

Вікторія ЯКИМАЩЕНКО, редактор

ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

Нормативна база:

- Податковий кодекс (далі – ПК).

Загальні правила виправлення «прибуткових» помилок

Суму податку на прибуток, що підлягає сплаті за звітний період, платники розраховують у декларації із цього податку (далі – декларація). При цьому ніхто не застрахований від помилок. Назвемо **дві причини** їх виникнення.

Податок на прибуток може бути розрахований неправильно через помилки, допущені:

- у бухгалтерії та фінансовій звітності – у сумах витрат та/або доходів і фінансового результату за звітний період. Результати таких помилок переходять до декларації та перекручують суму податку на прибуток;
- при заповненні декларації, зокрема додатків до неї.

Виправляти такі помилки краще самостійно, поки їх не виявив і не «виправив» контролюючий орган, застосувавши додатково фінансові санкції.

Як можна виправити самостійно виявлені помилки?

Помилки за податком на прибуток, які платник виявив сам, можна виправити (п. 50.1 ПК):

- в уточнюючому розрахунку (далі – УР);
- у поточній звітній декларації. Для цього у складі декларації потрібно подати **додаток ВП**. При цьому до однієї декларації можна подати тільки один додаток ВП.

На суму **недоплати** податкового зобов'язання, що виникла в результаті виправлення помилки, нараховуються:

- штраф у розмірі **3 %** – якщо помилка виправляється за допомогою УР; у розмірі **5 %** – якщо помилка виправляється за допомогою додатка ВП;

- пеня, нарахування якої починається з 91-го календарного дня після закінчення строку, встановленого ПК для сплати податкового зобов'язання (пп. 129.1.3, пп. 129.1.9 ПК; див. додатковий лист ДФС від 29.08.16 р. № 18608/6/99-99-15-03-02-15, Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 31.08.18 р. № 3810/6/99-99-12-02-01-15/ІПК). Таким чином, якщо платник встигне «виправитися» протягом 90 днів, пеня йому не загрожує.



Хочемо попередити! Недоплатою вважається сума самостійно нарахованого зниження податкового зобов'язання (п. 120.2 ПК). При цьому якщо штраф не буде сплачений вчасно і перетвориться на податковий борг, то на його суму також нараховуватиметься пеня.



Чи включаються суми штрафу і пені до податкових витрат?

Так, сума штрафу і пені, нарахована в результаті самостійного виправлення помилок, без обмежень включається до **витрат звітного періоду** і в бухгалтерському, і в податковому обліку. У податковому обліку для такого випадку не **передбачено коригувань** фінрезультату.




На що має зважати платник при самостійному виправленні «прибуткових» помилок?

Назвемо найважливіші моменти:

- усі допущені помилки виправляються у формі декларації, що діє на дату їх виправлення. Зараз діє форма декларації, затверджена наказом Мінфіну від 20.10.15 р. № 897 у редакції наказу Мінфіну від 28.04.17 р. № 467;

- в одному УР або за допомогою одного додатка ВП можна виправити помилки тільки за один звітний період;
- якщо помилка, допущена в минулих звітних періодах, впливає на податкові зобов'язання поточного звітного періоду, результати її виправлення відображаються в поточній декларації;
- за помилки, допущені при розрахунку податку і заповненні декларації за звітні періоди 2015 року, штрафні санкції не застосовуються (п. 31 підрозд. 10 розд. ХХ ПК). Але пеня на суму недоплати нараховується. При цьому після 9 листопада 2018 року помилки, допущені у звітних періодах до 01.10.15 р., виправити вже не можна (крім помилок, пов'язаних із застосуванням правил трансфертного ціноутворення). Причина: закінчився строк давності, передбачений ст. 102 ПК (1 095 днів). Правда, це не стосується помилок за «старі» періоди, які вже виправлялися у звітності після 01.10.15 р. (п. 102.1 ПК).

 **Що робити, коли платник хоче виправити помилки відразу за декілька звітних періодів?**

Для одночасного виправлення помилок за декілька періодів платник може:

- або скласти декілька УР за кожний такий період;
- або скласти УР за всі попередні періоди (по одному УР за кожний), крім останнього. А помилки за останній «помилковий» період можна виправити, подавши додаток ВП у складі звітної декларації.



Будьте уважні! При виправленні помилок дотримуйте хронологічну послідовність звітності, що виправляється (див. приклад 1). Адже одна помилка може вплинути відразу на декілька звітних періодів.

