

Виктория ЯКИМАЩЕНКО, редактор

## ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

### Нормативная база:

- Налоговый кодекс (далее – НК).

### Общие правила исправления «прибыльных» ошибок

Сумму налога на прибыль, подлежащую уплате за отчетный период, плательщики рассчитывают в декларации по этому налогу (далее – декларация). При этом никто не застрахован от ошибок. Назовем **две причины** их возникновения.

Налог на прибыль может быть рассчитан неверно из-за ошибок, допущенных:

- в бухучете и финансовой отчетности – в суммах расходов и/или доходов и финансового результата за отчетный период. Результаты таких ошибок переходят в декларацию и искажают сумму налога на прибыль;
- при заполнении декларации, в частности приложений к ней.

Исправлять такие ошибки лучше самостоятельно, пока их не обнаружил и не «исправил» контролирующий орган, применив вдобавок финансовые санкции.

### Как можно исправить самостоятельно выявленные ошибки?

Ошибки по налогу на прибыль, которые плательщик обнаружил сам, можно исправить (п. 50.1 НК):

- в уточняющем расчете (далее – УР);
- в текущей отчетной декларации. Для этого в составе декларации нужно подать **приложение ВП**. При этом к одной декларации можно подать только одно приложение ВП.

На сумму **недоплаты** налогового обязательства, возникшую в результате исправления ошибки, начисляются:

- штраф в размере **3 %** – если ошибка исправляется с помощью УР; в размере **5 %** – если ошибка исправляется с помощью приложения ВП;

- пеня, начисление которой начинается с 91-го календарного дня после окончания срока, установленного НК для уплаты налогового обязательства (пп. 129.1.3, пп. 129.1.9 НК; см. дополнительно письмо ГФС от 29.08.16 г. № 18608/6/99-99-15-03-02-15, Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 31.08.18 г. № 3810/6/99-99-12-02-01-15/ІПК). Таким образом, если плательщик успеет «исправиться» в течение 90 дней, пеня ему не грозит.



**Хотим предупредить!** Недоплатой считается сумма самостоятельно начисленного занижения налогового обязательства (п. 120.2 НК). При этом если штраф не будет уплачен вовремя и превратится в налоговый долг, то на его сумму также будет начисляться пеня.



### Включаются ли суммы штрафа и пени в налоговые расходы?

Да, сумма штрафа и пени, начисленная в результате самостоятельного исправления ошибки, без ограничений включается в **расходы отчетного периода** и в бухгалтерском, и в налоговом учете. В налоговом учете для такого случая не **предусмотрено корректировок** финрезультата.



### Что должен учесть плательщик при самостоятельном исправлении «прибыльных» ошибок?

Назовем самые важные моменты:

- все допущенные ошибки исправляются в форме декларации, действующей на дату их исправления. Сейчас действует форма декларации, утвержденная приказом Минфина от 20.10.15 г. № 897 в редакции приказа Минфина от 28.04.17 г. № 467;

- в одном УР или с помощью одного приложения ВП можно исправить ошибки только за один отчетный период;
- если ошибка, допущенная в прошлых отчетных периодах, влияет на налоговые обязательства текущего отчетного периода, результаты ее исправления отражаются в текущей декларации;
- за ошибки, допущенные при расчете налога и заполнении декларации за отчетные периоды 2015 года, штрафные санкции не применяются (п. 31 подразд. 10 разд. XX НК). Но пеня на сумму недоплаты начисляется. При этом после 9 ноября 2018 года ошибки, допущенные в отчетных периодах до 01.10.15 г., исправить уже нельзя (кроме ошибок, связанных с применением правил трансфертного ценообразования). Причина: истек срок давности, предусмотренный ст. 102 НК (1 095 дней). Правда, это не относится к ошибкам за «старые» периоды, которые уже исправлялись в отчетности после 01.10.15 г. (п. 102.1 НК).

### Как поступать, если плательщик хочет исправить ошибки сразу за несколько отчетных периодов?

Для одновременного исправления ошибок за несколько периодов плательщик может:

- либо составить несколько УР за каждый такой период;
- либо составить УР за все предыдущие периоды (по одному УР за каждый), кроме последнего. А ошибки за последний «ошибочный» период можно исправить, подав приложение ВП в составе отчетной декларации.



**Будьте внимательны!** При исправлении ошибок соблюдайте хронологическую последовательность исправляемой отчетности (см. пример 1). Ведь одна ошибка может повлиять сразу на несколько отчетных периодов.

### Пример 1

Плательщик налога на прибыль не показывал в декларациях убытки в течение 2016 и 2017 годов. В декларации за три квартала 2018 года он решил их отразить.

Согласно пп. 134.1.1 и 140.4.2 НК, плательщик может уменьшить финрезультат до налогообложения на сумму налоговых убытков прошлых лет. При этом в данной ситуации:

- убытки 2016 года – увеличивают сумму убытков 2017-го;
- убытки 2017 года – уменьшают объект налогообложения 2018-го.

Таким образом, чтобы определить правильную сумму убытков 2017 года, плательщику сначала нужно задекларировать убытки 2016 года.

