP. URL: <https://digitalskynet.com/blog/cloud-servicemodels-saas-paas-iaas-whichis-better-for-your-business>.
31. Panahizadeh M., Moosavi SKH. An Approach to Ethical Fundamental and Interpretation of Human Cloning and Its Relationship with Jurisprudence. 2nd Congress on Review of Islamic Regulations in Medicine, 2013. P. 348–390.
32. Seyedeh Leila Nabavizadeh, Davood Mehrabani, Zabihallah Vahedi, Farzad Manafi Cloning: A Review on Bioethics, Lagal, Jurisprudence and Regenerative Issues in Iran. World Journal of Plastic Surgery, 2016. № 5(3). P. 213-225. URL : <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5109382/>.