Приклад 1

Платник податку на прибуток не показував у деклараціях збитки протягом 2016 та 2017 років. У декларації за три квартали 2018 року він вирішив їх відобразити.

Згідно з пп. 134.1.1 та 140.4.2 ПК платник може зменшити фінрезультат до оподаткування на суму податкових збитків минулих років. При цьому в даній ситуації:

- збитки 2016 року – збільшують суму збитків 2017-го;
- збитки 2017 року – зменшують об'єкт оподаткування 2018-го.

Так, щоб визначити правильну суму збитків 2017 року, платникові спочатку потрібно задекларувати збитки 2016 року.

Тому перед поданням декларації за три квартали 2018 року платник, дотримуючись хронологічної послідовності перенесення збитків із року в рік, може:

- або подати УР за 2016 та 2017 роки;
- або подати УР за 2016 рік, а збитки 2017-го (з урахуванням збитків 2016 року) відобразити в додатку ВП до звітної декларації.


У такому разі вся сума накопичених збитків зменшить об'єкт оподаткування за три квартали 2018 року.

 **А чи потрібно нараховувати штраф і пеню, якщо сума збитку випадково завищена?**

На думку ДФС, потрібно. ДФС вважає, що зменшення суми збитку при самостійному виправленні помилки є заниженням податкового зобов'язання. І вимагає нарахувати на цю суму штраф і пеню (ЗІР, категорія 102.23).

На нашу думку, завищення суми збитку в періоді такого завищення не призводить до заниження податкового зобов'язання за звітний період. Адже до бюджету все одно нічого не надійде навіть при правильно розрахованій сумі збитку. Тому таке завищення не можна вважати недоплатою і нараховувати на його суму штраф і пеню.

Рекомендуємо платникові, який зіткнеться з такою ситуацією, звернутися за індивідуальною податковою консультацією. Але якщо консультація буде «погана», йому доведеться відстоювати свої права в суді.

 **Чи потрібно нараховувати пеню на занижену суму податкового зобов'язання при самостійному виправленні помилок, якщо у платника є переплата з податку на прибуток?**

На думку ДФС, потрібно (ЗІР, категорія 138.02). Згідно з пп. 129.1.3 ПК пеня нараховується на суму податкового зобов'язання, визначеного платником. Тому якщо платник зазначив суму такого зобов'язання в УР (або в додатку ВП), він пови-

нен нарахувати на його суму пеню. Навіть якщо у платника є переплата із цього податку.

Якщо платник не нарахує пеню сам, це зробить за нього контролюючий орган під час перевірки. При цьому податківці можуть додатково накласти на посадових осіб платника адмінштраф згідно зі ст. 163.2 КУпАП – за несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування обов'язкових платежів (ЗІР, категорія 138.02).

Виправлення помилок за допомогою УР

УР подається платником до податкового органу в будь-який робочий день звітного періоду за загальними правилами подання звітності, установленними ст. 49 ПК.



На замітку! Результати виправлення помилки за допомогою УР «засвітаються» в інтегрованій картці платника (далі – ІКП) у день подання УР (пп. 2 п. 4 розд. IV Порядку, затвердженого наказом Мініфіну від 07.04.16 р. № 422, далі – Порядок № 422).

Особливості заповнення УР

Заголовна частина УР заповнюється таким чином:

- у полі **1** ставиться позначка в клітинці «Уточнююча»;
- у полях **2** та **3** відображається звітний податковий період, за який виправляються помилки (ЗІР, категорія 102.23.02);
- інші поля заповнюються в загальному порядку.

В **основному полі УР** у рядках **01–25** відображаються **правильні** дані за період, що виправляється.

Результати виправлення помилок відображаються у спеціальних розділах УР:

- «Виправлення помилок» (рядки **26–30**) – для помилок, допущених при розрахунку податку на прибуток (у рядках **01–19** декларації) та авансового внеску при виплаті дивідендів (у рядках **20–22** декларації та додатку АВ до неї);
- «Виправлення помилок за податком на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів» (рядки **31–34**) – для помилок, допущених у рядках **23–25** декларації та додатку ПН до неї.