Поэтому перед подачей декларации за три квартала 2018 года плательщик, соблюдая хронологическую последовательность с переносом убытков из года в год, может:

- либо подать УР за 2016 и 2017 годы;
- либо подать УР за 2016 год, а убытки 2017-го (с учетом убытков 2016 года) отразить в приложении ВП к отчетной декларации.

В таком случае вся сумма накопленных убытков уменьшит объект налогообложения за три квартала 2018 года.

### А нужно ли начислять штраф и пеню, если сумма убытка случайно завышена?

**По мнению ГФС, нужно.** ГФС считает, что уменьшение суммы убытка при самостоятельном исправлении ошибки является занижением налогового обязательства. И требует начислить на эту сумму штраф и пеню (ОИР, категория 102.23).

**По нашему мнению,** завышение суммы убытка в периоде такого завышения не приводит к занижению налогового обязательства за отчетный период. В бюджет ведь все равно ничего не поступит даже при правильно рассчитанной сумме убытка. Поэтому такое завышение нельзя считать недоплатой и начислять на его сумму штраф и пеню.

Рекомендуем плательщику, который столкнется с такой ситуацией, обратиться за индивидуальной налоговой консультацией. Но если консультация будет «плохая», ему придется отстаивать свои права в суде.

### Нужно ли начислять пеню на заниженную сумму налогового обязательства при самостоятельном исправлении ошибок, если у плательщика есть переплата по налогу на прибыль?

**По мнению ГФС, нужно** (ОИР, категория 138.02). Согласно пп. 129.1.3 НК, пеня начисляется на сумму налогового обязательства, определенного плательщиком. Поэтому если плательщик указал сумму такого обязательства в УР (или в приложении ВП), он должен начислить на его сумму пеню. Даже

если у плательщика имеется переплата по данному налогу.

Если плательщик не начислит пеню сам, это делает за него контролирующий орган во время проверки. При этом налоговики могут дополнительно наложить на должностных лиц плательщика админштраф согласно ст. 163.2 КУоАП – за несвоевременную подачу платежных поручений на перечисление обязательных платежей (ОИР, категория 138.02).

## Исправление ошибок с помощью УР

УР подается плательщиком в налоговый орган в любой рабочий день отчетного периода по общим правилам подачи отчетности, установленным ст. 49 НК.



**На заметку!** Результаты исправления ошибки с помощью УР «засветятся» в интегрированной карточке плательщика (далее – ИКП) в день подачи УР (пп. 2 п. 4 разд. IV Порядка, утвержденного приказом Минфина от 07.04.16 г. № 422, далее – Порядок № 422).

## Особенности заполнения УР

**Заголовочная часть УР** заполняется так:

- в поле **1** ставится отметка в клеточке «Уточняющая»;
- в полях **2** и **3** отражается отчетный налоговый период, за который исправляются ошибки (ОИР, категория 102.23.02);
- остальные поля заполняются в общем порядке.

В **основном поле УР** в строках **01–25** отражаются **правильные** данные за исправляемый период.

**Результаты исправления ошибок** отражаются в специальных разделах УР:

- «Виправлення помилок» (строки **26–30**) – для ошибок, допущенных при расчете налога на прибыль (в строках **01–19** декларации) и авансового взноса при выплате дивидендов (в строках **20–22** декларации и приложении АВ к ней);
- «Виправлення помилок з податку на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів» (строки **31–34**) – для ошибок, допущенных в строках **23–25** декларации и приложении ПН к ней.

При этом указанные разделы УР заполняются так:

- в строках **26, 27** и **31** отражается занижение (либо завышение) налоговых обязательств со знаком «+» (либо «-»). Сумма занижения (завышения) обязательства рассчитывается по алгоритму, приведенному в наименовании показателя соответствующей строки;
- строки **28, 32** не заполняются;
- в строках **29, 33** указывается сумма пени, рассчитанная за каждый день просрочки уплаты доначисленной суммы налогового обязательства, включая день погашения недоплаты (абзац второй п. 129.4 НК);
- строках **30, 34** – сумма штрафа в размере **3 %** суммы недоплаты.



**Обратите внимание!** Формально базой для начисления штрафа и пени служит показатель строки 26 (27, 31) со знаком «+» (см. выше).



**В какой срок нужно уплатить суммы недоплаты, штрафа и пени, рассчитанные в УР?**

Как мы уже сказали, показатели строк разделов УР, в которых отражаются результаты исправления ошибок, переносятся в ИКП на дату подачи УР. Поэтому чтобы у плательщика не возникла недоимка в сумме недоплаты, штрафа и пени, отраженных в УР, **сначала нужно уплатить такие обязательства, а потом уже подавать УР** (пп. «а» п. 50.1 НК).

## Особенности подачи УР



**Надо ли вместе с УР подавать приложения, если ранее они были заполнены правильно?**

**Да, надо.** Приложения являются неотъемлемой частью декларации (п. 46.1 НК). Поэтому вместе с УР подаются все приложения, в которых есть показатели за данный отчетный период.

И вообще запомните: УР является правильной копией «ошибочной» декларацией. То есть ошибки исправлены, а все правильное – указано еще раз. Поэтому не забудьте в УР заполнить также все поля и реквизиты, которые были правильно заполнены в «ошибочной» декларации (кроме реквизита «Уточняющая» и отчетного периода).

