

Исправляем **ОШИБКИ** в учете и отчетности

5-е издание,
переработанное и дополненное



Factor
PUBLISHING HOUSE

Харьков 2013

УДК 657
ББК 65.052(4Укр)
В51

Автори: Т. Войтенко, С. Децюра, В. Карпова, Я. Клиженко,
В. Петрушина, О. Піроженко, Л. Ушакова,
К. Чернега, Н. Яновська

Виправляємо помилки в обліку та звітності / Т. Вой-
В51 тенко, С. Децюра, В. Карпова, Я. Клиженко [та ін.]. —
Вид. 5-те, перероб. і доп. — Х.: Фактор, 2013. — 272 с.
ISBN 978-966-180-484-4.

У книзі розглянуто найпоширеніші помилки, яких припускаються платники податків в обліку та звітності, а також порядок їх виправлення. Аналіз причин виникнення та механізм виправлення помилок показано на практичних числових прикладах. Матеріал викладено з урахуванням останніх змін у законодавстві.

Для керівників та бухгалтерів підприємств, аудиторів, а також працівників контролюючих органів.

УДК 657
ББК 65.052(4Укр)

ISBN 978-966-180-484-4

© ТОВ «ВБ «Фактор», 2013

СОДЕРЖАНИЕ

1. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТАХ И УЧЕТНЫХ РЕГИСТРАХ	7
2. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (П(С)БУ 6)	16
2.1. Что считается ошибками в финансовой отчетности. Виды ошибок.....	16
2.2. Исправление ошибок, допущенных и выявленных в одном отчетном периоде (до подачи финансовой отчетности).....	20
2.3. Исправление ошибок, допущенных при составлении финансовых отчетов за предыдущие годы и обнаруженных в текущем отчетном периоде, которые повлияли на финансовый результат	25
2.4. Исправление ошибок, допущенных при составлении финансовых отчетов за предыдущие годы и обнаруженных в текущем отчетном периоде, которые не повлияли на финансовый результат	38
2.5. Внесение изменений в учетные оценки и учетную политику	40
2.6. Отражение информации о событиях, происходящих после даты Баланса	43

3. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЯХ	47
3.1. Декларация по налогу на прибыль предприятия.....	47
3.1.1. Способы исправления «самовыявленных» ошибок	47
3.1.2. Общие правила самостоятельного исправления ошибок	50
3.1.3. Начисление пени	55
3.1.4. Исправление ошибок через Уточняющую декларацию за периоды действия НКУ	59
3.1.5. Исправление ошибок через Текущую декларацию за периоды действия НКУ	68
3.1.6. Частные случаи	77
3.2. Декларация по НДС	86
3.2.1. Общие правила самостоятельного исправления ошибок	86
3.2.2. Сроки давности в целях самоисправления.....	93
3.2.3. Начисление пени	94
3.2.4. Заполнение уточняющего расчета по НДС	96
3.2.5. Особенности исправления ошибок, если в декларации был «минус»	104
3.3. Налоговый расчет по ф. № 1ДФ	119
3.3.1. Общие правила самостоятельного исправления ошибок	119
3.3.2. Неправильная информация, не связанная с расчетом налога или доходов	121
3.3.3. Неправильно рассчитан и отражен налог на доходы физических лиц	123
3.3.4. Доначисление доходов за прошлые периоды	127
3.3.5. Санкции при самостоятельном исправлении ошибок в Налоговом расчете по ф. № 1ДФ	127

3.4. Декларация по водосбору.....	131
3.4.1. Общие правила самостоятельного исправления ошибок	131
3.4.2. Исправление ошибок через Уточняющую декларацию	133
3.4.3. Исправление ошибок через Текущую декларацию	143
3.5. Декларация по эконологу.....	154
3.5.1. Исправление ошибок через Уточняющую декларацию	154
3.5.2. Исправление ошибок через Текущую декларацию	162
3.6. Декларация по плате за землю.....	166
3.6.1. Особенности уточнения налоговых обязательств	166
3.6.2. Исправление ошибок через Уточняющую декларацию	171
3.6.3. Уточнение данных через отчетную новую Декларацию.....	176
4. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В ОТЧЕТНОСТИ В СОЦИАЛЬНЫЕ ФОНДЫ.....	183
4.1. Исправление ошибок в отчетности по ЕСВ	183
4.1.1. Виды ошибок	183
4.1.2. Общие правила исправления ошибок.....	185
4.1.3 Исправление общих ошибок.....	186
4.1.4. Если не предоставили сведения на застрахованных лиц	193
4.1.5. Исправление ошибок, допущенных в базе для взимания страховых взносов	196
4.1.6. Исправление ошибок, связанных с применением неверного размера ставки страхового взноса.....	207

4.1.7. Корректировки в связи с вновь открывшимися обстоятельствами	209
4.1.8. Ответственность страхователя	216
4.2. Исправление ошибок в отчете по форме Ф4-ФСС з ТВП	217
4.2.1. Виды ошибок	217
4.2.2. Финансовые санкции в случае самоисправления.....	219
4.2.3. Неправильно отражена база обложения страховыми взносами в период до 01.01.2011 г.....	222
4.2.4. Неправильно применены ставки страхового взноса в период до 01.01.2011 г.....	226
4.2.5. Неверно начислены суммы социальных пособий, предоставляемых по общеобязательному социальному страхованию в связи с временной потерей трудоспособности	231
5. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ — ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ	238
5.1. Исправление ошибок в Книгах учета доходов (и расходов).....	238
5.2. Декларация о доходах физлица-общесистемщика	239
5.3. Декларация о доходах физлица-единоналожника	245
5.3.1. Общие правила исправления ошибок.....	245
5.3.2. Исправление ошибок через Уточняющую декларацию	252
5.3.3. Исправление ошибок через Текущую декларацию	255
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ	260

1. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТАХ И УЧЕТНЫХ РЕГИСТРАХ

Главным документом, регламентирующим порядок исправления ошибок в первичных документах и учетных регистрах, является *Положение № 88 [24]*.

Напомним, что **первичные документы** — это документы, созданные в письменной или электронной форме, которые фиксируют и подтверждают хозяйственные операции, включая распоряжения и разрешения администрации (собственника) на их проведение (*п. 2.1 Положения № 88 [24]*). Заполняются первичные документы и учетные регистры только пастой шариковых ручек темного цвета, при помощи пишущих машинок, принтеров, средств механизации и другими средствами, которые бы обеспечили сохранность этих записей в течение установленного срока хранения документов и предотвратили внесение несанкционированных и незаметных исправлений (*п. 2.10 Положения № 88 [24]*).

В свою очередь, **учетные регистры** — это носители специального формата (бумажные, электронные) в виде ведомостей, ордеров, книг, журналов, машинограмм и т. п., предназначенные для хронологического, систематического либо комбинированного накопления, группирования и обобщения информации из первичных документов, принятых к учету (*п. 3.1 Положения № 88 [24]*). Информация относительно применения учетных регистров приведена в *Методрекомендациях № 356 [49]*.

При заполнении первичных документов и учетных регистров могут иметь место определенные механические ошибки, исправления в связи с изменением некоторых условий и др. В табл. 1.1 перечислим основные правила исправления таких ошибок.

Таблица 1.1

Правило	Ссылка на нормативный документ	Примечание
1	2	3
<p>1. В тексте и цифровых данных первичных документов, учетных регистров и отчетов подчистки и неоговоренные исправления не допускаются</p>	<p><i>П. 4.1 Положения № 88 [24], абз. 1 п. 9 Методрекомендаций № 356 [49]</i></p>	<p>Нельзя исправлять ошибки корректором; подчищать; заклеивать; зачеркивать неправильную запись таким образом, чтобы ее нельзя было прочесть («замазывать»); вносить исправления без заверения соответствующей надписью, датой, подписью ответственных лиц</p>
<p>2. В документах, которыми оформлены кассовые (например, приходные и расходные кассовые ордера, расходная ведомость*) и банковские операции, а также операции с ценными бумагами, исправления не допускаются</p>	<p><i>П. 4.5 Положения № 88 [24]</i></p>	<p>Если при оформлении таких документов была допущена ошибка, то составляют новый документ, а «испорченный» уничтожают**</p>
<p>* Отметим, что в соответствии с п. 4.2 Положения о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине, утвержденного постановлением Правления Национального банка Украины от 15.12.2004 г. № 637, исправления в кассовой книге, как правило, не допускаются. Если исправления сделаны, то их удостоверяют подписями кассира, а также главного бухгалтера либо лица, которое его замещает. Иными словами, предприятие может произвести исправление в кассовой книге (включая ее вторую отрывную часть — отчет кассира) корректирующим способом (см. п. 3 данной таблицы).</p> <p>** Ранее, когда приходные и расходные кассовые ордера составлялись на бланках строгого учета, «испорченный» документ необходимо было аннулировать (сделать на нем надпись «Аннулировано»), подшить в папку аннулированных документов и выписать новый такой документ. В настоящий момент кассовые ордера «нестрогие», поэтому такие требования не актуальны.</p>		

1	2	3
<p>3. Своевременно выявленные в отчетном периоде ошибки в первичных документах, учетных регистрах и отчетах, которые созданы ручным способом, исправляются корректурно. То есть неправильные текст или цифры зачеркиваются и над зачеркнутым надписываются правильный текст или цифры. Зачеркивание осуществляется одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. Исправление должно сопровождаться надписью в документах «Исправлено» и подписями лиц, которые подписали этот документ ранее, с указанием даты исправления</p>	<p><i>Пп. 4.2 и 4.4 Положения № 88 [24], абз. 2 п. 9 Методрекомендаций № 356 [49]</i></p>	<p>Исправление ошибок обязательно должно подтверждаться подписями всех лиц, которые составили и подписали документ ранее (как правило, это материально ответственное лицо, бухгалтер, главный бухгалтер, руководитель), иначе такой документ не будет иметь должной юридической силы. Если же указанное лицо отсутствует (уволено, болен, умерло и т. д.), то: — первичный документ необходимо оформить заново с подписями лиц, которые на момент выявления ошибки несут ответственность за оформление таких документов. В свою очередь, документ, содержащий ошибку, аннулируют (см. сноску «**» и п. 2 данной таблицы); — исправление в учетном регистре осуществляется корректурным способом и заверяется бухгалтером и главным бухгалтером, которые на момент исправления ошибки исполняют такие обязанности. Также см. пример 1.1 на с. 12</p>
<p>4. Ошибки в учетных регистрах за прошедший отчетный период исправляются способом «сторно». Этот способ предусматривает составление бухгалтерской справки, в которую ошибка (сумма, корреспонденция счетов) заносится красными чернилами,</p>	<p><i>П. 4.3 Положения № 88 [24], абз. 3 и 4 п. 9 Методрекомендаций № 356 [49]</i></p>	<p>Данный способ исправления ошибок применяется в случаях, если на счетах бухгалтерского учета по ошибке сумма записи завышена, а также если записи проведены не по соответствующим данной операции корреспондирующим счетам*, причем выявлена такая ошибка после записи итогов учетных регистров в Главную книгу.</p>

1	2	3
<p>пастой шариковых ручек и т. п. или со знаком «-», а правильная запись (сумма, корреспонденция счетов) — чернилами, пастой шариковых ручек и т. п. темного цвета. Внесением таких данных в учетный регистр в месяце, в котором выявлена ошибка, ликвидируется неправильная запись и отражается правильная сумма и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Справка должна содержать причину ошибки, ссылки на документы и учетные регистры, в которых допущена ошибка, и подписываться составившим ее работником, а после ее проверки — главным бухгалтером</p>		<p>Порядок действий в этом случае следующий: 1) составляется бухгалтерская справка **; 2) в текущем учетном регистре делается две записи. Сначала красным цветом, со знаком «-» или в скобках записываются ошибочные данные (корреспонденция счетов, сумма), а затем — правильные, причем суммы указываются уже обычными (темными) чернилами, со знаком «+» или без скобок. Обратите внимание: данные об исправлении ошибок прошлых периодов, оформленные бухгалтерской справкой, записываются в регистры бухгалтерского учета в месяце ее составления. На это Минфин указывал в письме от 23.02.2010 г. № 31-34000-20-10/3939</p>
<p>* Если же операция проведена на меньшую сумму или вообще не проведена, то применяется способ «дополнительной проводки». Он состоит в том, что на корреспондирующих счетах записывается сумма, которая составляет разницу между правильной суммой и суммой, отображенной на счетах до этого. При исправлении ошибки с помощью дополнительной проводки записи производятся обычными (темными) чернилами. Сумма дополнительной записи при подсчетах оборотов прибавляется к общей сумме оборотов по счетам. Данный способ исправления ошибки также сопровождается составлением бухгалтерской справки.</p> <p>** Форма бухгалтерской справки утверждена приказом № 356 [49]. Однако предприятие может использовать свою разработанную форму. В этом случае нужно помнить, что бухгалтерская справка является первичным документом (письмо МФУ от 24.05.2007 г. № 31-34000-10-10/10655), а следовательно, должна содержать все обязательные реквизиты, указанные в ч. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете [4]: название предприятия, от имени которого документ составлен; название документа (формы); дату составления; место составления; содержание хозяйственной операции; объем хозяйственной операции и единицу измерения хозяйственной операции; должности лиц, ответственных за осуществление хозяйственной операции и правильность ее оформления; подписи ответственных лиц.</p>		

1	2	3
<p>Также напомним, что при составлении бухгалтерской справки ошибку стоит указывать чернилами (пастой) красного цвета, в скобках или со знаком «-» (в бухгалтерском учете суммы, записанные таким образом, являются отрицательными (сторнирующими) и при подсчете оборотов на счетах отнимаются от общих итогов), а правильные данные — темной ручкой, без скобок и без знака «-».</p> <p>См. примеры оформления бухгалтерских справок на рис. 1.1 на с. 13 и 1.2 на с. 14.</p>		
<p>5. Исправление ошибок в документах и регистрах, созданных в форме электронного документа, осуществляется в соответствии с законодательством</p>	<p>П. 4.6 Положения № 88 [24]</p>	<p>Действующее законодательство не регламентирует вопросы исправления ошибок в электронных документах, поэтому предприятие должно самостоятельно разработать и утвердить соответствующий порядок.</p> <p>По всей видимости, в данном случае ориентироваться нужно на правила, установленные п. 4.5 Положения № 88 [24], в соответствии с которыми исправление ошибок в первичных документах, созданных в электронном виде, не допускается. Такой принцип заложен в самой концепции электронного документооборота. Иными словами, если в первичном документе в дальнейшем выявляются ошибки, то оформляется новый документ в электронном или бумажном виде, а также бухгалтерская справка, объясняющая причины переформления документа. Для исправления ошибки в учетные регистры за отчетный период следует внести необходимые изменения в соответствующие строки или графы компьютерного варианта документа. На бумажных вариантах таких документов, уже подписанных исполнителем</p>

1	2	3
		<p>и утвержденных главным бухгалтером, исправлять можно корректирующим способом. Ошибки в учетных регистрах, допущенные в предыдущих периодах и выявленные в текущем периоде, исправляются в текущем отчетном периоде. Причем такое исправление осуществляется на основании бухгалтерской справки. Аналогичные варианты исправления ошибок предложены и в журнале «Вестник налоговой службы Украины», август 2010 г., № 32 (604), с. 13.</p> <p>Кстати, Минфин также не возражает против того, чтобы исправление ошибок прошедших отчетных периодов в регистрах бухгалтерского учета, которые созданы в форме электронного документа, осуществлялось в порядке, предусмотренном <i>Положением № 88 [24]</i> для исправления ошибок в регистрах, созданных на бумажных носителях (см. <i>письмо от 14.01.2011 г. № 31-34020-07-27/23-8665/89</i>)</p>

Рассмотрим примеры исправления ошибок.