При цьому зазначені розділи УР заповнюються таким чином:

- у рядках **26, 27** та **31** відображається заниження (або завищення) податкових зобов'язань зі знаком «+» (або «-»). Сума заниження (завищення) зобов'язання розраховується за алгоритмом, наведеним у найменуванні показника відповідного рядка;
- рядки **28, 32** не заповнюються;
- у рядках **29, 33** зазначається сума пені, розрахована за кожний день прострочення сплати донарахованої суми податкового зобов'язання, включаючи день погашення недоплати (абзац другий п. 129.4 ПК);
- рядках **30, 34** – сума штрафу в розмірі **3 %** суми недоплати.



Зверніть увагу! Формально базою для нарахування штрафу і пені служить показник рядка 26 (27, 31) зі знаком «+» (див. вище).



У який строк потрібно сплатити суми недоплати, штрафу та пені, розраховані в УР?

Як ми вже сказали, показники рядків розділів УР, у яких відображаються результати виправлення помилок, переносяться до ІКП на дату подання УР. Тому щоб у платника не виникла недоїмка в сумі недоплати, штрафу і пені, відображених в УР, **спочатку потрібно сплатити такі зобов'язання, а потім уже подавати УР** (пп. «а» п. 50.1 ПК).

Особливості подання УР



Чи треба разом з УР подавати додатки, якщо раніше вони були заповнені правильно?

Так, треба. Додатки є невід'ємною частиною декларації (п. 46.1 ПК). Тому разом з УР подаються всі додатки, у яких є показники за цей звітний період.

І взагалі запам'ятайте: УР є правильною копією «помилкової» декларації. Тобто помилки виправлені, а все правильне – зазначено ще раз. Тому не забудьте в УР заповнити також усі поля і реквізити, які були правильно заповнені в «помилковій» декларації (крім реквізиту «Уточнююча» і звітного періоду).

Чи потрібно разом з УР подавати повторно фінзвітність за період, що виправляється?

Фінзвітність – один із додатків до декларації, який подається в обов'язковому порядку згідно з п. 46.2 ПК. Зазвичай платники подають її **в електронному вигляді через «Єдине вікно»**. І податковий орган має доступ до такої звітності, навіть якщо платник не подав її у складі УР. Тому повторно подавати електронну фінзвітність **потрібно, тільки якщо вона підлягає виправленню** (ЗІР, категорія 102.23.02).

Якщо ж помилки не вплинули на фінзвітність і вона не виправляється, тобто повторно не подається разом з УР, тоді **при заповненні такого УР усе одно потрібно:**

- у полі «Наявність додатків» – зробити позначку про подання додатка ФЗ;
- у полі «Наявність поданих до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств додатків – форм фінансової звітності» – зазначити відомості про «правильні» форми фінзвітності, які були подані з помилковою декларацією.

Якщо платник разом із помилковою декларацією подавав фінзвітність **у паперовій формі** (або взагалі не подавав), тоді рекомендуємо разом з УР подати таку фінзвітність до податкового органу **повторно** в порядку, передбаченому для уточненої фінзвітності (див. нижче).

Яким чином можна подати до податкового органу уточнену фінзвітність?

Уточнена фінзвітність може бути подана в паперовому вигляді до податкового органу за основним місцем реєстрації платника **із супровідним листом до подання УР**. При цьому в такому листі потрібно пояснити суть помилки (ЗІР, категорія 102.23.02).

При цьому УР слід заповнити таким чином:

- у полі «Наявність додатків» – поставити позначку про подання додатка ФЗ;
- поле «Наявність поданих до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств додатків – форм фінансової звітності» – зазначити відомості про уточнені форми фінзвітності, які подаються разом з УР;
- поле «Наявність доповнення» – наприклад: «Лист від 06.06.18 р. № 15 (фінансова звітність за 6 місяців 2017 року)». При цьому в полі «Додатки на ___ арк.» потрібно зазначити кількість аркушів поданої фінзвітності з урахуванням аркушів листа.

Чи потрібно подавати УР, якщо виправлення внесено тільки до фінзвітності?

Так, потрібно (ЗІР, категорія 102.23.02). Фінзвітність є невід'ємною частиною декларації. Тому в разі виправлення фінзвітності її необхідно подати до податкового органу у складі УР. Навіть якщо в самій декларації немає ніяких поправок.

Тобто в УР наводяться дані колишньої звітної декларації, а уточнена фінзвітність подається як доповнення до УР листом (див. вище).

Чи треба подавати УР за минулі роки, якщо помилка виправлена у бухгалтерії шляхом коригування нерозподіленого сальдо на початок звітного року?

Так, треба (ЗІР, категорія 102.23.02). Згідно з п. 4 П(С)БО 6 якщо помилка, допущена при складанні фінзвітності в минулі звітні роки, вплинула на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), то у звітному році вона виправляється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок року.