### Нужно ли вместе с УР подавать повторно финотчетность за исправляемый период?

Финотчетность – одно из приложений к декларации, которое подается в обязательном порядке согласно п. 46.2 НК. Обычно плательщики подают ее **в электронном виде через «Единое окно»**. И налоговый орган имеет доступ к такой отчетности, даже если плательщик не подал ее в составе УР. Поэтому повторно подавать электронную финотчетность **нужно, только если она подлежит исправлению** (ОИР, категория 102.23.02).

Если же ошибки не повлияли на финотчетность и она не исправляется, то есть повторно не подается вместе с УР, тогда **при заполнении такого УР все равно нужно:**

- в поле «Наявність додатків» – сделать отметку о подаче приложения ФЗ;
- в поле «Наявність поданих до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств додатків – форм фінансової звітності» – указать сведения о «правильных» формах финотчетности, которые были поданы с ошибочной декларацией.

Если плательщик вместе с ошибочной декларацией подавал финотчетность **в бумажной форме** (либо вообще не подавал), тогда рекомендуем вместе с УР подать такую финотчетность в налоговый орган **повторно** в порядке, предусмотренном для уточненной финотчетности (см. ниже).

### Каким образом можно подать в налоговый орган уточненную финотчетность?

Уточненная финотчетность может быть подана в бумажном виде в налоговый орган по основному месту регистрации плательщика **с сопроводительным письмом до подачи УР**. При этом в таком письме нужно пояснить суть ошибки (ОИР, категория 102.23.02).

При этом УР следует заполнить так:

- в поле «Наявність додатків» – поставить отметку о подаче приложения ФЗ;
- поле «Наявність поданих до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств додатків – форм фінансової звітності» – указать сведения об уточненных формах финотчетности, которые подаются вместе с УР;
- поле «Наявність доповнення» – например: «Лист від 06.06.18 р. № 15 (фінансова звітність за 6 місяців 2017 року)». При этом в поле «Додатки на \_\_\_ арк.» нужно указать количество листов поданной финотчетности с учетом листов письма.

### Нужно ли подавать УР, если исправления внесены только в финотчетность?

**Да, нужно** (ОИР, категория 102.23.02). Финотчетность является неотъемлемой частью декларации. Поэтому в случае исправления финотчетности ее необходимо подать в налоговый орган в составе УР. Даже если в самой декларации нет никаких поправок.

То есть в УР приводятся данные прежней отчетной декларации, а уточненная финотчетность подается в качестве дополнения к УР письмом (см. выше).

### Надо ли подавать УР за прошлые годы, если ошибка исправлена в бухучете путем корректировки нераспределенного сальдо на начало отчетного года?

**Да, надо** (ОИР, категория 102.23.02). Согласно п. 4 П(С)БУ 6, если ошибка, допущенная при составлении финотчетности в прошлые отчетные годы, повлияла на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), то в отчетном году она исправляется путем корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало года.

При этом помимо такого исправления в финотчетности за текущий отчетный период плательщик должен еще и подать в налоговый орган:

- УР за исправляемый период с правильными показателями строк **01** и/или **02**;
- финотчетность за исправляемый период с правильными данными. Такую финотчетность придется составить специально для налогового органа и подать в порядке, предусмотренном для подачи уточненной финотчетности (см. выше).

### Пример 2

В августе 2018 года плательщик налога на прибыль, который отчитывается по итогам года, обнаружил, что неправильно определил сумму убытка за 2017 год: вместо 20 000 грн. он задекларировал всего 5 000 грн. В этом же месяце он подал в налоговый орган УР за 2017 год с правильной суммой убытка.

Значит, в декларации за 2018 год правильная сумма убытка (20 000 грн.) отразится в строке 3.2.4 приложения PI к такой декларации.

### Пример 3

Плательщик налога на прибыль в 2018 отчитывается ежеквартально. В сентябре он обна-

ружил, что в апреле не списал и не отразил в составе доходов кредиторскую задолженность по предоплате за товар, которую получил в 2015 году. Сумма предоплаты – 12 000 грн. (в т. ч. НДС – 2 000 грн.). Задолженность надо было списать в связи с истечением срока исковой давности.

Расскажем подробно, как плательщику исправить такую ошибку в учете и финотчетности и как заполнить УР.

**Бухгалтерский учет.** Согласно п. 9 Методических рекомендаций по применению учетных регистров бухучета, утвержденных приказом Минфина от 29.12.2000 г. № 356, ошибки в учетных регистрах за отчетный год, выявленные после итоговых записей в Главной книге, исправляются в учетных регистрах и Главной книге в месяце их выявления. Эти корректировки проводятся на основании бухгалтерской справки.

Значит, после выявления ошибки в сентябре 2018 года бухгалтер должен **составить бухгалтерскую справку**, поясняющую причины списания задолженности и «запоздалость» ее списания.