Пример 1.1. *Согласно условиям договора от 17.08.2012 г. № 18 ПАО «Эльбрус» приобрело у ПАО «Омега» партию масляной краски 850 кг по цене 11,25 грн. (без НДС) за 1 кг. В день поступления материалов от поставщика — 27.09.2012 г. — оформлен приходный ордер (форма № М-4). После отгрузки продукции, но до оплаты, по договоренности сторон было заключено дополнительное соглашение к договору об уменьшении цены до 10,75 грн. (без НДС) за 1 кг.*

Приведем пример (рис. 1.1) заполнения приходного ордера (форма № М-4) в этом случае и порядок исправления ошибки, касающейся изменения цены товара и, как следствие, общей суммы оплаты. Исправления выделены полужирным курсивом.

**Виправлено 27.09.2012 р.
Лещенко
Акуленко**

Типова форма № М-4
Затверджена
наказом Міністату України
від 21 червня 1996 р. № 193

ПАТ «Ельбрус»
підприємство, організація

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

19225566

Код за УКУД

307005

ПРИБУТКОВИЙ ОРДЕР № 36

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник		Кореспондуючий рахунок			Номер супровідного документа
				найменування	код	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		
36	27.09.12	—	01	ПАТ «Омега»	—	631	—	—	250
Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картоцею
найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	за документом	прийнято фактично				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Фарба олійна	205253	02	кг	850	850	10,75 11,25	9137,50 9562,50	—	146

Синтетичний рахунок для віднесення зносу код по МШП

—

КОД

—

Прийняв

Лещенко

Здав

Акуленко

Рис. 1.1. Исправление ошибки в документе корректурным способом

Пример 1.2. 27.09.2012 г. при оприходовании масляной краски (см. условие примера 1.1) бухгалтером были отражены ошибочная корреспонденция счетов (субсчетов) и сумма. Вместо записи «Дт 201 — Кт 631 — 9137,50 грн.» было ошибочно записано «Дт 26 — Кт 631 — 11475,00 грн.».

Ошибка выявлена 28.10.2012 г.

Эта ошибка исправляется способом «сторно», для чего сначала составляется бухгалтерская справка (см. рис. 1.2), а затем соответствующим образом корректируется учетный регистр.

ПАТ «Ельбрус»

Бухгалтерська довідка за жовтень 2012 р.

27.09.2012 р. згідно з прибутковим ордером від 27.09.2012 р. № 36 помилково (внаслідок не уважності) оприбутковано фарбу олійну в кількості 850 кг на суму 11475,00 грн. на рахунок обліку готової продукції «26», тоді як відповідно до цього прибуткового ордеру потрібно було оприбуткувати 850 кг на суму 9137,50 грн. (без урахування ПДВ) на субрахунок обліку сировини й матеріалів «201». Тому потрібно виправити цю помилку у жовтні 2012 р. записами:

(Дт 26) — (Кт 631) — (11475,00 грн.);

Дт 201 — Кт 631 — 9137,50 грн.

Виконавець: Карпенко Н. К. /Карпенко /

Головний бухгалтер: Сомова Л. В. /Сомова/

28.10.2012 р.

Рис. 1.2. Пример составления бухгалтерской справки, утвержденной предприятием

Пример 1.3. 27.09.2012 г. при оприходовании масляной краски (см. условие примера 1.1) в сумме 9137,50 грн. (без учета НДС) бухгалтером была отражена ошибочная сумма 137,50.

Ошибка выявлена 28.10.2012 г.

В данном случае бухгалтеру на оставшуюся часть суммы (9000 грн.) необходимо составить бухгалтерскую справку (см. рис. 1.3) и на ее основании сделать дополнительную проводку в учетном регистре.

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА до Журналу 5 за жовтень 2012 року

27.09.2012 р. при відображенні бухгалтерської проводки з оприбуткування фарби олійної в кількості 850 кг (згідно з прибутковим ордером від 27.09.2012 р. № 36) внаслідок неуважності бухгалтером було допущено описку: зазначена сума 137,50 грн. замість суми 9137,50 грн.

Помилку необхідно виправити наступним чином:

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Виправлено помилковий запис щодо суми олійної фарби, оприбуткованої згідно з прибутковим ордером від 27.09.2012 р. № 36 (відображено додаткову проводку на різницю між правильною та заниженою сумою)	201	631	9000,00

Виконавець Карпенко Н. К. /Карпенко/ Головний бухгалтер Сомова Л. В. /Сомова/
(підпис) (підпис)

«28» жовтня 2012 р.

Рис. 1.3. Образец бухгалтерской справки,
утвержденной приказом № 356 [49]

2. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (П(С)БУ 6)

2.1. ЧТО СЧИТАЕТСЯ ОШИБКАМИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ВИДЫ ОШИБОК

«Универсального» определения ошибок в финансовой отчетности (назовем их бухгалтерскими ошибками) в нормативных актах нет, хотя этот момент для целей составления финансовой отчетности имеет принципиальное значение. Международный аналог П(С)БУ 6 [29] – МСБУ (IAS) 8 [50] содержит лишь определение ошибок предыдущих периодов, в частности:

«Ошибки предыдущих периодов – пропуски либо искажения в финансовой отчетности субъекта хозяйствования за один или несколько предыдущих периодов, возникающие из-за неиспользования или злоупотребления достоверной информацией, которая:

(а) имела, когда финансовую отчетность за те периоды утвердили к выпуску;

(б) по обоснованному ожиданию могла быть получена и учтена при составлении и представлении этой финансовой отчетности».

На основе изложенного **ошибки в финансовой отчетности** можно определить как: пропуск информации либо предоставление недостоверной информации в финансовой отчетности в результате неиспользования либо злоупотребления достоверной информацией, которая была либо должна была быть в наличии на момент составления финансовой отчетности.

Отметим, что существует несколько признаков, по которым классифицируют ошибки в финансовой отчетности.

Так, различают ошибки **арифметические** (обусловлены нарушением правил математики: сложение, вычитание и т. д.)

и **методологические** (связаны с неправильным применением или неприменением правил бухгалтерского учета).

Вместе с тем в *п. 5 МСБУ (IAS) 8 [50]* приведен более расширенный классификационный ряд ошибок. В частности, в зависимости **от природы** выделяют ошибки, допущенные в результате:

- 1) ошибок в математических расчетах;
- 2) ошибок в применении учетной политики;
- 3) неправильной интерпретации фактов хозяйственной деятельности;
- 4) невнимательности;
- 5) мошенничества.

Наиболее сложно выявить третью группу ошибок, поскольку бухгалтерные нормативы порой не содержат четких рекомендаций относительно порядка отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Поясним изложенное на примерах.

Пример 2.1.1. *На момент составления финансовой отчетности в бухгалтерию не была предоставлена первичная товаросопроводительная документация, связанная с операцией оприходования товаров, вследствие ее утери работником отдела снабжения. В связи с этим возник вопрос, будет ли считаться ошибкой факт проведения в учете операции поступления товара без товаросопроводительной документации?*

С одной стороны, исходя из норм *ч. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете [4]* основанием для бухгалтерского учета хозяйственных операций являются первичные документы, фиксирующие факты осуществления хозяйственных операций. Такие документы должны быть составлены во время осуществления хозяйственной операции, а если это невозможно — непосредственно после ее завершения.

То есть без первичного документа бухгалтер не может отразить соответствующую операцию в учетных регистрах. Это подтвердил и Минфин в отношении операций оприходования импортных товаров (*письма Минфина от 15.09.2009 г. № 31-34000-10-16/24584, от 21.04.2009 г. № 31-34000-20-27/11292*).

Но с другой стороны, исходя из принципа полного освещения, эта операция должна быть отражена в отчетности.

В такой ситуации, по всей видимости, товары следует оприходовать и без первичной товаросопроводительной документации

поставщика, при этом можно составить акт о приемке материалов (что предусматривается п. 3.8 *Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету запасов*, утвержденных приказом Минфина от 10.01.2007 г. № 2), за основу которого принять типовую форму № М-7, утвержденную приказом Минстата от 21.06.96 г. № 193.

Пример 2.1.2. *Акт приемки-передачи выполненных работ был подписан подрядчиком и передан на подпись заказчику, но на момент составления финансовой отчетности последний его не подписал. Следует ли считать ошибкой факт отражения в учете операции по выполнению работ до проставления подписи заказчика?*

Ответ на данный вопрос неоднозначен, ведь без подписи заказчика акт приемки-передачи выполненных работ не будет соответствовать статусу первичного документа, как не содержащий обязательный реквизит (подпись), предусмотренный ст. 9 Закона о бухгалтерском учете [4].

Однако, принимая во внимание «размытость» критериев признания дохода из П(С)БУ 15 [33], в ситуации, когда подрядчик путем ссылки на договорные условия* и свой профессиональный опыт приходит к выводу, что все критерии возникновения дохода выполняются даже при неподписании заказчиком акта выполненных работ, в бухгалтерском учете может быть признан доход на основе одностороннего акта, составленного в произвольной форме.

Кроме того, ошибки бывают **умышленные и неумышленные**. Поскольку в бухгалтерных нормативах определения таких ошибок нет, считаем возможным их охарактеризовать на основе определения, приведенного в ст. 10, 11 КоАП [1].

* В частности, если в соответствии с условиями договора работы считаются выполненными и в случае немотивированного отказа заказчика от подписания акта в установленный договором срок. Это подтверждают и нормативные документы. Так, в отношении договора строительного подряда ч. 4 ст. 882 ГКУ [3] прямо предусмотрено, что: «Акт, подписанный одной стороной, может быть признан судом недействительным только в случае, если мотивы отказа второй стороны от подписания акта признаны судом обоснованными». Так что далеко не все действия, не вполне вписывающиеся с первого взгляда в бухгалтерные стандарты, можно считать ошибочными.

Умышленные — ошибки, совершенные лицом, которое осознавало противоправный характер своего действия или бездействия, предвидело их вредные последствия и желало их или сознательно допускало наступление этих последствий.

Неумышленные — ошибки, совершенные лицом, которое предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия или бездействия, но легкомысленно рассчитывало на их предотвращение или не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предусмотреть.

Отметим, что наличие умысла в совершении бухгалтерной ошибки доказать весьма сложно и этим должны заниматься правоохранительные органы. Поэтому большинство допущенных ошибок можно отнести к категории неумышленных.

По существенности влияния ошибки делятся на существенные и несущественные.

Определения понятий «существенная информация» и «существенность» приведены в *п. 3 П(С)БУ 1 [25]* и в *письме Минфина от 29.07.2003 г. № 04230-04108*. В частности, **существенность** — это характеристики учетной информации, которые определяют ее способность влиять на решения пользователей финансовой отчетности. Таким образом, **существенными ошибками** считаются те, которые влияют на решения пользователей финансовой отчетности. В свою очередь, **несущественные ошибки** не искажают показатели финансовой отчетности и соответственно не оказывают влияние на решения пользователей такой отчетности.

Кроме того, **по периоду допущения** ошибки в финансовой отчетности можно разделить на:

— **ошибки** текущего отчетного периода (года), **допущенные и выявленные в одном и том же отчетном году**;

— **ошибки**, которые допущены при составлении финансовых отчетов **за предыдущие годы, обнаруженные в текущем отчетном периоде***. В свою очередь, такие ошибки условно подразделяются на те, которые **повлияли на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)** и при этом **искажили показатели**

* Обратите внимание: у таких ошибок **нет срока давности**. К такому выводу подталкивает анализ нормативных документов и разъяснений, посвященных порядку исправления ошибок, допущенных в предыдущих отчетных периодах (годах). В частности, ни один из них не устанавливает ограничения их давности.

финансовой отчетности, и те, которые **не повлияли на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), но исказили показатели финансовой отчетности.**

Справедливости ради отметим, что есть еще ошибки, которые **не повлияли на финансовый результат и не исказили финансовую отчетность.** Как пример можно привести ситуацию, когда при оприходовании в рамках правильного счета использован ошибочный субсчет. Исправление таких ошибок зачастую носит чисто технический характер (сторнируется неправильная запись и вносится правильная, при этом сальдо счета, что очевидно, не изменяется), либо же не осуществляется вовсе (в частности, если активы уже списаны, а обязательства погашены), поэтому останавливаться на них не будем.

Порядок же исправления других ошибок рассмотрим далее.

2.2. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК, ДОПУЩЕННЫХ И ВЫЯВЛЕННЫХ В ОДНОМ ОТЧЕТНОМ ПЕРИОДЕ (ДО ПОДАЧИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ)

Прежде всего отметим, что при исправлении ошибок, допущенных и выявленных в течение одного отчетного года, стоит ориентироваться на *Положение № 88 [24]* и *Методрекомендации № 356 [49]*. А вот действие *П(С)БУ 6 [29]* (как собственно и *М(С)БУ (IAS) 8 [50]*) на исправление таких ошибок не распространяется. Упомянутый стандарт бухгалтерского учета рассматривает лишь ошибки, допущенные в финансовой отчетности прошлых лет.

Все **ошибки текущего отчетного периода**, влияющие только на финансовую отчетность за такой период и выявленные до ее утверждения и представления, **исправляются в том месяце, в котором они были обнаружены.** К данной категории относятся в том числе ошибки, которые были выявлены после окончания отчетного периода (года), но до утверждения (представления) финансовой отчетности.

Для того чтобы исправить подобного рода ошибки (допущенные и выявленные в текущем отчетном году), достаточно внести исправления в первичные учетные документы и регистры

бухгалтерского учета текущего отчетного периода (подробно об этом говорилось в разделе 1 данной книги). При этом, если факт неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода установлен до окончания такого отчетного года, то **исправления следует произвести записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, в котором искажения выявлены.** Если же ошибки обнаружены после завершения отчетного года, но до утверждения (представления) годовой финансовой отчетности за этот период, то исправительные записи в бухгалтерский учет вносятся последним числом декабря истекшего года.

Напомним, что исправление ошибок осуществляется одним из следующих способов.

