

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ
від 21.07.2025 р. № 3933/ІПК/99-00-21-02-02 ІПК

Щодо оподаткування податком на прибуток підприємств операцій, пов'язаних з
реорганізацією шляхом перетворення в акціонерне товариство

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення ДП «» (далі – ДП) щодо оподаткування податком на прибуток підприємств операцій, пов'язаних з реорганізацією шляхом перетворення в акціонерне товариство (далі – АТ), та керуючись ст. 52 [Податкового кодексу України](#) (далі – [Кодекс](#)), в межах компетенції повідомляє.

Як зазначено у зверненні, відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України [від 02.02.2024 № 74-р](#) (зі змінами) ДП перебуває у стані реорганізації шляхом перетворення в АТ, 100 відсотків акцій у статутному капіталі якого належать державі та не підлягають приватизації або відчуженню у інший спосіб. Процедура перереєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб запланована на липень 2025 року.

ДП, як великий платник податків, здійснює коригування фінансового результату до оподаткування на суму непогашеного від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) періодів за правилами встановленими п.п. 140.4.4 п. 140.4 ст. 140 [Кодексу](#).

Розмір від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх звітних років ДП, що підлягає включенню до [Додатку РІ](#) до [декларації з податку на прибуток](#) у 2025 році, розрахований відповідно до вимог п.п. 140.4.4 п. 140.4 ст. 140 [Кодексу](#), становить 50 % від суми непогашеного від'ємного значення об'єкта оподаткування за 2022 рік.

ДП просить надати індивідуальну податкову консультацію з наступних питань:

1. Чи вважатиметься звітний період, в якому відбудеться перетворення підприємства (зміна організаційно-правової форми) останнім звітним податковим періодом для ДП та чи повинно підприємство у такому випадку подавати ліквідаційну [декларацію з податку на прибуток](#)?

2. Чи вважатиметься АТ новоствореним платником податку на прибуток та відповідно до п. 137.5 ст. 137 [Кодексу](#) повинне буде звітувати до ДПС за встановленим річним податковим (звітним) періодом?

3. Як правонаступником АТ відображатимуться у фінансовій звітності та податковій [декларації з податку на прибуток підприємств](#) показники діяльності реорганізованого підприємства ДП за період з початку року і до дати перетворення та показники діяльності АТ починаючи з дати перетворення по кінець звітного періоду, в якому відбувається зміна організаційно-правової форми підприємства? Чи враховуватимуться показники діяльності ДП у фінансовій звітності та [декларації з податку на прибуток](#) АТ нарастаючим підсумком з початку звітного року?

4. У якій сумі правонаступник АТ у звітному періоді після зміни організаційно-правової форми підприємства матиме право зменшити фінансовий результат до оподаткування

на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування платника податку, що реорганізується шляхом перетворення ДП?

5. Чи продовжує АТ обліковувати суму непогашеного залишку від'ємного значення об'єкта оподаткування за 2022 рік ДП відповідно до правил визначених п.п. 140.4.4 п. 140.4 ст. 1401 [Кодексу](#) до повного його погашення?

6. Як враховуватимуться АТ в [декларації з податку на прибуток](#) у наступному звітному періоді після зміни організаційно-правової форми підприємства задекларовані у рядку 16.4.2 додатку ЗП до [декларації з податку на прибуток](#) ДП нараховані та сплачені у відповідних звітних періодах суми авансових внесків з податку на прибуток, нарахованих на суму дивідендів та прирівняних до них платежів, та які відносяться на зменшення нарахованої суми податку у наступних звітних періодах?

Порядок припинення юридичної особи шляхом злиття, приєднання, поділу та перетворення визначений ст. 107 [Цивільного кодексу України](#) (далі – [ЦКУ](#)).

Відповідно до частини першої ст. 104 [ЦКУ](#) юридична особа припиняється в результаті реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації.

Юридична особа є такою, що припинилася, з дня внесення до єдиного державного реєстру запису про її припинення (частина п'ята ст. 104 [ЦКУ](#)).

Згідно з частиною першою та другою ст. 108 [ЦКУ](#) перетворенням юридичної особи є зміна її організаційно-правової форми.

У разі перетворення до нової юридичної особи переходять усе майно, усі права та обов'язки попередньої юридичної особи.