На основании бухгалтерской справки нужно отразить в учете:

- сумму дохода от списания задолженности: Дт **681** «Расчеты по авансам полученным» – Кт **717** «Доход от списания кредиторской задолженности» – **12 000 грн.**;
- расходы в сумме НДС: Дт **949** «Прочие расходы операционной деятельности» – Кт **643** «Налоговые обязательства» – **2 000 грн.**



**Важный нюанс!** Так как поставка не состоялась, то поставщик имеет право уменьшить сумму налоговых обязательств по НДС на дату списания задолженности. То есть нужно **оформить РК**, зарегистрировать его у покупателя и сделать в учете корректирующую запись Дт **643** – Кт **641** – **2 000 грн. методом «сторно»**. Однако на практике регистрации РК к НН, с даты составления которой прошло более 1 095 дней, не получится. А без такого РК нельзя уменьшить налоговые обязательства (пп. 192.1.1 НК). То есть нельзя сторнировать кредитовое сальдо субсчета 641;

- списание доходов и расходов на финрезультат: Дт **717** – Кт **791** «Результат операционной деятельности» – **12 000 грн.**, Дт **791** – Кт **949** – **2 000 грн.**;

- сумму налога на прибыль, начисленную с дополнительного дохода от списания задолженности – Дт **98** «Налог на прибыль» – Кт **641/налог на прибыль** – **1 800 грн.** [(12 000 грн. – 2 000 грн.) x 18 %].

**Финансовая отчетность.** Поскольку финотчетность составляется нарастающим итогом за отчетный год, то в ней ошибка апреля, обнаруженная в сентябре, будет учтена по итогам трех кварталов 2018 года. То есть доходы от списания задолженности попадут в общую сумму прочих операционных доходов в целом за три квартала.



**А нужно ли за полугодие 2018 года составлять уточняющую финотчетность?**

**Да, составить уточняющую финотчетность придется.** Но подать ее нужно будет только в налоговый орган. Поясним, почему это так.

Напомним, что с 1 января 2018 года вступил в силу п. 6 ст. 14 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV. Согласно указанному пункту, предприятия могут подавать уточненную финотчетность взамен ранее поданной, в частности, для исправления самостоятельно выявленных ошибок. При этом уточненная отчетность должна подаваться в том же порядке, что и обычная. Иными словами, в электронном виде через «Единое окно». Однако на практике такой способ подачи уточненной финотчетности пока не реализован.

Поэтому в нашем случае предприятие **не позднее 25 октября 2018 года** должно подать через «Единое окно» обычную финотчетность за 9 месяцев 2018 года, в которой нарастающим итогом отразить в том числе и доход от списания задолженности.

В то же время контролирующий орган вместе с уточняющей налоговой отчетностью (УР либо декларацией с ВП) хочет получить и уточняющую финотчетность (см. выше). Поэтому плательщику придется составить и подать в налоговый орган **финотчетность за 9 месяцев 2018 года**, в которой отразить доход от списания задолженности в том порядке, как это следовало сделать в апреле.

Предположим, что наше предприятие отчитывается по формам финотчетности, предусмотренным П(С)БУ 25. Исправление бухгалтерской ошибки в финотчетности отражаем так, как показано ниже.

**В графе 3 формы № 2-м за полугодие 2018 года** увеличиваем:

- показатели строки **2120** «Інші операційні доходи» и строки **2280** «Разом доходи» – на **12 тыс. грн.**;

- показатели строки **2180** «Інші операційні витрати» и строки **2285** «Разом витрати» – на **2 тыс. грн.**;
- показатель строки **2290** «Фінансовий результат до оподаткування» – на **10 тыс. грн.**;
- показатель строки **2300** «Податок на прибуток» – на **1,8 тыс. грн.**;
- показатель строки **2350** «Чистий прибуток (збиток)» – на **8,2 тыс. грн.**

В графе 4 формы № 1-м по состоянию на **30.06.18 г.:**

- уменьшаем показатель строки **1190** «Інші оборотні активи» – на **2 тыс. грн.**;
- увеличиваем показатель строки **1420** «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» – на **8,2 тыс. грн.**;
- увеличиваем показатели строки **1620** «Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з бюджетом» и строки **1621** «у тому числі з податку на прибуток» – на **1,8 тыс. грн.**;
- уменьшаем показатель строки **1190** «Інші поточні зобов'язання» – на **12 тыс. грн.**

**Налоговая отчетность.** Ошибка привела к доначислению налогового обязательства. А значит, к штрафу и, возможно, к пене. Такую ошибку лучше исправлять как можно скорее с помощью УР, не дожидаясь отчетной декларации. В таком случае, во-первых, плательщик минимизирует сумму пени либо вообще уйдет от ее начисления, а во-вторых, уплатит штраф в размере 3 % от суммы недоплаты, а не 5 % (как в случае исправления через ВП).

**Заполнение УР.** Основная часть УР за полугодие 2018 года (строки **01–25**) заполняется правильно (уточненными) данными. При этом показатели

строки **01** и **02** УР должны соответствовать показателям уточненной финотчетности, которая подается в налоговый орган вместе с сопроводительным письмом перед подачей такого УР (см. выше). В таком сопроводительном письме нужно пояснить суть ошибки. Кроме того, в составе УР нужно подать все приложения, которые подавались в составе ранее поданной «ошибочной» отчетной декларации.