При цьому крім такого виправлення у фінзвітності за поточний звітний період платник має ще й подати до податкового органу:

- УР за період, що виправляється, з правильними показниками рядків **01** та/або **02**;
- фінзвітність за період, що виправляється, з правильними даними. Таку фінзвітність доведеться скласти спеціально для податкового органу і подати в порядку, передбаченому для подання уточненої фінзвітності (див. вище).

Приклад 2

У серпні 2018 року платник податку на прибуток, який звітує за підсумками року, виявив, що неправильно визначив суму збитку за 2017 рік: замість 20 000 грн. він задекларував всього 5 000 грн. У цьому ж місяці він подав до податкового органу УР за 2017 рік з правильною сумою збитку.

Отже, у декларації за 2018 рік правильна сума збитку (20 000 грн.) відобразиться у рядку 3.2.4 додатка РІ до такої декларації.

Приклад 3

Платник податку на прибуток у 2018 звітує щоквартально. У вересні він виявив, що у квітні

не списав і не відобразив у складі доходів кредиторську заборгованість за передоплатою за товар, яку отримав у 2015 році. Сума передоплати – 12 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 2 000 грн.). Заборгованість треба було списати у зв'язку із закінченням строку позовної давності.

Розповімо детально, як платникові виправити таку помилку в обліку і фінзвітності та як заповнити УР.

Бухгалтерський облік. Згідно з п. 9 Методичних рекомендацій щодо застосування облікових регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356, помилки в облікових регістрах за звітний рік, виявлені після підсумкових записів у Головній книзі, виправляються в облікових регістрах і Головній книзі в місяці їх виявлення. Ці коригування проводяться на підставі бухгалтерської довідки.

Отже, після виявлення помилки у вересні 2018 року бухгалтер повинен **скласти бухгалтерську довідку**, що пояснює причини списання заборгованості та «запізненість» її списання.

На підставі бухгалтерської довідки потрібно відобразити в обліку:

- суму доходу від списання заборгованості: Дт **681** «Розрахунки за авансами отриманими» – Кт **717** «Дохід від списання кредиторської заборгованості» – **12 000 грн.**;
- витрати в сумі ПДВ: Дт **949** «Інші витрати операційної діяльності» – Кт **643** «Податкові зобов'язання» – **2 000 грн.**



Важливий нюанс! Оскільки поставання не відбулося, то поставальник має право зменшити суму податкових зобов'язань із ПДВ на дату списання заборгованості. Тобто потрібно **оформити РК**, зареєструвати його у покупця і зробити в обліку коригувальний запис Дт **643** – Кт **641** – **2 000 грн. методом «сторно»**. Проте на практиці зареєструвати РК до ПН, з дати складання якої минуло більше 1 095 днів, не вийде. А без такого РК не можна зменшити податкові зобов'язання (пп. 192.1.1 ПК). Тобто не можна сторнувати кредитове сальдо субрахунка 641;

- списання доходів і витрат на фінрезультат: Дт **717** – Кт **791** «Результат операційної діяльності» – **12 000 грн.**, Дт **791** – Кт **949** – **2 000 грн.**;

- суму податку на прибуток, нараховану з додаткового доходу від списання заборгованості, – Дт **98** «Податок на прибуток» – Кт **641/податок на прибуток** – **1 800 грн.** [(12 000 грн. – 2 000 грн.) x 18 %].

Фінансова звітність. Оскільки фінзвітність складається наростаючим підсумком за звітний рік, то в ній помилка квітня, виявлена у вересні, буде врахована за підсумками трьох кварталів 2018 року. Тобто доходи від списання заборгованості потраплять до загальної суми інших операційних доходів у цілому за три квартали.



А чи потрібно за півріччя 2018 року складати уточнюючу фінзвітність?

Так, скласти уточнюючу фінзвітність доведеться. Але подати її потрібно буде тільки до податкового органу. Пояснимо, чому це так.

Нагадаємо, що з 1 січня 2018 року набув чинності п. 6 ст. 14 Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV. Згідно із зазначеним пунктом підприємства можуть подавати уточнену фінзвітність на заміну раніше поданої, зокрема для виправлення самостійно виявлених помилок. При цьому уточнена звітність повинна подаватися в тому самому порядку, що й звичайна. Іншими словами, в електронному вигляді через «Єдине вікно». Проте на практиці такий спосіб подання уточненої фінзвітності поки що не реалізовано.

