

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ
від 23.12.2024 № 5814/ІПК/99-00-21-02-01 ІПК

Щодо порядку виправлення помилок у податковому обліку за попередні звітні роки

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення на отримання індивідуальної податкової консультації щодо порядку виправлення помилок у податковому обліку за попередні звітні роки, керуючись статтею 52 [Податкового кодексу України](#) (далі — [Кодекс](#)), у межах компетенції повідомляє.

У своєму зверненні Товариство повідомило, що провадить діяльність у видобувній галузі. Відповідно до пункту 2 статті 12¹, пункту 3 статті 14 [Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»](#), Товариство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності й має обов'язок щорічно публікувати звітність зі звітом незалежного аудитора. Окрім того, стаття 46.2 [Кодексу](#) передбачає, що фінансова звітність є невід'ємним додатком до [Податкової декларації з податку на прибуток підприємств](#), а також щорічно подається податковому органу зі звітом аудитора.

Товариство виявило помилку, що призвела до зміни фінансового результату до оподаткування за попередній період, а саме за 2023 рік, за який фінансова звітність затверджена й оприлюднена зі звітом аудитора. Ця помилка буде відображена у фінансовій звітності за 2024 рік відповідно до статей 42 та 49 [МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»](#), якими передбачено, що суб'єкт господарювання виправляє виявлені помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення, з відповідним розкриттям у Примітках до фінансової звітності шляхом збільшення / зменшення нерозподіленого прибутку на початку періоду. Міжнародними стандартами фінансової звітності та стандартами аудиту не передбачено випуску нової звітності за період, у якому допущено помилку.

Товариство стикнулося з проблемою заповнення рядка 02 Уточнюючої податкової декларації з податку на прибуток «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів звітності (+, -)», оскільки фінансовий результат до оподаткування за 2023 рік у фінансовій звітності за 2023 рік залишиться без змін, а у 2024 році не буде впливу на фінансовий результат, оскільки виправлення пройде через нерозподілений прибуток Звіту про фінансовий стан. Таким чином, показники Звіту про фінансові результати, які переносяться в [Декларацію з податку на прибуток](#), не зазнають змін.

Зважаючи на викладене, Товариство просить надати відповідь на такі запитання:

1. Яким чином відобразити дані в рядку 02 «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів звітності (+, -)» уточнюючої податкової декларації з податку на прибуток за 2023 рік у випадку виправлення помилок, виявлених у наступних звітних періодах?
2. Чи необхідно повторно подавати фінансову звітність за 2023 рік разом з уточнюючою декларацією з податку на прибуток за 2023 рік, зважаючи на те, що сама фінансова звітність не зазнає змін, оскільки коригування результатів 2023 року будуть відображені у фінансовій звітності за 2024 рік?

Відповідно до підпункту 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 розділу I [Кодексу](#) платник податків зобов'язаний подавати до контролюючих органів у порядку, установленому податковим законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків.

Згідно з пунктом 36.1 статті 36 розділу I [Кодексу](#) податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку та строки, визначені [Кодексом](#).

Податковий обов'язок виникає в платника за кожним податком і збором (пункт 36.2 статті 36 розділу I [Кодексу](#)).

Відповідно до абзацу першого пункту 44.1 статті 44 [Кодексу](#) для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових

зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 [Кодексу](#).

Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат і фінансового результату до оподаткування (пункт 44.2 статті 44 [Кодексу](#)).

Фінансова звітність або звіт про фінансовий стан (баланс) і звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), що подаються відповідно до абзаців першого та другого пункту 46.2 статті 46 I [Кодексу](#), є додатком до податкової декларації з податку на прибуток підприємств та її невід'ємною частиною.

Згідно з підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 [Кодексу](#) об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III [Кодексу](#).

Відповідно до пункту 50.1 статті 50 глави 2 розділу II [Кодексу](#), якщо в майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 глави 9 розділу II [Кодексу](#)) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться в раніше поданій ним декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою, чинною на час подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право не подавати такого розрахунку, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені.

Отже, якщо внаслідок виправлення помилок у фінансовій звітності змінюються показники, зокрема показник рядка 01 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» або рядка 02 «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)» Податкової декларації, такі показники підлягають виправленню одним із визначених вище способів.

З огляду на зазначене вище, якщо виправлення помилок у фінансовій звітності впливає на фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток) та, як наслідок, на показник об'єкта оподаткування податком на прибуток, то платник податків здійснює виправлення показників податкової декларації з податку на прибуток або шляхом подання уточнюючого розрахунку, або у складі податкової декларації з податку на прибуток за відповідний податковий (звітний) період за чинною на день їх подання формою.

У разі подання платником податку уточнюючої декларації до такої декларації мають бути подані всі додатки, передбачені для заповнення відповідних рядків декларації, незалежно від того, чи виправлялися показники цих рядків та додатків декларації, із зазначенням інформації про подані додатки в таблиці «Наявність додатків» декларації. При цьому фінансова звітність за звітні періоди, що уточнюються, подається до уточнюючої декларації лише в разі виправлення показників такої фінансової звітності.

Відповідно до частини шостої статті 14 Закону України [від 16 липня 1999 року № 996](#) «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами та доповненнями (далі — [Закон № 996](#)) підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та уточнену консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин. Подання та оприлюднення уточненої фінансової звітності та уточненої консолідованої фінансової звітності здійснюються в такому самому порядку, як і фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, що уточнюються.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (пункт 2 статті 6 [Закону № 996](#)).

Статтями 48 і 49 глави 2 розділу II [Кодексу](#) передбачено порядок складання та подання податкової декларації до контролюючих органів та визначено умови відмови в прийнятті податкової декларації.

Згідно з пунктом 48.3 статті 48 [Кодексу](#) податкова декларація має містити обов'язкові реквізити, зокрема інформацію про додатки, що додаються до податкової декларації та є її невід'ємною частиною.

Фінансова звітність подається як додаток ФЗ до Декларації. При цьому в таблиці «Наявність додатків» платниками, які складають фінансову звітність згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами, проставляється позначка «+» у відповідній графі: НП(С)БО або МСФЗ.

Разом з такими уточнюючими деклараціями платник податків може подати відповідно до пункту 46.4 статті 46 [Кодексу](#) доповнення до таких декларацій, складене за довільною формою, з поясненням мотивів його подання та розшифруванням показників збільшення або зменшення раніше визначеного та задекларованого фінансового результату до оподаткування. Таке доповнення вважатиметься невід'ємною частиною уточнюючої декларації. Про цей факт подання доповнення платник зазначає в спеціально відведеному місці в податковій декларації.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 [Кодексу](#)).