**Внимание!** Перед подачей УР нужно уплатить доначисленное налоговое обязательство и сумму штрафных санкций.

Предположим, что в период январь – июль 2018 года плательщик не выплачивал дивиденды, а также какие-либо доходы нерезиденту.

Таблица 1. Показатели заполненных строк основной части строк декларации за полугодие 2018 года

(грн.)

| № п/п | Код строки декларации | Сумма     |
|-------|-----------------------|-----------|
| 1     | 2                     | 3         |
| 1     | 01                    | 9 000 000 |
| 2     | 02                    | 300 000   |
| 3     | 03                    | 5 000     |
| 4     | 04                    | 305 000   |
| 5     | 06                    | 54 900    |
| 6     | 17                    | 54 900    |
| 7     | 18                    | 35 400    |
| 8     | 19                    | 19 500    |

Покажем, как надо заполнить отдельные строки УР за полугодие 2018 года (см. **фрагмент 1**).

#### ФРАГМЕНТ 1

<...>

| ПОКАЗНИКИ                                                                                                                                                                                                                     | Код<br>рядка | Сума       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|
| 1                                                                                                                                                                                                                             | 2            | 3          |
| Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку                                                                                                            | 01           | 9 012 000* |
| Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, –) | 02           | 310 000**  |
| Різниця, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, –)                                                                                                                                                       | 03 ПІ        | 5 000      |
| Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03ПІ) (+, –)                                                                                                                                                                           | 04           | 315 000    |
| Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, –)                                                                                                      | 05 ПЗ        | –          |
| Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05ПЗ) x ___/100)                                                                                                                                                  | 06           | 56 700***  |
| ...                                                                                                                                                                                                                           | ...          | ...        |

| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 2     | 3                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------------|
| Зменшення нарахованої суми податку                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 16 ЗП | –                |
| Податок на прибуток за звітний (податковий) період<br>(рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 – рядок 16 ЗП)                                                                                                                                                                                                                            | 17    | <b>56 700</b>    |
| Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року)                                                                                                     | 18    | <b>35 400</b>    |
| Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 17 – рядок 18) (+, –)                                                                                                                                                                                                                               | 19    | <b>21 300</b>    |
| Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді                                                                                                                                                                                                                                                  | 20 АВ | –                |
| ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | ...   | ...              |
| <b>Виправлення помилок</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |       |                  |
| Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 19 – рядок 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 26 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26–29, 31–33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, –) | 26    | <b>1 800****</b> |
| ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | ...   | ...              |
| Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.3 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України, або рядок 29 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26–29, 31–33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств                                                                                                                | 29    | –*****           |
| Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств                                                                                                                                                                                                                                     | 30    | 54*****          |
| ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | ...   | ...              |

&lt;...&gt;

|                      |                                                                                                                                                                             |                                                                                                 |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Наявність доповнення | Доповнення до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 статті 46 розділу II Податкового кодексу України) |                                                                                                 |
| +                    | № з/п                                                                                                                                                                       | Зміст доповнення                                                                                |
|                      | <b>1</b>                                                                                                                                                                    | <b>Лист ТОВ «Калина» від 01.10.18 р. № 67<br/>(уточнена фінзвітність за півріччя 2018 року)</b> |

Додатки на **З\*\*\*\*\*** арк.

&lt;...&gt;

\* 9 012 000 грн. (9 000 000 грн. + 12 000 грн.), показатель строки 2280 формы № 2-м за полугодие 2018 года после внесения исправлений.

\*\* 310 000 грн. (300 000 грн. + 10 000 грн.), показатель строки 2290 формы № 2-м за полугодие 2018 года после внесения исправлений.

\*\*\* 56 700 грн. (315 000 грн. x 18 %).

\*\*\*\* 1 800 грн. (21 300 грн. – 19 500 грн.).

\*\*\*\*\* Поскольку ошибка в связи с занижением налогового обязательства исправляется до истечения 90 календарных дней (далее – к. д.), следующих за последним днем срока его уплаты (19 августа 2018 года), плательщик освобождается от начисления пени согласно пп. 129.1.3 НК.

\*\*\*\*\* 54 грн. (1 800 грн. x 3 %).

\*\*\*\*\* Объем сопроводительного письма вместе с финотчетностью.



**Внимание!** При составлении отчетной декларации за три квартала 2018 года плательщик должен учесть исправления, проведенные за полугодие этого года.

То есть в строку **18** «Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року)» декларации за три квартала 2018 года нужно перенести показатель из строки **17** УР за полугодие 2018 года (56 700 грн.). А не из строки **17** «ошибочной» отчетной декларации за этот период (54 900 грн.). В противном случае предприятию придется уплатить сумму недоплаты в бюджет еще раз.

### Исправление ошибок с помощью приложения ВП

Исправлять ошибки с помощью приложения ВП удобно, если предприятие хочет, чтобы результаты исправления повлияли на обязательства отчетного периода в отчетной декларации. Также с помощью приложения ВП можно исправлять «расходные» ошибки, приводящие к завышению налогового обязательства. Такие ошибки не грозят плательщику 5%-ным штрафом и пеней.