Тому в нашому випадку підприємство **не пізніше 25 жовтня 2018 року** має подати через «Єдине вікно» звичайну фінзвітність за 9 місяців 2018 року, в якій наростаючим підсумком відобразити у тому числі і дохід від списання заборгованості.

Водночас контролюючий орган разом з уточнюючою податковою звітністю (УР або декларацією з ВП) хоче отримати й уточнюючу фінзвітність (див. вище). Тому платникові доведеться скласти і подати до податкового органу **фінзвітність за 9 місяців 2018 року**, у якій відобразити дохід від списання заборгованості в тому порядку, як це слід було зробити у квітні.

Припустимо, що наше підприємство звітує за формами фінзвітності, передбаченими П(С)БО 25. Виправлення бухгалтерської помилки у фінзвітності відображаємо так, як показано нижче.

У графі 3 форми № 2-м за півріччя 2018 року збільшуємо:

- показники рядка **2120** «Інші операційні доходи» і рядка **2280** «Разом доходи» – на **12 тис. грн.**;

- показники рядка **2180** «Інші операційні витрати» і рядка **2285** «Разом витрати» – на **2 тис. грн.**;
- показник рядка **2290** «Фінансовий результат до оподаткування» – на **10 тис. грн.**;
- показник рядка **2300** «Податок на прибуток» – на **1,8 тис. грн.**;
- показник рядка **2350** «Чистий прибуток (збиток)» – на **8,2 тис. грн.**

У графі 4 форми № 1-м станом на 30.06.18 р.:

- зменшуємо показник рядка **1190** «Інші оборотні активи» – на **2 тис. грн.**;
- збільшуємо показник рядка **1420** «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» – на **8,2 тис. грн.**;
- збільшуємо показники рядка **1620** «Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з бюджетом» і рядка **1621** «у тому числі з податку на прибуток» – на **1,8 тис. грн.**;
- зменшуємо показник рядка **1190** «Інші поточні зобов'язання» – на **12 тис. грн.**

Податкова звітність. Помилка призвела до донарахування податкового зобов'язання. А отже, до штрафу і, можливо, до пені. Таку помилку краще виправляти якнайскоріше за допомогою УР, не чекаючи звітної декларації. У такому разі, по-перше, платник мінімізує суму пені або взагалі уникає її нарахування, а по-друге, сплатить штраф у розмірі 3 % від суми недоплати, а не 5 % (як у разі виправлення через ВП).

Заповнення УР. Основна частина УР за півріччя 2018 року (рядки **01–25**) заповнюється правильними (уточненими) даними. При цьому показни-

ки рядка **01** та **02** УР повинні відповідати показникам уточненої фінзвітності, яка подається до податкового органу разом із супровідним листом перед поданням такого УР (див. вище). У такому супровідному листі потрібно пояснити суть помилки. Крім того, у складі УР потрібно подати всі додатки, які подавалися у складі раніше поданої «помилкової» звітної декларації.



Увага! Перед поданням УР потрібно сплатити донараховане податкове зобов'язання і суму штрафних санкцій.

Припустимо, що в період січень – липень 2018 року платник не виплачував дивіденди, а також будь-які доходи нерезиденту.

Таблиця 1. Показники заповнених рядків основної частини рядків декларації за півріччя 2018 року

(грн.)

№ п/п	Код рядка декларації	Сума
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

Покажемо, як треба заповнити окремі рядки УР за півріччя 2018 року (див. **фрагмент 1**).

ФРАГМЕНТ 1

<...>

ПОКАЗНИКИ	Код 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**
Різниці, 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 (рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 – рядок 16 ЗП)	17	56 700
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	35 400
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 17 – рядок 18) (+, –)	19	21 300
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді	20АВ	–
...
Виправлення помилок		
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	1 800****
...
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*****
...

<...>

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
	1	Лист ТОВ «Калина» від 01.10.18 р. № 67 (уточнена фінзвітність за півріччя 2018 року)

Додатки на **З******* арк.

<...>

* 9 012 000 грн. (9 000 000 грн. + 12 000 грн.), показник рядка 2280 форми № 2-м за півріччя 2018 року після внесення виправлень.

** 310 000 грн. (300 000 грн. + 10 000 грн.), показник рядка 2290 форми № 2-м за півріччя 2018 року після внесення виправлень.