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда допущенная **ошибка не затрагивает корреспонденции счетов** или **обнаружена своевременно.** В частности, таким способом исправляются ошибки в:

- первичных документах (за исключением документов, которыми оформлены кассовые, банковские операции и операции с ценными бумагами, — *п. 4.5 Положения № 88 [24]*);
- учетных регистрах при условии, что записи из них до выявления ошибки еще не были перенесены в Главную книгу и соответственно в финансовую отчетность.

Суть данного способа состоит в том, что неправильный текст и/или цифры зачеркиваются одной чертой таким образом, чтобы можно было прочесть исправленное, затем над зачеркнутой записью надписывается правильный текст и/или цифры. Причем *п. 4.4 Положения № 88 [24]* и *п. 9 Методрекомендаций № 356 [49]* требуют, чтобы все исправления были оговорены надписью «Исправлено» и подтверждались подписями лиц, подписавших документ/регистр, с указанием даты исправления ошибки. При этом неоговоренные исправления в первичных документах и учетных регистрах не допускаются.

Напоминаем, что в бухгалтерных нормативах не предусмотрены особенности применения данного способа исправления ошибок в случае ведения бухгалтерского учета с помощью компьютерных программ (1С, «Инфо-бухгалтер» и т. п.). Наоборот, в *п. 4.2 Положения № 88 [24]* определено, что корректурный способ при-

меним к первичным документам и учетным регистрам, **созданным вручную**. Отметим, что при компьютерной форме ведения учета корректурный способ может быть использован лишь в ситуации, когда учетные регистры были распечатаны и подписаны ответственными лицами, но финансовая отчетность еще не составлялась. Тогда исправления проводятся в утвержденной бумажной форме регистров*.

Пример исправления ошибок таким способом представлен на рис. 1.1 на с. 13.

Способ «сторно» («красное сторно») применяется в ситуациях, когда в учетных регистрах **указана неправильная корреспонденция счетов** либо же **завышена сумма операции**. *Пункт 9 Методрекомендаций № 356 [49]* рекомендует применять этот способ для исправления ошибок в учетных регистрах за отчетный год, которые обнаружены *«после записи итогов учетных регистров в Главную книгу»*. Названный способ исправления ошибок предполагает составление **бухгалтерской справки**, в которой приводятся такие данные:

- причина ошибки;
- ссылка на документы и учетные регистры, в которых допущена ошибка;
- ошибка (сумма, корреспонденция счетов), которая заносится красными чернилами, пастой шариковых ручек и т. п. или со знаком «минус», а правильная запись (сумма, корреспонденция счетов) заносится чернилами, пастой шариковых ручек и т. п. темного цвета;
- подпись работника, составившего справку, и после ее проверки — главного бухгалтера.

Затем данные из бухгалтерской справки вносятся в учетный регистр в месяце, в котором была обнаружена ошибка, путем:

- ликвидации неправильной записи (красной пастой, если ошибка допущена в корреспонденциях счетов, либо указанием неправильной суммы в скобках или же со знаком «-», если допущена числовая ошибка);

* Если же ошибки были обнаружены до утверждения учетных регистров и составления финансовой отчетности, они исправляются путем внесения правильных данных в журнал хозяйственных операций в компьютерной форме.

— отражения правильной суммы и корреспонденции счетов бухгалтерского учета.

Пример 2.2.1. 11.10.2012 г. на предприятие с опозданием поступила налоговая накладная по товару, оприходованному в июне 2012 г. Стоимость товара — 60000 грн. с НДС, сумма НДС — 10000 грн. Товар был оплачен в октябре 2012 г., однако при оприходовании товара в июне 2012 г. в учетных регистрах был ошибочно отражен налоговый кредит, что было выявлено в момент поступления налоговой накладной. На основании этих данных была составлена финансовая отчетность за I полугодие, но отчетность за 9 месяцев 2012 г. еще не утверждена.

Исправление проводится способом «сторно».

Составляется бухгалтерская справка по исправлению ошибки в отражении налогового кредита по НДС (рис. 2.2.1 на с. 24).

Заметим также, что в рассмотренном случае налоговый кредит по НДС отражается в месяце получения налоговой накладной (октябре 2012 г.) — в учетных регистрах приводится корреспонденция: Дт 641 — Кт 644 на сумму 10000 грн.

Обратите внимание: иногда бухгалтеры составляют «обратные проводки», однако методологически это неправильно и лучше ошибочную операцию все-таки сторнировать.

В отношении **способа дополнительных бухгалтерских записей** заметим, что указанный способ применяется в ситуациях, когда **корреспонденция счетов не нарушена**, а лишь **занижена сумма операции**. В данном случае исправление осуществляется путем составления дополнительной записи с той же корреспонденцией счетов на сумму разницы между правильной суммой хозяйственной операции и суммой, отраженной предыдущей бухгалтерской записью. Как составить бухгалтерскую справку в этом случае, было показано на рис. 1.3 на с. 15.

Нельзя не заметить, что при исправлении ошибок, допущенных и обнаруженных в текущем отчетном периоде (году), **счет 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)» не используется**. Этот счет бухгалтерского учета применим только при исправлении ошибок, относящихся к прошлым отчетным периодам. **Ставить в известность пользователей финансовой отчетности** об исправлении ошибок текущего периода, допущенных и вы-

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА до Журналу 5 за вересень 2012 року

Через випадкову помилку головного бухгалтера у червні 2012 року в облікових регістрах (Журнал 3, Відомості 3.3, 3.6, Головна книга) та у фінансовій звітності за I півріччя 2012 року було відображено податковий кредит з ПДВ у сумі 10000 грн. (кореспонденція Дт 641 — Кт 631) без наявності податкової накладної (порушення п. 198.6 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI). Податкова накладна від 11.06.2012 р. № 243 від постачальника «А» надійшла на підприємство 11.10.2012 р.

Оскільки фінансову звітність за 9 місяців 2012 роки ще не затверджено, на підставі п. 16 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженого наказом Мініфіну від 28.05.99 р. № 137, і п. 1.6 додатка до цього П(С)БО 6 з метою недопущення перекручення даних виправлення неправильного запису здійснюється в облікових регістрах (у Журналі 3, Відомостях 3.3, 3.6, Головній книзі) за вересень 2012 року таким чином:

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Відображено неправильно сформований податковий кредит з ПДВ за операцією з постачальником «А» у червні 2012 року	(641)	(631/А)	(10000,00)
2	Відображено ПДВ за операцією з постачальником «А» у червні 2012 року	644	631/А	10000,00

Головний
бухгалтер Окунєва М. П. /Окунєва/
(підпис)

Виконавець Карасік М. О. /Карасік/
(підпис)

«11» ЖОВТНЯ 2012 р.

Рис. 2.2.1. Оформление бухгалтерской справки

явленных в одном и том же отчетном году, и тем более **подавать сравнительную информацию не требуется**. В этом-то и состоит принципиальное отличие порядка исправления ошибок текущего отчетного периода от правил внесения изменений в финансовую отчетность в связи с исправлением ошибок прошлых лет.

2.3. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК, ДОПУЩЕННЫХ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ ЗА ПРЕДЫДУЩИЕ ГОДЫ И ОБНАРУЖЕННЫХ В ТЕКУЩЕМ ОТЧЕТНОМ ПЕРИОДЕ, КОТОРЫЕ ПОВЛИЯЛИ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

Правила исправления ошибок, допущенных при составлении финансовых отчетов за предыдущие годы и выявленных в текущем отчетном периоде, в общих чертах рассмотрены в П(С)БУ 6 [29] и подробно описаны в его международном аналоге — М(С)БУ (IAS) 8 [50], где порядку исправления ошибок посвящены параграфы с 41 по 49.

Так, исправление ошибок, которые были допущены при составлении финансовых отчетов за предыдущие годы и оказали влияние на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), п. 4 П(С)БУ 6 [29] требует производить **«путем корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного года»**.

Во-первых, отметим, что вместо нераспределенной прибыли в финансовой отчетности предприятия может присутствовать непокрытый убыток, соответственно корректировать придется именно этот показатель (хотя прямого указания П(С)БУ 6 [29] на этот счет и не дает). Такой подход к исправлению ошибок, допущенных при составлении финансовой отчетности в предыдущих годах, подтверждает Минфин в *письме от 23.02.2010 г. № 31-34000-20-10/3939**: **«...для исправления ошибок, допущенных при составлении финансовых отчетов в предыдущих годах, корректировка сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного года осуществляется и при от-**

* Аналогичного мнения Минфин придерживался и в более ранних своих разъяснениях, например, в *письме от 13.01.2005 г. № 31-04200-20-10/508*: **«...исправления ошибок прошлых лет отражаются в балансе (форма № 1) за отчетный год путем корректировки на начало отчетного года нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), если такие ошибки влияют на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также статей активов, обязательств, собственного капитала, которые изменились вследствие исправления ошибок. Ошибки, повлиявшие на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), отражаются в строке 030 отчета о собственном капитале (форма № 4)»**.

сути остатка нераспределенной прибыли (наличии непокрытых убытков)...»

Во-вторых, как следует из п. 4.3 Положения № 88 [24], **ошибки, допущенные в предыдущих отчетных годах, исправляются способом «сторно»**, т. е. с составлением бухгалтерской справки.

Вместе с тем одной только корректировки остатка по счету 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)» недостаточно. Исправление указанного вида ошибок требует выполнения ряда действий. Рассмотрим их по порядку.

1. Определение сути и суммы ошибки. К моменту подачи финансовой отчетности могут быть обнаружены следующие наиболее распространенные **ошибки, повлиявшие на значение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)**:

- на счетах бухгалтерского учета неправильно отражена хозяйственная операция;
- хозяйственная операция отражена правильно, но сумма завышена или занижена;
- хозяйственная операция не отражена в бухгалтерском учете.

Причем к ошибкам, влияющим на значение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), можно отнести те, которые связаны с показателями, участвующими в формировании финансовых результатов предприятия.

Очевидно, что способы исправления ошибок, а также характер их влияния на финансовый результат и отчетность, будут отличаться. Поэтому, чтобы определиться с корректирующими действиями, и устанавливается суть ошибки.

Одновременно с определением сути ошибки бухгалтер оценивает «размах бедствия», т. е. определяет сумму ошибки.

2. Оценка существенности ошибки. В международной практике основным критерием, определяющим необходимость исправления ошибки в финансовой отчетности прошлых лет, является ее существенность, которая оценивается для каждой ошибки и их совокупности за соответствующий период.

Согласно *параграфу 41 М(С)БУ (IAS) 8 [50]* финансовые отчеты не соответствуют МСФО, если они содержат либо **существенные ошибки**, либо несущественные ошибки, сделанные пред-

намеренно для достижения особого представления финансового состояния, финансовых результатов деятельности или денежных потоков субъекта хозяйствования.

При этом, как определено в *параграфе 5 М(С)БУ (IAS) 8 [50]*, пропуски или искажения статей являются **существенными**, если они могут (отдельно либо вместе) влиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовых отчетов. Существенность зависит от размера и характера пропуска или искажения, оцениваемых при конкретных обстоятельствах.

Что касается национальной практики, то *п. 3 П(С)БУ 1 [25]* определено следующее:

«Существенная информация — информация, отсутствие которой может повлиять на решения пользователей финансовой отчетности. Существенность информации определяется соответствующими **положениями (стандартами) бухгалтерского учета и руководством предприятия**».

Кроме того, в соответствии с *Методическими рекомендациями по применению существенности в бухгалтерском учете*, доведенными *письмом Минфина от 29.07.2003 г. № 04230-04108*, **существенность** отдельных хозяйственных операций и объектов бухгалтерского учета **определяется руководством предприятия, если иное не предусмотрено положениями (стандартами) бухгалтерского учета**.

Однако **ни одним П(С)БУ порог существенности для раскрытия информации об операциях по исправлению ошибок не установлен**, что подтверждает Минфин в своем *письме от 22.09.2003 г. № 31-04220-20-10/2515*. Значит, определяться такой порог должен руководством предприятия. Обычно порог существенности прописывают в **приказе об учетной политике** предприятия (см. *письмо Минфина от 21.12.2005 г. № 31-34000-10-5/27793*).

Для определения существенности отдельных объектов учета, относящихся к активам, обязательствам и собственному капиталу предприятия (в частности, нераспределенной прибыли), за ориентировочный порог существенности *п. 6 письма Минфина от 29.07.2003 г. № 04230-04108* предписывает принимать величину в размере **5 процентов общей стоимости всех активов, всех**

обязательств и собственного капитала. Порогом существенности в целях отражения переоценки или уменьшения полезности объектов учета может приниматься величина, равная **1 проценту чистой прибыли (убытка) предприятия**, или величина, равная **10-процентному отклонению остаточной стоимости объектов учета от их справедливой стоимости.** Для доходов и расходов порог существенности, наличие которого требует раскрытия соответствующей информации, определен равным **2 процентам чистой прибыли (убытка) предприятия.**

Итак, сумму ошибки бухгалтер должен сравнить с установленным на предприятии уровнем существенности и определиться с дальнейшими действиями. К примеру, нерационально затевать исправление ошибок только ради отражения не учтенного в прошлом году в составе административных расходов коробка скрепок. Такая информация явно не повлияет на решения пользователей финотчетности, но зато надолго отвлечет бухгалтера от более важных задач.

3. Определение влияния ошибки на другие показатели финансовой отчетности. Обнаружив ошибку, необходимо отследить всю цепочку последствий, которые могут быть с ней связаны, а именно установить:

— **какие показатели бухгалтерского учета и финансовой отчетности затронуты.** К примеру, ошибочная капитализация в бухгалтерском учете расходов на текущий и капитальный ремонт «заденет» показатели начисления амортизации, а также может исказить себестоимость готовой продукции, числящейся на складе, и т. д.

В то же время неотражение операции на счетах бухгалтерского учета обычно приводит к дополнительному начислению или корректировке налогов (НДС, НДФЛ и др.) и взносов/сборов (ЕСВ, сбор в Пенсионный фонд с отдельных видов операций и др.), а также к изменению суммы бухгалтерского налога на прибыль;

— **продолжительность влияния ошибки на показатели финансовой отчетности.** Вернемся к примеру с капитализацией ремонтных расходов. Напомним, что в бухгалтерском учете амортизация начисляется ежемесячно, соответственно если ошибка была допущена, к примеру, в июле 2011 года, а выявлена в сен-

тябре 2012 года, то предприятие в течение 14 месяцев ошибочно начисляло амортизацию.

Понятное дело, что установить нужно не просто факт влияния первоначальной ошибки на другие показатели финансовой отчетности, но и определить соответствующие суммы.