**Имейте в виду!** Результаты исправления ошибки с помощью приложения ВП будут учтены в ИКП вместе с текущим налоговым обязательством отчетного периода в последний день срока его уплаты, установленного п. 57.1 НК (пп. 2 п. 4 разд. IV Порядка № 422).

### Заполнение отчетной декларации с приложением ВП

**Заголовочная часть декларации** заполняется так:

- в поле **1** ставится отметка в клеточке «Звітна» («Звітна нова»);
- поле **2** отражается отчетный налоговый период, за который подается декларация;
- поле **3** – период, за который исправляются ошибки. Информация в этом поле должна совпадать с информацией, приведенной в поле **2 приложения ВП** к декларации;
- остальные поля заполняются в общем порядке.

В **основном поле декларации** в строках **01–25** отражаются данные за отчетный период с учетом уточнений, проведенных в приложении ВП.

**Результаты исправления ошибок** отражаются в специальных разделах декларации (строки **26–**

**34**, см. исправление с помощью УР) путем переноса из приложения ВП.

### Заполнение и подача приложения ВП

Приложение ВП представляет собой аналог формы декларации и состоит из двух таблиц:

- **таблица 1** – это декларация за исправляемый период;
- в **таблице 2** отражаются результаты исправления ошибки (недоплата либо переплата), а также сумма штрафа и пени.

Прежде чем приступить к заполнению таблиц, нужно правильно заполнить поля в **заголовочной части** приложения. Будьте внимательны при их заполнении:

- в поле **1** указывается отчетный период, в котором исправляется ошибка. Информация в этом поле должна совпадать с информацией, приведенной в поле **2** заголовочной части отчетной декларации, к которой подается приложение ВП;
- поле **2** – отчетный период, в котором была допущена ошибка. Информация в этом поле должна совпадать с информацией, приведенной в поле **3** заголовочной части отчетной декларации.

В **таблице 1** приводятся правильные данные за исправляемый период.

В **таблице 2** следует указать:

- в строках **26, 27 и 30** – суммы недоплаты либо переплаты налогового обязательства, возникшие в результате исправления ошибок, связанных с налогом на прибыль, авансовыми взносами при выплате дивидендов и налогом на доходы нерезидента. Показатели этих строк переносятся соответственно в строки **26, 27 и 31** отчетной декларации;
- строках **28 и 31** – рассчитанную сумму штрафа (сумма недоплаты x **5 %**). Показатели этих строк переносятся соответственно в строки **28 и 32** отчетной декларации;
- строках **29 и 32** – сумму пени, начисленную на сумму недоплаты.



**Нужно ли подавать соответствующие приложения к приложению ВП?**

**Нет, приложения**, на основании которых заполняется приложение ВП, **не подаются** (ОИР, категория 102.23.02). Но плательщик должен подать **дополнение** к декларации в произвольной форме (письмо) с пояснением, какие именно ошибки он исправлял с помощью приложения ВП.

О наличии такого дополнения и его объеме (количестве страниц) плательщик информирует налоговый орган в специальном поле под основной частью декларации – «Наявність доповнення».

### **Нужно ли подавать уточненную финотчетность к приложению ВП?**

**Да, нужно** (ОИР, категория 102.23.02). Уточненная финотчетность подается в качестве дополнения в порядке, аналогичном порядку ее подачи в составе УР (см. выше).

### **Можно ли уточнять обязательства с помощью УР за отчетные периоды, ранее уже уточненные с помощью приложения ВП, и наоборот?**

**Можно.** Таким образом, в частности, можно исправить показатели строк **26, 27 и 31** ранее поданных уточенок. Однако при этом нужно учесть, что исправление сумм штрафов и пени, начисленных в прежних уточненках, не предусмотрено (ОИР, категория 102.23.02).

### **Пример 4**

Плательщик налога на прибыль в 2018 отчитывается по итогам года. В октябре этого года плательщик обнаружил, что в ноябре 2017 года не отразил в учете расходы от штрафных санкций, выставленных контрагентом, которые он признал еще в ноябре (ответил на претензию), но уплатил только сейчас. Сумма штрафных санкций составила 6 500 грн. Как исправить такую ошибку?

**Бухгалтерский учет.** Ошибка касается расходов прошлого года и не влияет на финансовый результат текущего отчетного года. Но она повлияла на финансовый результат прошлого года и на сумму налога на прибыль. А кроме того – на величину нераспределенной прибыли, заработанной предприятием по состоянию на начало года.

Такая ошибка исправляется путем корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного года (п. 4 П(С)БУ 6).

На основании соответствующей бухгалтерской справки в бухучете делаются записи:

- Дт **441** «Прибыль нераспределенная» – Кт **6853** «Расчеты с другими кредиторами/претензии» – **6 500 грн.;**
- Дт **641/налог на прибыль** – Кт **441** – **1 170 грн.** (6 500 грн. x 18 %).

**Финансовая отчетность.** Исправления отразятся в финотчетности в том периоде, в котором обнаружена ошибка. Так как ошибка обнаружена в IV квартале 2018 года, то ее исправление отразится в финотчетности за 2018 год. Предположим, что наше предприятие отчитывается по формам финотчетности, предусмотренным П(С)БУ 25.