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

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

***** Оскільки помилка у зв'язку із заниженням податкового зобов'язання виправляється до закінчення 90 календарних днів (далі – к. д.), що настають за останнім днем строку його сплати (19 серпня 2018 року), платник звільняється від нарахування пені згідно з пп. 129.1.3 ПК.

***** 54 грн. (1 800 грн. x 3 %).

***** Обсяг супровідного листа разом із фінзвітністю.



Увага! При складанні звітної декларації за три квартали 2018 року платник повинен урахувати виправлення, проведені за півріччя цього року.

Тобто до рядка **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)» декларації за три квартали 2018 року потрібно перенести показник з рядка **17** УР за півріччя 2018 року (56 700 грн.). А не з рядка **17** «помилкової» звітної декларації за цей період (54 900 грн.). Інакше підприємству доведеться сплатити суму недоплати до бюджету ще раз.

Виправлення помилок за допомогою додатка ВП

Виправляти помилки за допомогою додатка ВП зручно, якщо підприємство хоче, щоб результати виправлення вплинули на зобов'язання звітного періоду у звітній декларації. Також за допомогою додатка ВП можна виправляти «витратні» помилки, що призводять до завищення податкового зобов'язання. Такі помилки не загрожують платникові 5%-вим штрафом і пенєю.



Майте на увазі! Результати виправлення помилки за допомогою додатка ВП будуть ураховані в ІКП разом із поточним податковим зобов'язанням звітного періоду в останній день строку його сплати, усталеного п. 57.1 ПК (пп. 2 п. 4 розд. IV Порядку № 422).

Заповнення звітної декларації з додатком ВП

Заголовна частина декларації заповнюється таким чином:

- у полі **1** ставиться позначка у клітинці «Звітна» («Звітна нова»);
- поле **2** відображається звітний податковий період, за який подається декларація;
- поле **3** – період, за який виправляються помилки. Інформація у цьому полі має збігатися з інформацією, наведеною в полі **2** додатка ВП до декларації;
- інші поля заповнюються в загальному порядку.

В **основному полі декларації** в рядках **01–25** відображаються дані за звітний період з урахуванням уточнень, проведених у додатку ВП.

Результати виправлення помилок відображаються у спеціальних розділах декларації (рядки **26–34**, див. виправлення з допомогою УР) шляхом перенесення з додатка ВП.

Заповнення та подання додатка ВП

Додатком ВП є аналогом форми декларації та складається з двох таблиць:

- **таблиця 1** – це декларація за період, що виправляється;
- у **таблиці 2** відображаються результати виправлення помилки (недоплата або переплата), а також сума штрафу та пені.

Перш ніж приступити до заповнення таблиць, потрібно правильно заповнити поля в **заголовній частині** додатка. Будьте уважні при їх заповненні:

- у полі **1** зазначається звітний період, у якому виправляється помилка. Інформація у цьому полі має збігатися з інформацією, наведеною в полі 2 заголовної частини звітної декларації, до якої подається додаток ВП;
- поле **2** – звітний період, у якому була допущена помилка. Інформація у цьому полі має збігатися з інформацією, наведеною в полі 3 заголовної частини звітної декларації.

У **таблиці 1** наводяться правильні дані за період, що виправляється.

У **таблиці 2** слід зазначити:

- у рядках **26, 27** та **30** – суми недоплати або переплати податкового зобов'язання, що виникли в результаті виправлення помилок, пов'язаних із податком на прибуток, авансовими внесками при виплаті дивідендів і податком на доходи нерезидента. Показники цих рядків переносяться відповідно до рядків **26, 27** та **31** звітної декларації;
- рядках **28** та **31** – розраховану суму штрафу (сума недоплати x **5 %**). Показники цих рядків переносяться відповідно до рядків **28** та **32** звітної декларації;
- рядках **29** та **32** – суму пені, нараховану на суму недоплати.



Чи потрібно подавати відповідні додатки до додатка ВП?

Ні, додатки, на підставі яких заповнюється додаток ВП, **не подаються** (ЗІР, категорія 102.23.02). Але платник повинен подати **доповнення** до декларації в довільній формі (лист) з поясненням, які саме помилки він виправляв за допомогою додатка ВП.

Про наявність такого доповнення і його обсяг (кількість сторінок) платник інформує податковий орган у спеціальному полі під основною частиною декларації – «Наявність доповнення».

Чи потрібно подавати уточнену фінзвітність до додатка ВП?