4. Техническое исправление ошибки. Порядок исправления обнаруженных ошибок в учетных регистрах, на основании информации из которых фактически осуществляется заполнение финансовой отчетности, установлен *п. 9 Методрекомендаций № 356 [49]*. Так, в случае выявления предприятием **в текущем отчетном периоде ошибок прошлых лет их исправление оформляется в месяце выявления ошибки бухгалтерской справкой**, где приводятся **содержание ошибки, сумма и корреспонденция счетов бухгалтерского учета, которой исправляется ошибка. В месяце составления** названной бухгалтерской справки ее данные записываются в соответствующий регистр бухгалтерского учета и Главную книгу.

Напоминаем, что форма бухгалтерской справки утверждена *приказом № 356 [49]*. Однако предприятие может использовать свою разработанную форму, главное, чтобы в ней содержались все реквизиты, обязательные для первичного документа (*письмо Минфина от 24.05.2007 г. № 31-34000-10-10/10655, ч. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете [4]*). Кроме того, в справке должны указываться причина ошибки, ссылка на документы и учетные регистры, в которых допущена ошибка (*п. 4.3 Положения № 88 [24]*). Подробно о форме бухгалтерской справки и порядке ее составления рассказано выше на с. 22.

В отношении корректирующей проводки отметим следующее. *Инструкцией № 291 [45]* предусмотрено, что **исправление ошибок за прошлый год**, выявленных в текущем году, в соответствии с *П(С)БУ 6 [29]* отражается **корреспонденцией счета 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)» со счетами бухгалтерского учета соответствующих объектов классов 1 — 6***. О необходимости исправления ошибок прошлых отчетных периодов в корреспонденции со счетом 44 «Нераспределенные прибыли

* Естественно, если обнаруженная ошибка повлияла на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

(непокрытые убытки)» указано, кроме того, в *письме Минфина от 22.09.2003 г. № 31-04220-20-10/2515*.

5. Представление уточненной финансовой отчетности заинтересованным пользователям. При исправлении ошибок, которые относятся к предыдущим отчетным периодам (годам), *п. 5 П(С)БУ 6 [29]* требует повторного отражения соответствующей сравнительной информации в финансовой отчетности.

В *письме от 13.01.2005 г. № 31-04200-20-10/508* Минфин разъясняет, что **корректировке подлежат статьи финансовой отчетности (активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов и т. п.) того года (тех лет), на который (которые) исправленные ошибки повлияли. Значит, исправляя ошибки прошлых лет, следует не только откорректировать сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и входящие остатки активов, обязательств и собственного капитала на начало текущего отчетного периода, но и пересчитать сопоставимую информацию, представляя ее так, будто ошибок, допущенных в предшествующих отчетных периодах, не было.**

Иными словами, предприятию необходимо повторно заполнить финансовую отчетность за предыдущий год, в котором допущена ошибка, но уже с исправленными показателями. При этом на самой отчетности рекомендуется сделать надпись «Исправлено». Такую отчетность представляют заинтересованным пользователям (инвесторам, акционерам, кредиторам и т. д.). А вот в органы статистики представлять исправленную финансовую отчетность не нужно: по крайней мере, ни один нормативный документ такого требования не содержит. О том, что предприятие устранило неточность, в данном органе узнают из отчетности за текущий отчетный период, в которой будут приведены откорректированные показатели на начало года, а также из примечаний к годовой финансовой отчетности (с непосредственным указанием сути и суммы ошибки).

Вместе с тем надо учитывать, что ретроспективный пересчет показателей финансовой отчетности предыдущих периодов (т. е. исправление ошибок в сравнительной информации за те отчетные периоды, к которым они относятся) не всегда возможен либо же может быть применен с учетом ограничений. Случай, когда ретроспективный пересчет неосуществим, и порядок дей-

ствий при этом прописан в *параграфах 43 — 48 и 50 — 53 М(С)БУ (IAS) 8 [50]*.

Что касается национальных стандартов бухгалтерского учета, то прямых указаний по ограничению ретроспективного исправления ошибок в финансовой отчетности они не дают. Между тем известную необязательность таких действий косвенно подтверждают *п.п. 20.3 П(С)БУ 6 [29]* (допускающий возможность **непредоставления** сравнительной информации об обнаруженных в финансовых отчетах ошибках за предшествующие периоды в случае практической **нецелесообразности**), а также *п. 13 П(С)БУ 6 [29]* (говорящий о распространении учетной политики лишь на события и операции, которые происходят после даты изменения учетной политики, если **сумму корректировки** нераспределенной прибыли на начало отчетного года **определить достоверно невозможно**).

Иными словами, если ошибка, допущенная в прошлом отчетном периоде (году) и обнаруженная в текущем, **несущественная**, то **представлять пользователям уточненную финансовую отчетность необязательно**. Однако о нецелесообразности обнародования такой информации необходимо **указать в примечаниях к годовой финотчетности**. На это, кстати, указывал и Минфин в *письме от 13.01.2005 г. № 31-04200-20-10/508*.

Обратите внимание! В соответствии с *ч. 4 ст. 14 Закона о бухгалтерском учете [4]* публичные акционерные общества, предприятия — эмитенты ипотечных облигаций, ипотечных сертификатов, облигаций предприятий и сертификатов фондов операций с недвижимостью, а также профессиональные участники фондового рынка, банки, страховщики и другие финансовые учреждения **обязаны** не позднее чем до 30 апреля года, следующего за отчетным периодом, **обнародовать годовую финансовую отчетность** и годовую консолидированную финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением путем размещения на собственной веб-странице с опубликованием в периодических или непериодических изданиях.

Такие субъекты должны **повторно обнародовать откорректированную финансовую отчетность**. Причем в *письме от 28.02.2011 г. № 31-34010-07-25/5584* специалисты Минфина указали, что повторное обнародование исправленных финансо-

вых отчетов осуществляется в том же самом порядке, в котором обнаружались финансовые отчеты, в которых выявлена ошибка.

6. Корректировка текущей отчетности. В финансовой отчетности за отчетный год исправление ошибок прошлых лет, повлиявших на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), оформляется путем:

- корректировки показателя строки 350 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» графы 3 «На начало отчетного периода» Баланса (форма № 1), а также других «задействованных» при этом его статей активов, обязательств или собственного капитала по той же графе;

- занесения соответствующей величины в статью «Исправление ошибок» (код строки 030) по графе 8 «Нераспределенная прибыль» Отчета о собственном капитале (форма № 4).

Здесь не следует забывать также о том, что исправления ошибок непосредственно за предыдущий отчетный год приведут к изменению сопоставимых данных за соответствующий отчетный период такого прошлого года в Отчете о финансовых результатах (форма № 2), а именно изменятся показатели строк формы № 2 за текущий год по графе 4 по сравнению с отраженными в графе 3 за соответствующий отчетный период предшествующего года. Возможно, поменяются показатели отдельных строк Отчета о движении денежных средств (форма № 3), переносимые из такого Отчета за аналогичный период предыдущего года в его графу 4. К тому же в подобной ситуации надо быть внимательным и в отношении заполнения строк Примечаний к годовой финансовой отчетности (форма № 5), корреспондирующих с откорректированными статьями Баланса (форма № 1).

7. Раскрытие информации об ошибках. Обо всех обнаруженных и исправленных **ошибках**, имевших место в финансовой отчетности **за предшествующие отчетные периоды**, *п. 20 П(С)БУ 6 [29]* предписывает в примечаниях к финансовым отчетам **раскрывать следующую информацию:**

- содержание и сумму ошибки;
- статьи финансовой отчетности прошлых периодов, которые были пересчитаны в целях повторного предоставления сравнительной информации;

— факт повторного обнаружения исправленных финансовых отчетов или нецелесообразность повторного обнаружения.

Эта информация раскрывается предприятием один раз в примечаниях к финансовой отчетности за период выявления и исправления ошибок, и в финансовой отчетности за последующие периоды повторно не приводится.

Пример 2.3.1. *В сентябре 2012 года была обнаружена ошибка: в декабре 2011 года не был учтен акт выполненных работ, подтверждающий факт приемки работ по капитальному ремонту здания офиса, в сумме 3000 грн., кроме того, НДС — 600 грн. Сумма НДС также не была отнесена в состав налогового кредита (налоговая накладная не была получена своевременно).*

Акт выполненных работ датирован декабрем 2011 года, оплата за выполненные работы произведена в феврале 2012 года и в этом же отчетном периоде на основании полученной налоговой накладной показан налоговый кредит по НДС проводкой: Дт 641 «Расчеты по налогам» — Кт 644 «Налоговый кредит».

На конец 2011 года непокрытый убыток, отраженный предприятием по строке 350 «Нерозподілений прибуток (непокрытий збиток)» графы 4 Баланса (форма № 1) составил 10000 грн. В той же графе строки 530 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» формы № 1 показана величина, равная 8000 грн.

По результатам деятельности предприятия за 9 месяцев 2012 года также получен убыток, равный 5000 грн., который отражен в Отчете о финансовых результатах (форма № 2) в графе 3 строки 195 «Фінансові результати від звичайної діяльності: збиток» и строки 225 «Чистий: збиток».

Суть ошибки: несвоевременно отражена хозяйственная операция в бухгалтерском учете, в результате чего занижены расходы операционной деятельности предприятия декабря 2011 года и, как следствие, величина непокрытого убытка по итогам деятельности за этот отчетный год. То есть данная ошибка оказала влияние на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) 2011 отчетного года.

Сумма ошибки включает 3000 грн. заниженных расходов и 600 грн. неотраженного налогового кредита по НДС. Соответственно не показана задолженность подрядчику в размере 3600 грн.

В бухгалтерском учете декабря 2011 года следовало сделать такие записи:

Дт 92 «Административные расходы» — Кт 631 «Расчеты с отечественными поставщиками» — 3000,00;

Дт 644 «Налоговый кредит» — Кт 631 «Расчеты с отечественными поставщиками» — 600,00.

Ошибка повлияла на достоверность информации таких статей финансовой отчетности:

— Баланса (форма № 1): строки 250 «Інші оборотні активи», 350 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», 530 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»;

— Отчета о финансовых результатах (форма № 2): строка 070 «Адміністративні витрати», что в итоге привело к искажению показателя строки 225 «Чистий: збиток»;

— Отчета о собственном капитале (форма № 4): строка 130 «Чистий прибуток (збиток) за звітний період».

Исправление ошибки производится за счет сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало 2012 года, так как ошибка оказала влияние на величину показанного в Балансе (форма № 1) непокрытого убытка.

Для исправления ошибки в месяце ее обнаружения (в сентябре 2012 года) оформляется бухгалтерская справка (см. рис. 2.3.1 на с. 35).

<p>издательский дом ФАКТОР</p>		<p>Налоговый кодекс. Постатейный комментарий: НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ</p> <p>✓ Рус. яз., 272 с., ф. А5</p> <p>Книга представляет собой полный постатейный комментарий ко всем статьям Налогового кодекса Украины, касающимся налога на прибыль предприятия. Комментарии изложены с акцентом на практическое решение реально возникающих в ходе работы вопросов.</p>
<p>Книга-почтой: 61052 г. Харьков, а/я 18, postbook@factor.ua (057) 717-52-71, (057) 717-51-42</p>		
<p>Справочная информация: (057) 719-49-45</p>		
<p>Интернет-магазин: market.factor.ua</p>		

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА до Журналу 5 за вересень 2012 року

У зв'язку з ненавмисною помилкою бухгалтера у грудні 2011 року в облікових регістрах (Журнал 3, Відомості 3.3, 3.6, Головна книга) та фінансовій звітності за 2011 рік не було відображено акт виконаних робіт в сумі 3000 грн., крім того, ПДВ — 600 грн. Суму ПДВ також не було віднесено до складу податкового кредиту (податкову накладну було отримано несвоєчасно).

Така помилка є суттєвою та виправляється ретроспективно у звітності за 2011 рік.

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Відноситься на збільшення непокритого збитку сума, помилково не включена до складу операційних витрат у грудні 2011 року	442	631	3000,00
2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ, що виникло у грудні 2011 року	644	631	600,00

Виконавець Китенко П. П. /Китенко/ Головний бухгалтер Лещ Р. В. /Лещ/
(підпис) (підпис)

«28» вересня 2012 р.

Рис. 2.3.1. Оформление бухгалтерской справки

Данные указанной бухгалтерской справки включаются в итоговые суммы регистров бухгалтерского учета и Главную книгу за сентябрь 2012 года, однако в Балансе (форма № 1) на их величину надо откорректировать вступительное сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также соответствующих статей активов и обязательств.

Тогда фрагмент Баланса (форма № 1) на 30.09.2012 г. с уже откорректированными данными (при условии, что других операций не было) будет выглядеть, как показано на с. 36.

<...>

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<...>			
Інші оборотні активи	250	1	—

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<...>			
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	(13)	(18)
<...>			
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	12	8

<...>

Как видим, в графе 3 строки 350 Баланса (форма № 1) по состоянию на 30.09.2012 г. показана величина в скобках, равная 13000 грн. и включающая 10000 грн. непокрытого убытка, перенесенного из графы 4 Баланса, составленного на 31.12.2011 г., и сумму ошибочно не отраженных в 2011 году расходов в размере 3000 грн. По этой же графе строки 250 Баланса отражена сумма НДС, не включенная в прошлом году в состав налогового кредита. Показатель графы 3 строки 530 формы № 1 увеличен соответственно на сумму задолженности подрядчику и составил в итоге 12000 грн. (8000 грн. + 4000 грн.).

В результате проведенных корректировок данные строк 250, 350 и 530 по графе 3 Баланса (форма № 1), составленного по состоянию на 30.09.2012 г., не будут совпадать с показателями названных строк, отраженными в графе 4 Баланса на 31.12.2011 г.

Что касается показателя графы 4 строки 350 Баланса (форма № 1), составленного на 30.09.2012 г., то он также представлен в скобках и равен 18000 грн. Объясняется такая сумма тем, что к уже имеющемуся с учетом исправления ошибки непокрытому убытку в сумме 13000 грн. добавлен чистый убыток, полученный

предприятием по итогам деятельности за 9 месяцев 2012 года, в размере 5000 грн.

Так как задолженность перед подрядчиком была погашена в I квартале 2012 года и в этом же периоде предприятие воспользовалось правом на налоговый кредит по НДС, то по строке 530, графа 4 показана кредиторская задолженность в 8000 грн. (12000 грн. - 4000 грн.), а строка 250, графа 4 заполнена с прочерком.

Последствия исправления допущенной в предшествующем 2011 году ошибки в Отчете о собственном капитале (форма № 4) за 2012 год будут показаны следующим образом (при условии, что других изменений в финансовую отчетность не вносилось):

<...>

Статья	Код	<...>	Нерозподілений прибуток	<...>
1	2	<...>	8	<...>
Залишок на початок року	010		(10)	
Коригування:				
<...>				
Виправлення помилок	030		(3)	
Скоригований залишок на початок року	050		(13)	

<...>

Исправление ошибки прошлого 2011 года влечет необходимость корректировки сопоставимых данных за такой предыдущий отчетный период в форме № 2 «Отчет о финансовых результатах» по графе 4 «За попередній період», а именно в этой форме финансовой отчетности, которая будет подана за 2012 год, надо увеличить на 3000 грн. показатель строки 070, показанный в графе 3 этой же строки Отчета о финансовых результатах за 2011 год, и соответственно всех других статей, в расчете которых задействованы данные названной строки.