Згідно з частиною першою ст. 106 [ЦКУ](#) злиття, приєднання, поділ та перетворення юридичної особи здійснюються за рішенням його учасників або органу юридичної особи, уповноваженого на це установчими документами, а у випадках, передбачених законом, - за рішенням суду або відповідних органів державної влади.

Частинами другою та третьою ст. 107 [ЦКУ](#) встановлено, що після закінчення строку для пред'явлення вимог кредиторами та задоволення чи відхилення цих вимог комісія з припинення юридичної особи складає передавальний акт (у разі злиття, приєднання або перетворення) або розподільчий баланс (у разі поділу), який має містити положення про правонаступництво щодо майна, прав та обов'язків юридичної особи, що припиняється шляхом поділу, стосовно всіх її кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, які оспорується сторонами.

Передавальний акт та розподільчий баланс затверджуються учасниками юридичної особи або органом, який прийняв рішення про її припинення, крім випадків, встановлених законом.

Відповідно до частини шостої ст. 4 Закону України [від 15 травня 2003 року № 755-IV](#) «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських

формувань» (далі – [Закон № 755-IV](#)) у разі перетворення юридичних осіб здійснюється державна реєстрація припинення юридичної особи, що припиняється у результаті перетворення, та державна реєстрація новоутвореної юридичної особи. Перетворення вважається завершеним з дати державної реєстрації новоутвореної юридичної особи.

Отже, реорганізація шляхом перетворення передбачає припинення однієї юридичної особи та створення нової.

До моменту затвердження ліквідаційного балансу ліквідаційна комісія (ліквідатор) складає та подає податковим органам звітність за останній звітний період.

Щодо питання 1

Згідно з п. 137.4 ст. 137 [Кодексу](#) податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених п. 137.5 ст. 137 [Кодексу](#), є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду.

Якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого податкового (звітного) періоду), останнім податковим (звітним) періодом вважається період, на який припадає дата ліквідації (п.п. 137.4.3 п. 137.4 ст. 137 [Кодексу](#)).

Враховуючи, що дата ліквідації може припадати на початок або середину звітного (податкового) кварталу (року), то платник податку на прибуток підприємств (ДП) може подати останню (ліквідаційну) [Податкову декларацію з податку на прибуток підприємств](#), затверджену наказом Міністерства фінансів України [від 20.10.2015 № 897](#) (зі змінами) (далі – [Декларація](#)) починаючи з дня внесення запису до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань про ліквідацію юридичної особи, але не пізніше строків встановлених п. 49.18 ст. 49 [Кодексу](#).

Додатком до такої [Декларації](#) та її невід'ємною частиною є комплект річної фінансової звітності (за період з початку року по дату ліквідації), у тому числі ліквідаційний баланс.

Щодо питання 2

Для платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році встановлюється річний податковий (звітний) період (п.п. «а» п. 137.5 ст. 137 [Кодексу](#)).

Перший податковий (звітний) період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітного) періоду (п.п. 137.4.2 п. 137.4 ст. 137 [Кодексу](#)).

Строки подання [Декларації](#), для платників, які використовують базовий звітний період квартал або рік, встановлені п. 49.18 ст. 49 [Кодексу](#).

Так, відповідно до п.п. 49.18.6 п. 49.18 ст. 49 [Кодексу](#) податкова декларація за звітний (податковий) рік подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Фінансова звітність або звіт про фінансовий стан (баланс) та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), що подаються відповідно до абзаців першого та другого п. 46.2 ст. 46 [Кодексу](#), є додатком до декларації та її невід'ємною частиною.

При цьому, абзацами першим – третім п. 46.2 ст. 46 [Кодексу](#) визначено, що платник податку на прибуток (крім платників податку на прибуток, які відповідно до Закону України [від 16 липня 1999 року № 996-XIV](#) «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями) зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом) подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації з урахуванням вимог ст. 137 [Кодексу](#).

Отже, АТ вважатиметься новоствореним платником податку на прибуток, а першим податковим (звітним) періодом для такого платника є звітний період, який розпочинається з дати початку його обліку і закінчується останнім днем звітного (податкового) року.