При составлении **формы № 1-м за 2018 год** предприятие должно откорректировать показатели на начало года согласно п. 4 П(С)БУ 6, то есть в **графе 3** формы:

- уменьшаем показатель строки **1420** «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» – на **5,3 тыс. грн.** (6,5 тыс. грн. – 1,2 тыс. грн.);
- уменьшаем показатели строки **1620** «Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з бюджетом» и строки **1621** «у тому числі з податку на прибуток» – на **1,2 тыс. грн.;**
- увеличиваем показатель строки **1190** «Інші поточні зобов'язання» – на **6,5 тыс. грн.**

Кроме того, в **форме № 2-м за 2018 год в графе 4** нужно будет отразить правильные сравнительные данные о доходах, расходах и финансовых результатах предприятия за 2017 год (с учетом расходов, обнаруженных в 2018 году).

Финотчетность с такими исправлениями предприятие должно будет подать в электронном виде не позднее 28 февраля 2019 года через «Единое окно».

В то же время еще нужно составить **уточненную финотчетность за 2017 год** для налогового органа, чтобы подать ее вместе с уточненной налоговой отчетностью.

Исправление бухгалтерской ошибки в уточненной финотчетности отражаем так, как показано ниже.

В **графе 3 формы № 2-м за 2017 год:**

- увеличиваем показатели строки **2180** «Інші операційні витрати» и строки **2285** «Разом витрати» – на **6,5 тыс. грн.;**
- уменьшаем показатель строки **2290** «Фінансовий результат до оподаткування» – на **6,5 тыс. грн.;**
- уменьшаем показатель строки **2300** «Податок на прибуток» – на **1,2 тыс. грн.;**
- уменьшаем показатель строки **2350** «Чистий прибуток (збиток)» – на **5,3 тыс. грн.**

В **графе 4 формы № 1-м по состоянию на 31.12.17 г.:**

- уменьшаем показатель строки **1420** «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» – на **5,3 тыс. грн.**;
- уменьшаем показатели строки **1620** «Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з бюджетом» и строки **1621** «у тому числі з податку на прибуток» – на **1,2 тыс. грн.**;
- увеличиваем показатель строки **1190** «Інші поточні зобов'язання» – на **6,5 тыс. грн.**

**Проверка:**

- показатели графы 4 уточненной формы № 1-м за 2017 год должны совпасть с показателями графы 3 отчетной формы № 1-м за 2018 год, которая будет подана через «Единое окно» в 2019 году;
- показатели графы 3 уточненной формы № 2-м за 2017 год должны совпасть с показателями графы 4 отчетной формы № 2-м за 2018 год, которая будет подана через «Единое окно» в 2019 году.

**Налоговая отчетность.** Ошибка не привела к доначислению налоговых обязательств: ведь предприятие «потеряло» расходы, а не доходы. Соответственно, ни штраф, ни пеня плательщику не грозят. Поэтому имеет смысл в данном случае

исправить такую ошибку с помощью приложения ВП в отчетной декларации за 2018 год.

Отметим, что уточненная финотчетность должна быть подана в виде дополнения к отчетной декларации (см. выше).

Предположим, что в 2017 году у плательщика не было операций, по которым возникают разницы, и он не выплачивал дивиденды и доходы нерезиденту.

Таблица 2. **Показатели заполненных строк основной части декларации за 2017 год** (грн.)

| № п/п | Код строки декларации | Сумма   |
|-------|-----------------------|---------|
| 1     | 2                     | 3       |
| 1     | 01                    | 600 000 |
| 2     | 02                    | 90 000  |
| 3     | 04                    | 90 000  |
| 4     | 06                    | 16 200  |
| 5     | 17                    | 16 200  |
| 6     | 18                    | –       |
| 7     | 19                    | 16 200  |

Покажем, как нашему плательщику заполнить приложение ВП (см. **фрагмент 2**).

**ФРАГМЕНТ 2**

&lt;...&gt;

|   |                                                        |           |          |              |   |     |
|---|--------------------------------------------------------|-----------|----------|--------------|---|-----|
| 1 | Звітний (податковий) період 2018 року                  | I квартал | Півріччя | Три квартали | X | Рік |
| 2 | Звітний (податковий) період, що уточнюється, 2017 року | I квартал | Півріччя | Три квартали | X | Рік |

**Розрахунок податкових зобов'язань за період,  
у якому виявлено помилку(и)**

Таблиця 1. **Врахування помилки(ок) у звітному (податковому) періоді, наступному за періодом, за який виявлено помилку**

(грн.)