2.4. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК, ДОПУЩЕННЫХ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ ЗА ПРЕДЫДУЩИЕ ГОДЫ И ОБНАРУЖЕННЫХ В ТЕКУЩЕМ ОТЧЕТНОМ ПЕРИОДЕ, КОТОРЫЕ НЕ ПОВЛИЯЛИ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

Порядок исправления ошибок, допущенных при составлении финансовых отчетов за предыдущие годы, обнаруженных в текущем отчетном периоде, которые не повлияли на финансовый результат, во многом схож с описанным в разделе 2.3 данной книги. Вместе с тем есть и существенные отличия.

Последовательность действий в данном случае будет следующей:

1. Определение сути ошибки и ее суммы. Ошибки, допущенные при составлении финансовых отчетов за предыдущие годы, обнаруженные в текущем отчетном периоде, которые не повлияли на финансовый результат, могут быть связаны с:

- неправильным отражением корреспонденции счетов (при условии, что не затронуты счета, которые связаны с показателями, участвующими в формировании финансовых результатов предприятия);

- описками, в том числе, отражением правильных сумм в неправильных ячейках отчетности;

- искажением данных относительно прибыльности акций, отчетности по сегментам и т. д.

2. Оценка ошибки на существенность. Подробно о существенности информации было рассказано в разделе 2.3 данной книги. Напомним, что порог существенности определяется руководством предприятия и прописывается в приказе об учетной политике.

Существенные искажения подлежат исправлению методом «сторно», причем в бухгалтерской справке, по общему правилу, отражается суть ошибки, ее сумма, причины возникновения и другие обязательные реквизиты.

Если же ошибка незначительна, то бухгалтер сам принимает решение о целесообразности ее устранения, ориентируясь на соотношение затрат на такое исправление с эффектом, полученным от него. Информация о незначительных ошибках не подлежит обнародованию (*письмо Минфина от 22.09.2003 г. № 31-04220-20-10/2515*).

3. Определение влияния ошибки на другие показатели финансовой отчетности. В разделе 2.3 данной книги отмечалось, что, обнаружив ошибку, необходимо отследить, **на какие показатели бухгалтерского учета и финансовой отчетности она повлияла и какова продолжительность такого влияния.**

4. Техническое исправление ошибки. Порядок исправления обнаруженной неточности будет зависеть от сути ошибки.

Например, если при составлении отчетности за прошлый год была допущена описка, то корректирующих проводок не будет. При этом в бухгалтерской справке просто фиксируется факт описки с указанием правильной записи.

Вместе с тем неправильная корреспонденция счетов исправляется именно корректирующей проводкой. Однако особенность таких ошибок состоит в том, что они **не затрагивают сальдо счета 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)»**. В таком случае **корректируется сальдо** на начало года именно по тем статьям **актива и пассива баланса**, на которые повлияли ошибки (см. *письма Минфина от 13.01.2005 г. № 31-04200-20-10/508, от 22.07.2009 г. № 31-34000-20-10/19944, от 30.12.2009 г. № 31-34000-10-10/36311*).

5. Представление уточненной финансовой отчетности заинтересованным пользователям. На такие ошибки распространяется действие *п. 5 П(С)БУ 6 [29]*, который требует повторного отражения соответствующей сравнительной информации в финансовой отчетности.

Таким образом, после исправления ошибки в учетных регистрах текущего месяца (месяца обнаружения) **предприятию необходимо заново составить финансовую отчетность за предыдущий год, в котором допущена ошибка, но уже с исправленными показателями.** При этом, как уже отмечалось выше:

— на самой отчетности рекомендуется сделать надпись «Исправлено»;

— такую отчетность представляют заинтересованным пользователям (инвесторам, акционерам, кредиторам и т. д.), а вот в органы статистики подавать исправленную отчетность не нужно;

— уточненная отчетность не подается заинтересованным пользователям, если была допущена и исправлена несущественная ошибка. Однако в этом случае в примечаниях к годовой финансо-

вой отчетности необходимо указать о нецелесообразности обнаружения такой информации (см. *письмо Минфина от 13.01.2005 г. № 31-04200-20-10/508*).

6. Корректировка текущей отчетности. Текущая отчетность составляется с учетом всех исправлений, т. е. так, будто ошибок не было.

7. Раскрытие информации об ошибках. Обо всех обнаруженных и исправленных **ошибках**, имевших место в финансовой отчетности **за предшествующие отчетные периоды**, п. 20 П(С)БУ 6 [29] предписывает в примечаниях к финансовым отчетам **раскрывать следующую информацию**:

- содержание и сумму ошибки;
- статьи финансовой отчетности прошлых периодов, которые были пересчитаны в целях повторного предоставления сравнительной информации;
- факт повторного обнаружения исправленных финансовых отчетов или нецелесообразность повторного обнаружения.

Эта информация раскрывается предприятием один раз в примечаниях к финансовой отчетности за период выявления и исправления ошибок и в финансовой отчетности за последующие периоды повторно не приводится.

2.5. ВНЕСЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ В УЧЕТНЫЕ ОЦЕНКИ И УЧЕТНУЮ ПОЛИТИКУ

Следует отметить, что коррективы в финансовой отчетности могут быть связаны не только с ошибками, но и с изменениями учетной политики, изменениями в учетных оценках, событиями после даты Баланса.

В указанных случаях нельзя говорить, что отчетность, составленная ранее, содержит ошибки. Напротив, на момент составления она была актуальна. Вместе с тем считаем не лишним рассмотреть порядок корректировки отчетности и в этих случаях.

В соответствии с П(С)БУ 6 [29] под **учетной оценкой** следует понимать предварительную оценку, которую предприятие использует с целью распределения расходов и доходов между соответствующими отчетными периодами.

Порядок внесения изменений в учетные оценки регламентируется *пт. 6 – 8 П(С)БУ 6 [29]*.

Учетная оценка может пересматриваться в двух случаях:

- если изменяются обстоятельства, на которых базировалась эта оценка;
- если получена дополнительная информация.

Обратим внимание, что порядок отражения изменений учетных оценок в финансовой отчетности предприятия отличается от порядка корректировки отчетности в случае изменения учетной политики.

Так, в случае изменения учетных оценок нельзя утверждать, что отчетность за предыдущие периоды была недостоверной. Кроме того, изменения в учетных оценках могут касаться не только текущего, но и последующих периодов (например, изменение учетных оценок влияет на формирование финансового результата текущего отчетного периода (а в отдельных случаях – и последующих)).

В соответствии с *п. 7 П(С)БУ 6 [29]* последствия изменения учетных оценок следует включать в ту же статью Отчета о финансовых результатах (форма № 2), которая раньше применялась для отражения доходов или расходов, связанных с объектом такой оценки.

На практике все так и происходит. Допустим, речь идет о приобретенном в начале года компьютере со следующими учетными показателями: первоначальная стоимость – 4000 грн., ликвидационная стоимость – 500 грн., срок полезной эксплуатации – 5 лет (начиная с февраля), соответствующий принятому на предприятии сроку эксплуатации для компьютеров с такими (или подобными) техническими характеристиками. Если для амортизации стоимости компьютера выбран кумулятивный метод, месячная сумма амортизации в первый год эксплуатации будет составлять: $((4000 \text{ грн.} - 500 \text{ грн.}) \times 0,33) : 12 = 96,25 \text{ грн.}$, где 0,33 – кумулятивный коэффициент, полученный делением 5 лет на сумму числа лет 15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5). Например, через полгода с начала эксплуатации компьютера предприятие решает пересмотреть срок полезной эксплуатации для всех компьютеров с подобными техническими характеристиками до 4 лет (в результате приобретения компьютеров с принципиально новыми

характеристиками). Для анализируемого компьютера это приведет к изменению месячной суммы амортизации: $((4000 \text{ грн.} - 500 \text{ грн.} - 96,25 \text{ грн.} \times 6 \text{ мес.}) \times 0,4) : 12 = 97,42 \text{ грн.}$, где 0,4 — кумулятивный коэффициент, полученный делением 4 лет на сумму чисел лет 10 (1 + 2 + 3 + 4).

Если суммы амортизации компьютера раньше отражались по дебету счета 92 «Административные расходы» и указывались в строке 070 «Административные расходы» формы № 2, то и после изменения срока полезной эксплуатации такие суммы, конечно же, будут отражаться по той же строке 070 формы № 2 (если не изменятся цели, для которых используется компьютер).

Кроме того, следует иметь в виду, что результаты изменения учетных оценок необходимо включать в Отчет о финансовых результатах и в том периоде, в котором произошло изменение, и в последующих, если изменение влияет на эти периоды (*n. 8 П(С)БУ 6 [29]*).

Обратите внимание на слово «последующих», которое свидетельствует о том, что согласно правилам отражения в финансовой отчетности изменений учетных оценок влияние таких изменений не изменяет показателей прошедших периодов. Следовательно, влияние изменения срока полезной эксплуатации компьютера (97,42 грн. - 96,25 грн. = 1,17 грн.) затрагивает показатели текущего отчетного квартала и последующих периодов и не влияет на показатели первого и второго кварталов начисления амортизации такого компьютера.

Вопросы, касающиеся изменения учетной политики предприятия, более сложны по сравнению с вопросами, связанными с изменением учетных оценок. В отличие от учетных оценок, которые могут изменяться под давлением обстоятельств, учетная политика должна реализовываться по принципу последовательности, предусматривающему постоянное (из года в год) применение предприятием избранной учетной политики.

Чтобы облегчить учетную работу, если трудно отличить изменения учетной политики от изменений в учетных оценках, необходимо считать таковыми изменение учетных оценок. Подтверждением этого положения является *n. 14 П(С)БУ 6 [29]*, которым предусмотрено, что если невозможно различить изменение учетной политики и изменение учетных оценок, то

это нужно рассматривать и отражать, как изменение учетных оценок.

Например, отпуская запасы в производство, предприятие оценивает их не по методу средневзвешенной себестоимости, который применяло раньше, а по методу нормативных затрат. Это в принципе можно рассматривать и как изменение характера использования материалов, и как переход к применению нормативного метода учета затрат и калькуляции себестоимости продукции. В первом случае это изменение учетной оценки, во втором — изменение учетной политики (переход к нормативному методу управления себестоимостью продукции). Следовательно, опираясь на *п. 14 П(С)БУ 6 [29]*, предприятие может утверждать, что ввиду невозможности достоверно определить, с чем оно имеет дело, — с изменением учетной политики или изменением учетной оценки, в данном случае имеет место изменение учетной оценки.

Таким образом, порядок отражения в финансовой отчетности последствий, связанных с изменением учетных оценок, более прост по сравнению с порядком ее корректировки вследствие изменения учетной политики, поскольку не нужно корректировать сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало отчетного года и повторно подавать сопоставимую информацию о предыдущих отчетных периодах.

2.6. ОТРАЖЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О СОБЫТИЯХ, ПРОИСХОДЯЩИХ ПОСЛЕ ДАТЫ БАЛАНСА

Между датой, на которую составлен Баланс, и датой завершения подготовки финансовой отчетности (подписание, сдача, опубликование) всегда проходит определенный период, который зависит от структуры управления предприятием. Под **датой Баланса** понимают дату, на которую составлен Баланс предприятия. Обычно датой Баланса является конец последнего дня отчетного периода.

За период между датой Баланса и датой завершения подготовки Баланса происходят события, которые прямо или опосредованно влияют на деятельность предприятия. Если происходят

значительные события, то со временем это приводит к тому, что финансовая отчетность теряет значение оценки реального состояния активов и обязательств, а ее пользователи не имеют возможности правильно и достоверно оценить деятельность предприятия.

Таким образом, события, происходящие после даты Баланса, могут приводить к корректировке отдельных статей или раскрытию информации об этих событиях в Примечаниях к финансовым отчетам.

Событие после даты Баланса — это событие, происходящее между датой Баланса и датой утверждения руководством финансовой отчетности, подготовленной к обнародованию, которое повлияло или может повлиять на финансовое состояние, результаты деятельности и движение денежных средств предприятия.

В соответствии с *П(С)БУ 6 [29]* события после даты Баланса делят на:

- события, предоставляющие дополнительную информацию об обстоятельствах, существовавших на дату Баланса;
- события, указывающие на обстоятельства, которые возникли после даты Баланса.

В отношении событий, возникших после даты Баланса, проверяют правильность определения событий на дату и после даты Баланса, корректировку или некорректировку соответствующих статей финансовых отчетов, полноту отражения информации в Примечаниях к финансовым отчетам.

Первое направление событий согласно *п. 16 П(С)БУ 6 [29]* — это **события после даты Баланса, предоставляющие дополнительную информацию об определении сумм, связанных с условиями, существовавшими на дату Баланса, и требующие корректировки соответствующих активов и обязательств**. Корректировка активов и обязательств осуществляется путем сторнирования и (или) дополнительных записей в учете отчетного периода, отражающих уточнение оценки соответствующих статей в результате событий после даты Баланса.

К перечню таких событий относят:

- объявление банкротом дебитора предприятия, задолженность которого ранее была признана сомнительной;

— переоценку активов после отчетной даты, свидетельствующую об устойчивом снижении их стоимости, определенной на дату Баланса;

— получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочерних и ассоциированных предприятий, свидетельствующей об устойчивом снижении стоимости их акций на фондовых биржах;

— продажу запасов, свидетельствующую о необоснованности оценки чистой стоимости их реализации на дату Баланса;

— получение от страховой организации материалов об уточнении страхового возмещения, переговоры по которому велись на отчетную дату;

— выявление ошибок или нарушений законодательства, которые привели к искажению данных финансовой отчетности.

Второе направление событий согласно *п. 17 П(С)БУ 6 [29]* — это **события, происходящие после даты Баланса и указывающие на условия, возникшие после этой даты, которые не нуждаются в корректировке статей финансовых отчетов**. Такие события следует раскрывать в примечаниях к финансовым отчетам, если отсутствие информации о них повлияет на способность пользователей отчетности делать соответствующие оценки и принимать решения. Такой же порядок распространяется и на дивиденды, начисленные за отчетный период, объявленные после даты Баланса (информация о них раскрывается в примечаниях к финансовым отчетам).

К перечню таких событий относят:

— принятие решения о реорганизации предприятия;

— приобретение целостного имущественного комплекса;

— решение о прекращении операций, составляющих значительную часть основной деятельности предприятия;

— уничтожение (потерю) активов предприятия в результате пожара, аварии, стихийного бедствия или другого чрезвычайного события;

— принятие решения об эмиссии ценных бумаг;

— непрогнозируемые изменения индексов цен и валютных курсов;

— заключение контрактов по значительным капитальным и финансовым инвестициям;

- принятие законодательных актов, влияющих на деятельность предприятия;
- начисление дивидендов за отчетный период, объявленных предприятием после даты Баланса.