Так, потрібно (ЗІР, категорія 102.23.02). Уточнена фінзвітність подається як доповнення в порядку, аналогічному порядку її подання в складі УР (див. вище).

Чи можна уточнювати зобов'язання за допомогою УР за звітні періоди, раніше вже уточнені за допомогою додатка ВП, і навпаки?

Можна. Таким чином, зокрема, можна виправити показники рядків **26, 27** та **31** раніше поданих уточненок. Проте при цьому потрібно брати до уваги, що виправлення сум штрафів і пені, нарахованих у колишніх уточненнях, не передбачене (ЗІР, категорія 102.23.02).

Приклад 4

Платник податку на прибуток у 2018 звітує за підсумками року. У жовтні цього року платник виявив, що в листопаді 2017 року не відобразив в обліку витрати від штрафних санкцій, виставлених контрагентом, які він визнав ще в листопаді (відповів на претензію), але сплатив тільки зараз. Сума штрафних санкцій становить 6 500 грн. Як виправити таку помилку?

Бухгалтерський облік. Помилка стосується витрат минулого року і не впливає на фінрезультат поточного звітного року. Але вона вплинула на фінрезультат минулого року і на суму податку на прибуток. А крім того – на величину нерозподіленого прибутку, заробленого підприємством станом на початок року.

Така помилка виправляється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року (п. 4 П(С)БО 6).

На підставі відповідної бухгалтерської довідки у бухобліку робляться записи:

- Дт **441** «Прибуток нерозподілений» – Кт **6853** «Розрахунки з іншими кредиторами/претензіями» – **6 500 грн.**;
- Дт **641/податок на прибуток** – Кт **441** – **1 170 грн.** (6 500 грн. x 18 %).

Фінансова звітність. Виправлення відобразяться у фінзвітності в тому періоді, у якому виявлена помилка. Оскільки помилка виявлена в IV кварталі 2018 року, то її виправлення відобразяться у фінзвітності за 2018 рік. Припустимо, що наше підприємство звітує за формами фінзвітності, передбаченими П(С)БО 25.

При складанні **форми № 1-м за 2018 рік** підприємство має відкоригувати показники на початок року згідно з п. 4 П(С)БО 6, тобто у **графі 3** форми:

- зменшуємо показник рядка **1420** «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» – на **5,3 тис. грн.** (6,5 тис. грн. – 1,2 тис. грн.);
- зменшуємо показники рядка **1620** «Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з бюджетом» і рядка **1621** «у тому числі з податку на прибуток» – на **1,2 тис. грн.**;
- збільшуємо показник рядка **1190** «Інші поточні зобов'язання» – на **6,5 тис. грн.**

Крім того, у **формі № 2-м за 2018 рік у графі 4** потрібно буде відобразити правильні порівняльні дані про доходи, витрати і фінрезультат підприємства за 2017 рік (з урахуванням витрат, виявлених у 2018 році).

Фінзвітність з такими виправленнями підприємство має подати в електронному вигляді не пізніше 28 лютого 2019 року через «Єдине вікно».

Водночас ще потрібно скласти **уточнену фінзвітність за 2017 рік** для податкового органу, щоб подати її разом з уточненою податковою звітністю.

Виправлення бухгалтерської помилки в уточненій фінзвітності відображаємо так, як показано нижче.

У **графі 3 форми № 2-м за 2017 рік:**

- збільшуємо показники рядка **2180** «Інші операційні витрати» і рядка **2285** «Разом витрат» – на **6,5 тис. грн.**;
- зменшуємо показник рядка **2290** «Фінансовий результат до оподаткування» – на **6,5 тис. грн.**;
- зменшуємо показник рядка **2300** «Податок на прибуток» – на **1,2 тис. грн.**;
- зменшуємо показник рядка **2350** «Чистий прибуток (збиток)» – на **5,3 тис. грн.**

У **графі 4 форми № 1-м станом на 31.12.17 р.:**

- зменшуємо показник рядка **1420** «Нерозподіленій прибуток (непокритий збиток) – на **5,3 тис. грн.**;
- зменшуємо показники рядка **1620** «Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з бюджетом» і рядка **1621** «у тому числі з податку на прибуток» – на **1,2 тис. грн.**;
- збільшуємо показник рядка **1190** «Інші поточні зобов'язання» – на **6,5 тис. грн.**

Перевірка:

- показники графи 4 уточненої форми № 1-м за 2017 рік повинні збігатися з показниками графи 3 звітної форми № 1-м за 2018 рік, яка буде подана через «Єдине вікно» у 2019 році;
- показники графи 3 уточненої форми № 2-м за 2017 рік повинні збігатися з показниками графи 4 звітної форми № 2-м за 2018 рік, яка буде подана через «Єдине вікно» у 2019 році.