| ПОКАЗНИКИ                                                                                                                                                                                                                     | Код рядка | Сума    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------|
| 1                                                                                                                                                                                                                             | 2         | 3       |
| Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку                                                                                                            | 01        | 600 000 |
| Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, –) | 02        | 83 500* |
| Різниця, які виникають відповідно до розділу III Податкового кодексу України (+, –)                                                                                                                                           | 03 PI     | –       |
| Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03 PI) (+, –)                                                                                                                                                                          | 04        | 83 500  |

| 1                                                                                                                                                                                                                                                 | 2     | 3        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|----------|
| Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, -)                                                                                                                          | 05 ПЗ | -        |
| Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05 ПЗ) x ___/100)                                                                                                                                                                     | 06    | 15 030** |
| ...                                                                                                                                                                                                                                               | ...   | ...      |
| Зменшення нарахованої суми податку                                                                                                                                                                                                                | 16 ЗП | -        |
| Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 – рядок 16 ЗП)                                                                                                                           | 17    | 15 030   |
| Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року) | 18    | -        |
| Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 17 – рядок 18) (+, -)                                                                                                                           | 19    | 15 030   |
| ...                                                                                                                                                                                                                                               | ...   | ...      |

Таблиця 2. Результати виправлення помилок(ки)

| ПОКАЗНИКИ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Код<br>рядка | Сума      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------|
| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 2            | 3         |
| <b>Виправлення помилок</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |              |           |
| Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 19 – рядок 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється) (переноситься до рядка 26 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (звітної/звітної нової))) | 26           | -1 170*** |
| ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | ...          | ...       |

&lt;...&gt;

\* 83 500 грн. (90 000 грн. – 6 500 грн.), показатель строки 2290 формы № 2-м за 2017 год после уточнений.

\*\* 15 030 грн. (83 500 грн. x 18 %).

\*\*\* 1 170 грн. (16 200 грн. – 15 030 грн.). Сумма переплаты налога за 2017 год. Показатель строки переносится в строку 26 декларации за 2018 год. На эту сумму можно уменьшить налоговое обязательство, подлежащее уплате за 2018 год.

**Пример 5**

Платательщик налога на прибыль в 2017 году учитывался по итогам года. При этом по просьбе налогового органа он не задекларировал убыток за 2017 год. В 2018 году платательщик также должен отчитаться только по итогам года. Он видит, что год у него выйдет с прибылью, поэтому он решил учесть убыток-2017 при подаче декларации за 2018-й. Каким образом платательщику это сделать?

Предположим, что в 2017 году:

- у платательщика не было операций, по которым возникают разницы;
- он не выплачивал дивиденды и доходы нерезиденту;

- в строке 19 отчетной декларации за 2017 год стоит 3 000 грн.

Поскольку ошибка связана только с заполнением налоговой отчетности, в финотчетность никакие исправления не вносятся. Платательщик должен исправить только налоговую отчетность. При этом в данной ситуации платательщику некуда торопиться. Ведь он хочет фактической переплатой по налогу на прибыль за 2017 год зачесть налоговые обязательства, которые возникнут по итогам 2018 года. Поэтому удобнее всего это сделать с помощью приложения ВП к декларации за 2018 год.

Покажем, как нашему платательщику заполнить приложение ВП (с правильными данными за 2017 год) к декларации за 2018 год (см. **фрагмент 3**).

## ФРАГМЕНТ 3

&lt;...&gt;

Таблиця 1. Врахування помилки(ок) у звітному (податковому) періоді, наступному за періодом, за який виявлено помилку

(грн.)

| ПОКАЗНИКИ                                                                                                                                                                                                                                         | Код<br>рядка | Сума      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------|
| 1                                                                                                                                                                                                                                                 | 2            | 3         |
| Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку                                                                                                                                | 01           | 1 000 000 |
| Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)                     | 02           | -50 000   |
| Різниця, які виникають відповідно до розділу III Податкового кодексу України (+, -)                                                                                                                                                               | 03 PI        | -         |
| Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03 PI) (+, -)                                                                                                                                                                                              | 04           | -50 000*  |
| ...                                                                                                                                                                                                                                               | ...          | ...       |
| Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 - рядок 16 ЗП)                                                                                                                           | 17           | -         |
| Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року) | 18           | -         |
| Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 17 - рядок 18) (+, -)                                                                                                                           | 19           | -         |
| ...                                                                                                                                                                                                                                               | ...          | ...       |

Таблиця 2. Результати виправлення помилок(ки)

| ПОКАЗНИКИ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Код<br>рядка | Сума     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|----------|
| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 2            | 3        |
| <b>Виправлення помилок</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |              |          |
| Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 19 - рядок 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється) (переноситься до рядка 26 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (звітної/звітної нової))) | 26           | -3 000** |
| ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | ...          | ...      |

&lt;...&gt;

\* Сумма со знаком «+» переносится в строку 3.2.4 приложения PI к декларации за 2018 год и уменьшает общий показатель строки 03 данной декларации и объект налогообложения за 2018 год в строке 04 декларации.

\*\* Сумма переплаты за 2017 год. Показатель строки переносится в строку 26 декларации за 2018 год. На эту сумму можно будет уменьшить налоговое обязательство, подлежащее уплате за 2018 год.



**Как заполнить строку 18 декларации за отчетный период года, если в составе такой декларации подается приложение ВП для исправления суммы налога за предыдущий отчетный период такого года?**

Допустим, плательщик налога на прибыль обнаружил ошибку в декларации за I квартал 2018

года. И решил ее исправить в приложении ВП к отчетной декларации за три квартала 2018 года.

В таком случае при составлении отчетной декларации за три квартала 2018 года в строку 18 декларации плательщик должен перенести уточненный показатель строки 17 из приложения ВП.