Если события после даты Баланса свидетельствуют о намерениях предприятия прекратить деятельность или о невозможности ее продолжения, финансовую отчетность следует составлять без применения принципа непрерывной деятельности.

3. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЯХ

3.1. ДЕКЛАРАЦИЯ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЯ

Начиная с отчетного (налогового) периода «I квартал» 2012 года Налоговая декларация по налогу на прибыль предприятия (далее — Декларация) представляется по установленной *приказом № 1213 [17]* форме.

К сожалению, *приказ № 1213 [17]* не предлагает порядка заполнения Декларации, который регулировал бы к тому же вопросы исправления допущенных в такой налоговой отчетности ошибок. Поэтому в первую очередь обратимся к общим правилам исправления самостоятельно выявленных налогоплательщиком ошибок, акцентируя внимание, безусловно, именно на «прибыльных» моментах. Ведь в процессе исправления ошибок по налогу на прибыль крайне важно знать, относятся ли такие ошибки к отчетным (налоговым) периодам текущего года либо затрагивают налоговые периоды прошлых лет, а также то, допущены они после 01.04.2011 г. (момента вступления в силу *разд. III НКУ [2]*) или же до этой даты.

3.1.1. СПОСОБЫ ИСПРАВЛЕНИЯ «САМОВЫЯВЛЕННЫХ» ОШИБОК

В соответствии с *п. 50.1 НКУ [2]* **налогоплательщик при самостоятельном выявлении в будущих налоговых периодах допущенных ошибок, содержащихся в ранее представленной им налоговой декларации, обязан их исправить.** При этом тот же

п. 50.1 НКУ [2] на выбор плательщика предлагает **два способа исправления** самостоятельно обнаруженных ошибок, допущенных в прошлых налоговых периодах (по налогу на прибыль в том числе):

1) либо путем направления уточняющего расчета (функцию которого по налогу на прибыль выполняет Декларация с проставленной отметкой в поле «Уточнююча» ее вступительной части, назовем ее **Уточняющая декларация**) по действующей на момент его представления форме с уплатой суммы недоплаты (при установлении факта занижения налоговых обязательств прошедших налоговых периодов) и штрафа в размере **3 %** от такой суммы до подачи такого уточняющего расчета,

2) либо посредством включения уточненных показателей в состав **Текущей декларации** (заполнив приложение ВП к обычной отчетной Декларации по налогу на прибыль) **за любой** последующий налоговый период, в течение которого такие ошибки были самостоятельно выявлены, с увеличением суммы недоплаты (при ее наличии) на величину **штрафа в размере 5 %** от такой суммы с соответствующим увеличением общей суммы денежного обязательства по налогу на прибыль.

Впрочем, из приведенного правила имеются исключения. Так, при проведении документальных плановых и внеплановых выездных проверок *п. 50.2 НКУ [2]* запрещает налогоплательщику представлять уточняющие расчеты к ранее поданным им налоговым декларациям **за любой отчетный** (налоговый) период по соответствующему налогу и сбору, который проверяется контролирующим органом. Из этого следует, что подавать **Уточняющие декларации** плательщик налога **не вправе** лишь **во время** документальных плановых и внеплановых проверок. В то же время **до начала** упомянутых проверок (в том числе и после получения письменного уведомления с указанием даты начала проведения документальной плановой проверки в соответствии с *п. 77.4 НКУ [2]* и приказа о проведении документальной внеплановой проверки согласно *п. 78.4 НКУ [2]*) представить Уточняющую декларацию налогоплательщик вполне может. Заметьте: формально *НКУ [2]* не содержит также ограничений по исправлению ошибок **в период проведения** названных проверок через Текущую декларацию.

Наряду с этим не влияет на возможность подачи плательщиком Уточняющей декларации факт проведения налоговым органом **камеральной проверки**. С этим соглашаются и налоговики в своей консультации, размещенной в разделе 110.30.03 Единой базы налоговых знаний (далее — ЕБНЗ), размещенной на сайте <http://sts.gov.ua>. Не распространяется также запрет и на исправление ошибок с помощью Уточняющей декларации в период проведения документальной **невыездной** (как плановой, так и внеплановой) **проверки**.

В то же время при представлении налогоплательщиком **уточняющего расчета** (Уточняющей декларации) к налоговой декларации **за уже проверенный период** орган государственной налоговой службы имеет право на проведение **внеплановой проверки** такого плательщика за соответствующий отчетный период (*п. 50.3, п.п. 78.1.3 НКУ [2]*). А вот при исправлении ошибок при таких обстоятельствах через Текущую декларацию оснований для внеплановой проверки у налоговиков не будет, так как этот случай *п. 50.3 НКУ [2]* не оговорен.

Кроме сказанного, нужно учитывать, что ошибки, обнаруженные **до истечения предельного срока** подачи Декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период, подлежат исправлению путем представления **новой Декларации** за тот же отчетный период с исправленными показателями **без применения** определенных *п. 50.1 НКУ [2]* **штрафов** в размере 3 % или 5 % от суммы недоплаты. Вместе с тем, когда предельный срок истек, ошибку придется исправлять одним из названных выше способов уже с уплатой соответствующего «самоштрафа». При этом заметьте: никакие другие штрафы*, предусмотренные *гл. 11 НКУ [2]*, при самостоятельном доначислении суммы налоговых обязательств не применяются (*п. 120.2 НКУ [2]*).

* Согласно *п.п. 14.1.265 НКУ [2]* штрафная санкция (финансовая санкция, штраф) представляет собой плату в виде фиксированной суммы и/или процентов, взимаемую с плательщика налогов в связи с нарушением им требований налогового законодательства и другого законодательства, контроль за соблюдением которых возложен на контролирующие органы, а также штрафные санкции за нарушения в сфере внешнеэкономической деятельности.

3.1.2. ОБЩИЕ ПРАВИЛА САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК

В зависимости от проставленной соответствующей **отметки в поле 1** вступительной части Декларации по налогу на прибыль она может подаваться плательщиком как отчетная (отчетная новая), так и уточняющая. Так вот, Декларация с отметкой «X» в ячейке «Уточнюча» такого поля исполняет роль, повторим, уточняющего расчета — **Уточняющей декларации**. Исправление же ошибок в отношении налога на прибыль через **Текущую декларацию** (в **поле 1** ее вступительной части соответственно делается отметка в ячейке «Звітна» или «Звітна нова») происходит, как уже отмечалось, путем обязательного заполнения и представления в ее составе приложения(ий) «ВП «Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(и)» к ней (далее — Приложение ВП). Таким образом, в последнем случае для самостоятельного исправления плательщиком налога допущенных ошибок фактически предназначено **специальное Приложение ВП** к обычной отчетной (отчетной новой) Декларации.

Обратите внимание: **после 01.04.2012 г. исправление** самостоятельно выявленных **ошибок**, содержащихся в ранее поданных плательщиком налога на прибыль Декларациях (в том числе и за отчетные (налоговые) периоды до 01.04.2011 г.), в составе отчетной (новой отчетной) Декларации или через Уточняющую декларацию осуществляется **по форме, утвержденной приказом № 1213 [17]**. Направления уточняющего расчета по действующей на момент его представления форме требует, напомним, *п. 50.1 НКУ [2]*. Также на это обращалось внимание в журнале «Вестник налоговой службы Украины», 2012, № 4, с. 26.

Для наглядности общий порядок исправления самостоятельно выявленных плательщиком налога ошибок представим в табл. 3.1.1.

издательский дом ФАКТОР Книга-почтой: 61052 г. Харьков, а/я 18, рынок «Вектор» (057) 717-52-71, (057) 717-51-42	Книга «Справочник ВЭДовца» В книге сжато и лаконично изложен материал, объясняющий доступным языком весь механизм осуществления ВЭД-операций согласно действующему законодательству.	
	<input checked="" type="checkbox"/> Рус. яз., 496 с., ф. А4	<input checked="" type="checkbox"/> Справочная информация: (057) 719-49-45

Таблица 3.1.1

Основные правила исправления допущенных и самостоятельно выявленных плательщиком налога на прибыль ошибок

Показатели	Уточняющая декларация	Текущая декларация
1	2	3
<p>Срок давности для исправления ошибок</p>	<p>Исправление допущенных в прошлых налоговых периодах и самостоятельно выявленных плательщиком налога ошибок <i>п. 50.1 НКУ [2]</i> разрешает только в течение срока давности, установленного <i>ст. 102 НКУ [2]</i>, т. е. на протяжении 1095 дней.</p> <p>Как сказано в <i>п. 102.1 НКУ [2]</i>, контролирующий орган (кроме случаев, определенных <i>п. 102.2 НКУ [2]</i>) имеет право самостоятельно определить сумму денежных обязательств плательщика не позднее окончания 1095 дня, следующего за последним днем предельного срока подачи налоговой декларации и/или предельного срока уплаты денежных обязательств, начисленных контролирующим органом, а если налоговая декларация была подана позже — за днем ее фактического представления.</p> <p>В случае же представления плательщиком налога Уточняющей декларации контролирующий орган имеет право определить сумму налоговых обязательств по такой налоговой декларации в течение 1095 дней со дня его подачи (абз. 2 <i>п. 102.1 НКУ [2]</i>).</p> <p>Исходя из этого исправлять ошибки более поздних отчетных периодов смысла не имеет, поскольку по истечении указанного 1095-дневного срока плательщик налога считается свободным от денежного обязательства (<i>п. 102.1 НКУ [2]</i>). Вместе с тем если налогоплательщик все же изъявит желание исправить ошибку, срок давности по которой истек, то законодательством это не запрещено. Правда, стоит отметить, что если такое исправление будет связано с занижением налоговых обязательств, то придется уплатить «самоштраф», а вот вернуть переплату (если налоговые обязательства были завышены) вряд ли удастся*</p>	
<p>* Заметим, что в соответствии с <i>п. 43.3 НКУ [2]</i> обязательным условием для осуществления возврата сумм денежного обязательства является подача плательщиком налогов заявления о таком возврате в течение 1095 дней со дня возникновения ошибочно и/или излишне уплаченной суммы. Аналогичное условие выдвигает и <i>п. 102.5 НКУ [2]</i>.</p>		

1	2	3
<p>Таким образом, по истечении 1095 дней заявление подать нельзя, и соответственно получить переплату тоже.</p> <p>Если такой срок будет пропущен по вине бухгалтера, то на него может быть возложена материальная ответственность в пределах среднего месячного заработка (ч. 2 ст. 130, ч. 1 ст. 132 Кодекса законов о труде Украины от 10.12.71 г.). Напомним, что средний месячный заработок определяется в соответствии с Порядком исчисления средней заработной платы, утвержденным постановлением КМУ от 08.02.95 г. № 100.</p>		
Срок представления	<p>В любой момент по мере надобности в исправлении ошибок, но после окончания предельного срока представления Декларации за отчетный период, а также, кроме случаев проведения проверок (подробнее см. на с. 47-48)</p>	<p>В течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала</p>
Количество одновременно исправляемых отчетных периодов	<p>С помощью одной Уточняющей декларации можно исправить все выявленные ошибки, но относящиеся только лишь к одному отчетному (налоговому) периоду. При необходимости исправления ошибок, допущенных в разных отчетных налоговых периодах, Уточняющие декларации подаются отдельно к каждой исправляемой Декларации</p>	<p>Через Текущую декларацию возможно исправление ошибок за несколько отчетных (налоговых) периодов. При таких обстоятельствах за каждый отчетный (налоговый) период, в котором выявлена ошибка (ошибки), подается отдельное Приложение ВП, т. е. Приложение ВП заполняется отдельно к каждой уточняемой Декларации за соответствующий ошибочный налоговый период</p>
Количество уточнений одного отчетного периода	<p>Количество Уточняющих деклараций, которые могут быть представлены плательщиком налога к Декларации за ошибочный отчетный период, равно как количество уточнений показателей за уточняемый налоговый период в составе Текущих деклараций, не ограничено</p>	
Количество уточнений в одном текущем отчетном периоде	<p>Не ограничено, т. е. в текущем периоде можно подать сколько угодно Уточняющих деклараций к исправляемым отчетным периодам,</p>	<p>Одной Текущей декларацией возможно исправление нескольких ошибочных отчетных периодов. При этом вместе с ней нужно подать столько</p>

1	2	3
	<p>даже более того, при обнаружении в одной «ошибочной» Декларации нескольких ошибок — на каждую такую допущенную ошибку. Правда, представление в один день нескольких Уточняющих деклараций, исправляющих несколько ошибок одного отчетного (налогового) периода, недопустимо. В указанном случае все ошибки надо «собрать» в одной Уточняющей декларации</p>	<p>Приложений ВП, сколько уточняется (исправляется) Деклараций. То есть отдельное Приложение ВП заполняется в отношении каждого конкретного ошибочного отчетного периода, аккумулируя все допущенные тогда и выявленные сейчас ошибки, а не, заметьте, на каждую ошибку одного исправляемого отчетного периода. Проще говоря, независимо от количества обнаруженных ошибок, допущенных в одном отчетном (налоговом) периоде, составляется одно Приложение ВП за исправляемый период</p>
<p>Размер штрафных санкций (при наличии недоплаты)</p>	<p>3 %* (отражается в строке 27 Уточняющей декларации)</p>	<p>5 %* (отражается в строке 24 Текущей декларации и строке 24 Приложения(ий) ВП к ней)</p>
<p>* Необходимо учитывать, что в соответствии с требованиями п. 6 подразд. 10 разд. XX НКУ [2] не применяются финансовые санкции к плательщикам налога на прибыль предприятий и налогоплательщикам, которые перешли на общую систему налогообложения, за нарушение налогового законодательства по результатам деятельности во II — IV календарных кварталах 2011 года. То есть при исправлении выявленных ошибок, допущенных в Декларациях за особые отчетные (налоговые) периоды 2011 года (II квартал, II — III кварталы, II — IV кварталы), штрафные санкции (в том числе и «самоштрафы») не начисляются. К тому же п. 7 подразд. 10 разд. XX НКУ [2] предусматривает применение за нарушения норм налогового законодательства, совершенные в период с 1 января по 30 июня 2011 года, штрафных санкций в размере не более 1 грн. за каждое нарушение. Следовательно, за допущенные нарушения в части занижения налоговых обязательств по налогу на прибыль в I квартале 2011 года штраф налагается в размере 1 грн. В то же время нужно помнить, что при исправлении выявленных плательщиком ошибок, относящихся к отчетным (налоговым) периодам до 01.01.2011 г., без уплаты «самоштрафа» не обойтись.</p>		