Щодо питань 3, 4, 5, 6

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 [Кодексу](#) об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств 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 визначені відповідними положеннями цього [Кодексу](#).

Згідно з п.п. 140.4.4 п. 140.4 ст. 140 [Кодексу](#) фінансовий результат до оподаткування зменшується, зокрема, на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування платника (крім великих платників податків) минулих податкових (звітних) років.

Великі платники податків зменшують фінансовий результат до оподаткування на частину суми від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років до повного його погашення у такому порядку.

Великі платники податків мають право зменшувати фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду (прибуток, збиток або нульове значення) не більше ніж на 50 відсотків непогашеної суми від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років.

Сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років, не погашена позитивним значенням об'єкта оподаткування податкового (звітного) року, зменшує фінансовий результат до оподаткування (прибуток, збиток або нульове

значення) майбутніх податкових (звітних) періодів у розмірі не більше 50 відсотків такої непогашеної суми до її повного погашення.

Якщо непогашена сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років становить не більше 10 відсотків позитивного значення об'єкта оподаткування податкового (звітного) періоду, обрахованого відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 цього [Кодексу](#) без урахування непогашеного від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років, така сума від'ємного значення зменшує фінансовий результат до оподаткування цього податкового (звітного) періоду в повному обсязі.

Положення цього підпункту застосовуються з урахуванням пунктів 3 та 4 2 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» цього [Кодексу](#).

Для цілей цього підпункту погашеними вважаються суми від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років, для яких одночасно виконуються дві такі умови:

- а) ці суми були включені до розрахунку об'єкта оподаткування майбутніх податкових (звітних) періодів;
- б) за рахунок цих сум було зменшено позитивне значення об'єкта оподаткування (прибуток) відповідних податкових (звітних) років, обраховане відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 цього [Кодексу](#) без урахування непогашеного від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років.

Відповідно до п.п. 140.4.5 п. 140.4 ст. 140 [Кодексу](#) фінансовий результат до оподаткування зменшується, зокрема, платником податку - правонаступником на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування платника податку, що реорганізується шляхом:

- приєднання, злиття, перетворення - у періоді затвердження передавального акта.

При проведенні реорганізації від'ємне значення об'єкта оподаткування податкового (звітного) періоду, що обліковувалося у платника податку, що припиняється, на дату затвердження передавального акта або розподільчого балансу, зменшує фінансовий результат до оподаткування платника податку - правонаступника в сумі, що не перевищує суму власного капіталу платника податку, що припиняється, станом на кінець попереднього податкового (звітного) року та за умови, що платник податку, що припиняється, та платник податку - правонаступник були пов'язаними особами більше ніж вісімнадцять послідовних місяців до дати завершення приєднання (злиття).

Платник податку на прибуток – правонаступник має право включити у рядок 3.2.4.1 додатка РІ до рядка 03 РІ своєї [Декларації](#) показник від'ємного значення об'єкта оподаткування податкового (звітного) періоду, який обліковувався у платника податку, що припиняється, у [Декларації](#) на дату затвердження передавального акта.

Отже, якщо правонаступника (АТ) не включено в 2025 році до Реєстру ВПП, то він має право у 2025 році зменшити фінансовий результат до оподаткування на всю суму непогашеного від'ємного значення об'єкта оподаткування ДП, яка обліковувалась у

нього у [Декларації](#) на дату затвердження передавального акта у повному обсязі у поточному році та наступних звітних періодах до повного її погашення, у сумі, що не перевищує суму власного капіталу платника податку, що припиняється, станом на кінець попереднього податкового (звітного) року.

Водночас зазначаємо, що правонаступником (АТ) показники діяльності реорганізованого ДП за період з початку року і до дати перетворення не враховуватимуться у фінансовій звітності та [декларації з податку на прибуток](#) АТ.

Слід зазначити, що положеннями Кодексу не передбачено перенесення до [Декларації](#) АТ у наступному звітному періоді після зміни організаційно-правової форми підприємства, задекларовані у рядку 16.4.2 додатку ЗП до [декларації з податку на прибуток](#) ДП нараховані та сплачені у відповідних звітних періодах суми авансових внесків з податку на прибуток, нарахованих на суму дивідендів та прирівняних до них платежів, які відносяться на зменшення нарахованої суми податку у наступних звітних періодах.

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