Податкова звітність. Помилка не призвела до донарахування податкових зобов'язань: адже підприємство «втратило» витрати, а не доходи. Відповідно, ні штраф, ні пеня платникові не загрожують. Тому має сенс у цьому випадку ви-

правити таку помилку за допомогою додатка ВП у звітній декларації за 2018 рік.

Завважимо, що уточнена фінзвітність повинна бути подана у вигляді доповнення до звітної декларації (див. вище).

Припустимо, що в 2017 році у платника не було операцій, за якими виникають різниці, і він не виплачував дивіденди і доходи нерезиденту.

Таблиця 2. Показники заповнених рядків основної частини декларації за 2017 рік

(грн.)

№ п/п	Код рядка декларації	Сума
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

Покажемо, як нашому платникові заповнити додаток ВП (див. **фрагмент 2**).

ФРАГМЕНТ 2

<...>

1	Звітний (податковий) період 2018 року	I квартал	Півріччя	Три квартали	<input checked="" type="checkbox"/>	Рік
---	---------------------------------------	-----------	----------	--------------	-------------------------------------	-----

2	Звітний (податковий) період, що уточнюється, 2017 року	I квартал	Півріччя	Три квартали	<input checked="" type="checkbox"/>	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*
Різниці, 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 рядка	Сума
1	2	3
Виправлення помилок		
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***
...

<...>

* 83 500 грн. (90 000 грн. - 6 500 грн.), показник рядка 2290 форми № 2-м за 2017 рік після уточнення.

** 15 030 грн. (83 500 грн. x 18 %).

*** 1 170 грн. (16 200 грн. - 15 030 грн.). Сума переплати податку за 2017 рік. Показник рядка переноситься до рядка 26 декларації за 2018 рік. На цю суму можна зменшити податкове зобов'язання, що належить до сплати за 2018 рік.

Приклад 5

Платник податку на прибуток в 2017 році звітував за підсумками року. При цьому на прохання податкового органу він не задекларував збиток за 2017 рік. У 2018 році платник також повинен відзвітувати тільки за підсумками року. Він бачить, що рік у нього вийде з прибутком, тому він вирішив урахувати збиток-2017 при поданні декларації за 2018. Яким чином платникові це зробити?

Припустимо, що в 2017 році:

- у платника не було операцій, за якими виникають різниці;
- він не виплачував дивіденди і доходи нерезиденту;

- у рядку 19 звітної декларації за 2017 рік стоїть 3 000 грн.

Оскільки помилка пов'язана тільки із заповненням податкової звітності, до фінзвітності ніякі виправлення не вносяться. Платник повинен виправити тільки податкову звітність. При цьому в такій ситуації платникові нікуди поспішати. Адже він хоче фактичною переплатою з податку на прибуток за 2017 рік зарахувати податкові зобов'язання, які виникнуть за підсумками 2018 року. Тому найзручніше це зробити за допомогою додатка ВП до декларації за 2018 рік.

Покажемо, як нашому платникові заповнити додаток ВП (з правильними даними за 2017 рік) до декларації за 2018 рік (див. **фрагмент 3**).

ФРАГМЕНТ 3

<...>

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	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 рядка	Сума
1	2	3
Виправлення помилок		
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**
...

<...>

* Сума зі знаком «+» переноситься до рядка 3.2.4 додатка PI до декларації за 2018 рік і зменшує загальний показник рядка 03 цієї декларації та об'єкт оподаткування за 2018 рік у рядку 04 декларації.

** Сума переплати за 2017 рік. Показник рядка переноситься до рядка 26 декларації за 2018 рік. На цю суму можна буде зменшити податкове зобов'язання, що належить до сплати за 2018 рік.



Як заповнити рядок 18 декларації за звітний період року, якщо у складі такої декларації подається додаток ВП для виправлення суми податку за попередній звітний період такого року?

Припустимо, платник податку на прибуток виявив помилку в декларації за I квартал 2018 року.

І вирішив її виправити в додатку ВП до звітної декларації за три квартали 2018 року.

У такому разі при складанні звітної декларації за три квартали 2018 року до рядка 18 декларації платник повинен перенести уточнений показник рядка 17 з додатка ВП.