1	2	3
Пеня (при занижении налогового обязательства)	Порядок начисления регламентирован п.п. 129.1.2 НКУ [2] и Инструкцией № 953 [42]. Подробнее см. подраздел 3.1.3 данной книги	
	Начисленная пеня отражается в строке 25 Уточняющей декларации	в строке 25 Текущей декларации, а также фиксируется в Приложении(ях) ВП
Срок уплаты недоплаты (при наличии) и «самоштрафа»	До представления Уточняющей декларации	В срок уплаты текущего налогового обязательства по отчетной декларации — в течение 10 календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока для представления декларации, в которой отражены соответствующие суммы
Срок уплаты пени	В отношении самостоятельно начисленной плательщиком налога суммы пени НКУ [2] не устанавливает срока для ее уплаты. Однако логично такую перечислять в бюджет одновременно с уплатой недоплаты и «самоштрафа»	
Дата проведения начисления в карточке лицевого счета плательщика	Дата представления Уточняющей декларации*	Дата предельного срока уплаты согласованных налоговых обязательств*
<p>* Согласно положениям п. 4.3 Инструкции № 276 [48] начисление согласованных налоговых обязательств в карточках лицевых счетов плательщиков осуществляется датой предельного срока уплаты указанных обязательств. В случае если последний день предельного срока уплаты согласованного налогового обязательства приходится на выходной или праздничный день, начисление платежей в лицевых счетах плательщиков осуществляется в следующий за выходным или праздничным операционный (банковский) день.</p> <p>При подаче уточняющего расчета, который увеличивает или уменьшает налоговые обязательства прошлых налоговых периодов плательщика, начисление в его лицевом счете проводится датой представления такого уточняющего расчета.</p>		

Итак, как видим, способ исправления ошибок не имеет принципиального значения, если допущенные плательщиком налога **ошибки не привели к увеличению налоговых обязательств**. Ведь в этом случае не будет недоплаты, а значит, не придется уплачивать «самоштраф» и пеню. В ситуации же **занижения налогового обязательства** от способа исправления ошибки непосредственно зависит величина «самоштрафа» и пени, а посему при таких обстоятельствах предпочтительнее проводить исправление через **Уточняющую декларацию**. Как раз с нее и начнем более пристальное знакомство, заметив сначала, что, определяя сумму недоплаты при любом из способов исправления ошибок, нужно применять ту ставку налога на прибыль*, которая действовала в корректируемом периоде (т. е. на момент допущения ошибки). Кроме того, сразу оговоримся, что допущенные при налогообложении доходов нерезидентов ошибки исправляются аналогично описываемым ниже правилам (с той лишь разницей, что для отражения результата такого уточнения в Декларации отведены специальные строки 28 — 32), а посему отдельно на них останавливаться не будем.

3.1.3. НАЧИСЛЕНИЕ ПЕНИ

Если в результате самоисправления плательщиком налога **выявлено занижение налогового обязательства**, то, кроме суммы недоплаты и «самоштрафа», предприятие должно дополнительно начислить и уплатить **пеню** на такую сумму за весь период занижения (ст. 129 НКУ [2]). Причем сделать это плательщик налога должен **самостоятельно**, на чем акцентировала внимание ГНАУ (ГНСУ) в письмах от 29.08.2011 г. № 15691/6/15-3415-26, от 20.10.2011 г. № 1646/5/20-3116 и др.

Согласно п.п. 129.1.2 НКУ [2] начисление пени осуществляется **в день наступления срока погашения налогового обязатель-**

* Ставки налога на прибыль установлены п. 10 подразд. 4 разд. XX НКУ [2] в следующих размерах: с 01.04.2011 г. по 31.12.2011 г. включительно — 23 %; с 01.01.2012 г. по 31.12.2012 г. включительно — 21 %; с 01.01.2013 г. по 31.12.2013 г. включительно — 19 %; с 01.01.2014 г. — 16 %. До 01.04.2011 г., как известно, применялась ставка налога на прибыль 25 %.

ства, начисленного контролирующим органом или плательщиком налогов в случае выявления его занижения на сумму такого занижения и за весь период занижения (в том числе за период административного и/или судебного обжалования). Что касается периода занижения налогового обязательства (далее — **период начисления пени**), то тут стоит пояснить некоторые моменты.

«Старт» начисления пени. По логике период, за который начисляется «самопеня», начинается **со следующего рабочего дня после предельного срока подачи декларации** (ведь именно в ней допущена ошибка, которая привела к занижению налогового обязательства при его уплате). Вместе с тем в *приложении 2 к Инструкции № 953 [42]* **начало периода**, за который рассчитывается пеня, налоговики «привязали» к предельному сроку уплаты налогового обязательства. Более того, расчет осуществляется начиная **с последнего дня предельного срока уплаты** налогового обязательства **включительно**. Однако такой подход является спорным, ведь в последний день предельного срока уплаты налогового обязательства плательщик еще ничего не занижал, поэтому включать такой день в период для расчета пени — необоснованно.

От предельного срока уплаты налоговики отталкиваются и в своих многочисленных разъяснениях (см. *письма ГНАУ от 03.06.2011 г. № 15666/7/16-1517-26, от 03.06.2011 г. № 10407/6/16-1515-26 и от 29.08.2011 г. № 23178/7/15-3417-26*), указывая, что **при самостоятельном исправлении ошибки пеня начисляется** на сумму занижения налогового обязательства и за весь период занижения, а именно **со дня наступления срока погашения налогового обязательства** в соответствии с *п. 57.1 НКУ [2]* **по налоговой декларации, в которой выявлено занижение, по день фактической уплаты (включительно) суммы заниженного налогового обязательства.**

Обратите внимание: такая формулировка позволяет говорить о том, что последний день предельного срока уплаты налогового обязательства в период для расчета налоговой пени все же **не падает**.

Также есть **мнение**, что пеню и вовсе следует начислять **с первого рабочего дня, следующего за днем уплаты налогового обязательства по декларации**, показатели которой уточняются.

Однако законодательных предпосылок такому мнению нет.

Итак, ориентируясь на письма главного налогового ведомства, можно сделать такой вывод: **период начисления «самопени» начинается со следующего дня после предельного срока уплаты налогового обязательства.** Причем, если такой день приходится на выходной, то наиболее **безопасно** расчет пени начинать с такого **выходного дня включительно.**

Уточним один момент. Предельные сроки уплаты налогового обязательства можно условно разделить на «теоретические» (в общем случае — 10 календарных дней от предельного срока подачи налоговой отчетности) и «фактические» (по *НКУ [2]* сроки уплаты налоговых обязательств, если они приходится на выходной или праздничный день, на первый рабочий день не переносятся, поэтому налог уплачивается накануне). Возникает вопрос, какой из дней (теоретический или фактический) считать последним днем предельного срока уплаты налогового обязательства?

Похоже, что в таких случаях, когда последний день предельного срока уплаты приходится на выходной, пеню за занижение налогового обязательства стоит начислять исходя из **фактических сроков.** По крайней мере, так безопаснее.

Например, при исправлении ошибки, допущенной во II квартале 2012 года, начисление пени будет начинаться с 18.08.2012 г. включительно («теоретический» срок уплаты налога истекает 19.08.2012 г., при этом фактически налог нужно было уплатить не позднее 17.08.2012 г.).

Далее в книге будем исходить именно из этой позиции.

«Финиш» начисления пени. Начисление пени заканчивается в день зачисления денежных средств на соответствующий счет Государственного казначейства Украины и/или в других случаях погашения налогового долга и/или денежных обязательств (*п.п. 129.3.1 НКУ [2]*). В частности, налоговики настаивают, что **день фактической уплаты** доначисленного налогового обязательства **включается** в период для начисления пени (*письма ГНАУ от 03.06.2011 г. № 10407/6/16-1515-26, от 29.08.2011 г. № 15691/6/15-3415-26, от 29.08.2011 г. № 23178/7/15-3417-26 и др.*). В то же время логичнее такой день все-таки не считать, а в качестве предела брать **день до фактической уплаты**

ты обязательства **включительно**. Однако официально это не озвучено.

Пеня начисляется из расчета 120 % годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения (абз. 2 п. 129.4 НКУ [2]).

Следует обратить внимание еще и на тот момент, что **начисление пени по правилам, установленным НКУ [2]**, по мнению ГНСУ, осуществляется и в отношении занижения налоговых обязательств, отраженных **в налоговой отчетности**, которая подавалась **до 01.01.2011 г.** Однако такой подход налоговиков считается спорным, так как ВАСУ в *письме от 24.11.2011 г. № 2198/11/13-11* пришел к выводу, что **за налоговые нарушения, совершенные до 01.01.2011 г., может быть применена ответственность, предусмотренная НКУ [2], лишь в том случае, если совпадает состав правонарушений, определенный НКУ [2] и Законом № 2181 [19].** Аналогичного мнения придерживается ГТСУ в *письме от 03.01.2012 г. 11.1/1.2-15.1/25-ЕП: «В других случаях самостоятельного выявления и погашения плательщиком налогов занижения налогового обязательства пеня начисляется с даты вступления в силу Кодекса — с 01.01.2011 г.».*

Для расчета пени при самостоятельном исправлении ошибки рекомендуем использовать такую формулу:

$$П = (С_{\text{зан}} \times K_{\text{зан}} : K_{\text{год}} \times У_{\text{нбу}} : 100 \% \times 1,2),$$

где $C_{\text{зан}}$ — фактически заниженная сумма налогового обязательства (недоплата);

$K_{\text{год}}$ — количество календарных дней в году (365 — в невисокосном; 366 — в високосном году);

$K_{\text{зан}}$ — количество календарных дней занижения;

$У_{\text{нбу}}$ — учетная ставка НБУ, которая действовала на день занижения налогового обязательства, % (с 23.03.2012 г. учетная ставка НБУ составляет 7,5 % — *постановление НБУ от 21.03.2012 г. № 102*; до указанной даты — 7,75 %);

1,2 — коэффициент, позволяющий рассчитать 120 % годовых учетной ставки НБУ.

3.1.4. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ УТОЧНЯЮЩУЮ ДЕКЛАРАЦИЮ ЗА ПЕРИОДЫ ДЕЙСТВИЯ НКУ

Уже упоминалось, что статус уточняющей Декларация по налогу на прибыль приобретает после проставления отметки в специальной ячейке «Уточнююча» поля 1 ее вступительной части. Стоит повторить, что после 01.04.2012 г. для самоисправления ранее допущенных ошибок через Уточняющую декларацию плательщики налога на прибыль должны применять исключительно форму Декларации, утвержденную приказом № 1213 [17].

При этом в поле 2 вступительной части такой Уточняющей декларации указывается отчетный (налоговый) период отчетного года, за который плательщиком налога проводится уточнение, т. е. период, за который исправляется ошибка.

Еще раз подчеркнем, что Уточняющая декларация представляется за каждый отчетный (налоговый) период, в котором выявлена ошибка. Иначе говоря, одной Уточняющей декларацией могут быть исправлены ошибки только одного ошибочного налогового периода. Если возникает необходимость с помощью Уточняющей декларации исправить ошибки, допущенные в нескольких отчетных периодах, то за каждый уточняемый период, в котором изменяются показатели, придется составить свою отдельную Уточняющую декларацию.

Механизм исправления ошибок с помощью Уточняющей декларации. Важно отметить, что при исправлении ошибок с помощью Уточняющей декларации Приложение ВП не заполняется и не представляется (его составляют только лишь в ситуации исправления ошибок через Текущую декларацию), а правильные (уточненные) показатели (значения доходов, расходов, объекта налогообложения и налога на прибыль) указываются непосредственно в такой Уточняющей декларации. Другими словами, строки 01 — 22 Уточняющей декларации за исправляемый отчетный период заполняются таким образом, как если бы ошибок вообще допущено не было (т. е. показатели приводятся с учетом проведенных исправлений).

Затем путем сравнения налогового обязательства такой Уточняющей декларации с ранее задекларированными данными «ошибочной» Декларации определяется сумма увеличения (уменьшения)

налогового обязательства за исправляемый отчетный (налоговый) период в виде разницы значений строки 16 Уточняющей декларации и строки 16 Декларации, которая уточняется (строки 22 Уточняющей декларации и строки 22 уточняемой Декларации, если исправляются ошибки, допущенные в исчислении суммы авансовых взносов при выплате дивидендов).

Напомним еще раз, что если самостоятельно выявленная ошибка привела к недоплате налогового обязательства по налогу на прибыль, то при ее исправлении через Уточняющую декларацию плательщику налога необходимо начислить штраф в размере 3 % от суммы занижения и пеню согласно требованиям *ст. 129 НКУ [2]*.

Полученная в результате указанного выше расчета сумма увеличения (уменьшения) налогового обязательства, а также сумма пени и штрафа отражаются в части «Самостояние исправления помилков» **Уточняющей декларации (строки 23, 25 — 27)** в следующем порядке. Так, если в результате исчисления получена **положительная разница** (значение строки 16 Уточняющей декларации превышает показатель строки 16 исправляемой Декларации), то имеет место **увеличение налогового обязательства (недоплата)**, а следовательно:

- **в строке 23** Уточняющей декларации показывается сумма увеличения налогового обязательства уточняемого отчетного (налогового) периода;

- **в строке 25** Уточняющей декларации приводится сумма начисленной пени;

- **в строке 27** Уточняющей декларации отражается «самоштраф» в размере 3 % от суммы недоплаты.

Когда же по итогам исправления ошибки **получено отрицательное значение** разницы между суммой исправленного (верного) налогового обязательства, показанного в строке 16 Уточняющей декларации, и прежде показанными данными в строке 16 исправляемой Декларации, то, стало быть, произошло **завышение налогового обязательства** отчетного (налогового) периода, который подвергся уточнению. Как результат, в таком случае **заполняется** только лишь **строка 26 Уточняющей декларации**, где отражается **уменьшение налогового обязательства** ошибочного отчетного налогового периода. Штрафная санкция и пеня при таких обстоятельствах не начисляются ввиду отсутствия недоплаты.

Обратите внимание: при расчете уменьшения налогового обязательства (данные строки 16 Уточняющей декларации меньше величины строки 16 Декларации за уточняемый период) получается отрицательное значение, однако в строку 26 Уточняющей декларации переносится абсолютная величина данного показателя, т. е. без учета знака.

Строка 24 Уточняющей декларации при исправлении ошибок с ее помощью **не заполняется** (прочеркивается).

Важно помнить, что значения строк **23, 25, 26, 27 Уточняющей декларации** проводятся по лицевому счету плательщика налога.

При этом ввиду того, что в соответствии с *п. 4.1 Инструкции № 276 [48]* начислению по лицевому счету налогоплательщика подлежат самостоятельно определенные им налоговые обязательства, штрафные санкции и пеня (т. е. отрицательное значение объекта налогообложения не находит отражения в карточке лицевого счета плательщика), то при самостоятельном исправлении ошибок декларируемое уточнение в сторону **уменьшения налоговых обязательств** проводится **лишь в пределах сумм ранее начисленных налоговых обязательств отчетного периода, при расчете которого была выявлена ошибка**. Соответственно значение строки **26 Уточняющей декларации не может превышать показатель строки 14 исправляемой Декларации** (см. консультацию, размещенную в разделе 110.30.05 ЕБНЗ).

Также нельзя забывать о необходимости представления **вместе с Уточняющей декларацией приложений к ее строкам, действовавшим в уточнении**. Такие приложения, являясь составной частью упомянутой декларации, тоже подаются с отметкой «Уточняющая» в соответствующем поле их вступительной части и правильными (уточненными) данными за исправляемый отчетный период. Причем тут надо отметить, что приложения, не предусмотренные действующей формой Декларации, подавать не нужно.

Оплата доначисления при наличии переплаты. Согласно *п. 1.6 Инструкции № 276 [48]* проведение операций в лицевых счетах плательщиков осуществляется в хронологическом порядке.

Начисление согласованных налоговых обязательств в карточках лицевых счетов налогоплательщиков производится датой

предельного срока уплаты указанных обязательств. При подаче же уточняющего расчета, увеличивающего либо уменьшающего налоговые обязательства прошлых налоговых периодов плательщика, начисление в лицевом счете фиксируется датой его представления (п. 4.3 Инструкции № 276 [48]).

В карточках лицевых счетов плательщиков налогов на дату проведения последней учетной операции подводятся итоги по всем их графам. При этом сальдо расчетов плательщика с бюджетом в итоговой строке граф карточки лицевого счета равняется сальдо расчетов плательщика с бюджетом по состоянию на дату проведения в карточке лицевого счета последней учетной операции (пп. 8.1 и 8.4 Инструкции № 276 [48]).

Исходя из этого, если в карточке лицевого счета налогоплательщика по состоянию на дату проведения начислений сумм налоговых обязательств, отраженных в Уточняющей декларации, у такого плательщика учитывается **переплата** по налогу на прибыль, то суммы недоплаты, «самоштрафа» и пени в автоматическом режиме погашаются за счет имеющейся переплаты.

Вместе с тем следует учитывать, что **наличие** числящейся по лицевому счету плательщика налога на момент занижения налогового обязательства **переплаты не является основанием для неначисления «самоштрафа» и пени**, т. е. выявление факта недоплаты влечет за собой их применение.

Заполнение отчетной Декларации после подачи Уточняющей. Здесь все зависит от того, ошибки какого отчетного (налогового) периода исправляются: прошлых лет или же текущего года.

Так, если с применением Уточняющей декларации проведено исправление ошибочных отчетных периодов **прошлых лет**, то отраженные в ней показатели никак не скажутся на данных поданной вслед отчетной Декларации. Исключения разве что составляют случаи появления (увеличения) или уменьшения «прибыльных» убытков (отрицательного значения объекта налогообложения), о которых будет рассказано чуть ниже. Тогда исправить (уточнить) придется также показатели всех последующих отчетных периодов, на которые допущенная «убыточная» ошибка оказала влияние.

А вот при исправлении через Уточняющую декларацию ошибок, допущенных в отчетных (налоговых) периодах **текущего года**,

такие уточнения должны быть **учтены** при составлении в течение отчетного года **следующей** после самоисправления Декларации нарастающим итогом. В этой связи после представления Уточняющей декларации за ошибочный налоговый период текущего года основную часть (**строки 1 — 22**) составляемой следующей отчетной Декларации в рамках этого отчетного года заполняют, указывая правильные показатели (т. е. учитывая уточненные данные).

В строке 15 Декларации, представляемой за следующий отчетный (налоговый) период текущего года, данные также приводятся **с учетом** произведенных в Уточняющей декларации **уточнений** налогового обязательства, т. е. при заполнении строки 15 следующей отчетной Декларации данные строки 14 Декларации, поданной за предыдущий отчетный (налоговый) период в пределах текущего года, нужно скорректировать на результат исправлений, отраженный в Уточняющей декларации.

Важно учитывать при этом, что **показатели строк 23, 25 — 27 Уточняющей декларации не переносятся в аналогичные строки отчетной Декларации** (т. е. нарастающий принцип составления Декларации к этим строкам не применяется). Ведь данные упомянутых строк Уточняющей декларации уже попали в карточку лицевого счета плательщика налога на прибыль по дате ее представления и отражение их в строках 23, 25 — 27 отчетной Декларации приведет к повторному начислению сумм по лицевому счету и, как следствие, к возникновению недоплаты налога в бюджет или его же переплате.

Пример 3.1.1. *В сентябре 2012 года предприятием обнаружена ошибка, допущенная в Декларации за I квартал этого же года: не учтен доход от реализации товаров в сумме 5000 грн. (искажены данные строки 02 Декларации). Вследствие выявленной ошибки сумма налога на прибыль оказалась занижена на 1050 грн. ($5000 \text{ грн.} \times 21 \% : 100 \%$). Ошибку решено исправить путем представления Уточняющей декларации (в поле 1 такой Декларации проставлена отметка «Уточнююча», в поле 2 — указан уточняемый период — I квартал 2012 года). Уточняющая декларация подана 28.09.2012 г., а недоплата, «самостоятельно» и пеня уплачены накануне — 27.09.2012 г.*

Влияние ошибки на данные Деклараций за соответствующие отчетные периоды текущего года представлено в табл. 3.1.2.

Таблица 3.1.2

№ п/п	Показатели	Код строки	I квартал 2012 года			Полуго- дие 2012 года	Три квартала 2012 года (с учетом исправлений)
			ошибочные данные	сумма уточнения	исправлен- ные данные		
1	Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	01	80000	+5000	85000	190000	275000
2	Дохід від опера- ційної діяльності	02	80000	+5000	85000	190000	275000
3	Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	04	70000	—	70000	168000	238000
4	Об'єкт оподаткування	07	10000	+5000	15000	22000	37000
5	Податок на прибуток за звітний період	14	2100	+1050	3150	4620	7770
6	Податок на прибуток за результатами попереднього звітнього періоду поточного року з урахуванням уточнень	15	—	—	—	2100	5670*
7	Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу	16	2100	+1050	3150	2520	2100

* С учетом суммы уточнения за I квартал 2012 года (4620 грн. + 1050 грн.).

Итак, строки основной части Уточняющей декларации подлежат заполнению на основе приведенных данных так, как будто бы в них не было допущено ошибки (рис. 3.1.1).

<....>

(грн.)

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):	01	85000
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	85000
...
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	70000
...
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 - рядок 04) (+, -)	07	15000
...
Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 07 - рядок 08 - рядок 09 (при позитивному значенні) x рядок 10 : 100)	11	3150
...
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 11 + рядок 12 - рядок 13)	14	3150
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	15	—
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 - рядок 15) (+, -)	16	3150
...

1	2	3
Самостояние исправления ошибок³		
Збільшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(ів), що уточнюється(ються) (позитивне значення (рядок 16 - рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + позитивне значення (рядок 22 - рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 23 з додатка(ів) ВП до Податкової декларації)	23	1050
...
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України (у разі виправлення помилки(ок) у складі звітної/звітної нової/консолідованої Податкової декларації, повинна дорівнювати рядку (сумі рядків) 25 додатка(ів) ВП до Податкової декларації)	25	34*
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(ів), що уточнюється(ються) (від'ємне значення (рядок 16 - рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 - рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 26 з додатка(ів) ВП до Податкової декларації)	26	—
Сума штрафу від недоплати при наданні уточнюючої Податкової декларації (рядок 23 x 3 %)	27	32
...
* Сумма пени рассчитана за 132 дня недоплаты — с 19.05.2012 г. (предельный срок уплаты налога — 20.05.2012 г., но это выходной, поэтому уплатить налог нужно было не позднее 18.05.2012 г. Следовательно, 18.05.2012 г. считается предельным сроком уплаты налога на прибыль и от него рассчитывается период начисления пени) по 27.09.2012 г. включительно в сумме 34 грн. (1050 грн. x 132 дня : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2).		

<...>

Рис. 3.1.1. Фрагмент Уточняющей декларации за исправляемый период I квартал 2012 года

Ввиду того что исправлению подверглась ошибка отчетного периода текущего 2012 года, то корректировки, отраженные в строках 01 — 22 Уточняющей декларации, должны быть учтены при заполнении следующей отчетной Декларации, т. е. при составлении Декларации за три квартала 2012 года.

Особо заметьте: принцип нарастающего итога в отношении «уточняющих» строк Декларации не работает, т. е. значения **строк 23, 25 — 27 Уточняющей декларации** в следующей отчетной Декларации отражения не находят (рис. 3.1.2).

<...>

(грн.)

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):	01	275000
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	275000
...
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	238000
...
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 - рядок 04) (+, -)	07	37000
...
Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 07 - рядок 08 - рядок 09 (при позитивному значенні) x рядок 10 : 100)	11	7770
...
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 11 + рядок 12 - рядок 13)	14	7770
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	15	5670
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 - рядок 15) (+, -)	16	2100
...

<...>

Рис. 3.1.2. Фрагмент Текущей декларации по налогу на прибыль за три квартала 2012 года (следующей после представления Уточняющей декларации)

3.1.5. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ ТЕКУЩУЮ ДЕКЛАРАЦИЮ ЗА ПЕРИОДЫ ДЕЙСТВИЯ НКУ

Исправление ошибок посредством Текущей декларации заключается в подаче в составе отчетной (отчетной новой) Декларации специально предназначенного для самоисправления **Приложения ВП** (которое практически полностью повторяет форму самой Декларации, а различается с ней только лишь отсутствием строк 27 и 32, предназначенных для отражения суммы 3-процентного «самоштрафа», уплачиваемого исключительно при исправлении ошибок через Уточняющую декларацию) и **заполнении строк 23 — 26** такой основной Декларации. При таком способе исправления ошибок, как уже отмечалось, отметка «X» в **поле 1** вступительной части Декларации проставляется в ячейке «Звітна» или «Звітна нова», а в ее **поле 2** указывается отчетный период, за который представляется такая Декларация. Аналогичный период проставляется в **поле 1** вступительной части **Приложения ВП** — это и будет тот отчетный период, в котором налогоплательщиком выявлена ошибка. А вот **отчетный период, который уточняется** (т. е. за который исправляется ошибка), отмечается в **поле 2** вступительной части **Приложения ВП**.

Напомним, что за каждый отчетный (налоговый) период, в котором выявлена ошибка(ки), подается **отдельное Приложение ВП**. Иными словами, Приложение ВП заполняется отдельно за каждый ошибочный отчетный период к каждой ранее представленной Декларации, показатели которой корректируются. Соответственно в ситуации исправления в **одной** Текущей декларации **ошибок нескольких (разных) предыдущих отчетных (налоговых) периодов**, вместе с ней потребуется составить столько **отдельных Приложений ВП**, сколько периодов подвергается исправлению.

Кроме того, вместе с **Приложением(ями) ВП** должны подаваться и «задействованные» **приложения к нему(ним) с правильными (уточненными) данными** с указанным исправляемым отчетным периодом и проставленной соответствующей отметкой в поле «Звітна» или «Звітна нова» их вступительной части. При этом считаем, что подавать вместе с **Приложением ВП «уточняющие» приложения** нужно не только к тем строкам исправляемой Декларации, где были допущены ошибки, но и к заполненным

строкам, в которых ошибок выявлено не было (если формой Декларации предполагается составление к строке соответствующего приложения). Вместе с тем у налоговиков на этот счет иное мнение. В одной из консультаций, размещенной в разделе 110.30.05 ЕБНЗ, они сделали следующий вывод: «К строкам Приложения ВП, содержащим ссылки на приложения к Декларации, такие приложения не заполняются».

Механизм исправления ошибок в Текущей декларации.

Итак, если самостоятельное исправление ошибок, содержащихся в ранее представленной Декларации, осуществляется в отчетной (отчетной новой) Декларации (т. е. с помощью Текущей декларации), то в Приложении ВП к ней отражаются **правильные (уточненные) показатели** за уточняемый налоговый период. То есть в строках 01 — 22 Приложения ВП приводятся данные с учетом проведенных исправлений за ошибочный отчетный период.

Далее, посредством сравнения уточненных данных (строка 16 (22) Приложения ВП), с соответствующими строками Декларации, в которой допущены ошибки (строка 16 (22) Декларации за уточняемый период), определяется **сумма увеличения (уменьшения) налогового обязательства** по налогу на прибыль, а также **сумма пени и «самоштрафа»**, если выявленная ошибка повлекла недоплату (строки 23 — 26 Приложения ВП). Таким образом, если вследствие исправления ошибки(ок) **налоговое обязательство** ошибочного отчетного (налогового) периода **увеличивается** (возникает недоплата по налогу на прибыль), тогда:

— в строке 23 Приложения ВП отражается сумма увеличения налогового обязательства уточняемого отчетного (налогового) периода;

— в строке 24 Приложения ВП показывается сумма «самоштрафа» в размере 5 % от суммы недоплаты;

— в строке 25 Приложения ВП приводится самостоятельно начисленная плательщиком налога на недоплату сумма пени.

Если же в результате проведенного исправления ошибки выяснилось, что налоговое обязательство в исправляемом отчетном (налоговом) периоде оказалось завышенным, то **сумма уменьшения налогового обязательства** за ошибочный период отражается в строке 26 Приложения ВП (без знака, несмотря на то что при расчете уменьшения налогового обязательства получено отрица-

тельное значение). В рассматриваемой ситуации «самоштраф» и пеня не применяются ввиду отсутствия недоплаты. Не следует забывать при этом о том, что **уменьшить** налоговое обязательство возможно только **в пределах сумм ранее начисленного налогового обязательства отчетного (налогового) периода, при расчете которого была обнаружена ошибка**. Другими словами, значение строки 26 Приложения ВП не может превышать величину задекларированных в «ошибочной» Декларации налоговых обязательств по ее строке 14.

После этого сумма увеличения (уменьшения) налогового обязательства, пени и «самоштрафа» (при их наличии) **из Приложения ВП** (Приложений ВП, если исправляются несколько ошибочных отчетных периодов) **переносится в строки 23 — 26** раздела «Самостояние выявления помилки» **Текущей декларации**.

В строке 27 Текущей декларации при избрании плательщиком такого способа самоисправления **проставляется прочерк** (т. е. она не заполняется).

Следует отметить, что когда в результате исправления в одной Текущей декларации ошибок, допущенных в разных отчетных (налоговых) периодах, происходит **одновременно увеличение** налогового обязательства (по одному Приложению ВП) и **уменьшение** налогового обязательства (по другому Приложению ВП), тогда в разделе «Самостояние выявления помилки» такой **Текущей декларации заполняется и строка 23** (переносится положительное значение строки 23 Приложения ВП), **и строка 26** (на основании данных строки 26 «отрицательного» Приложения ВП).

По лицевому счету плательщика налога, как свидетельствует *п.п. 4.2.1 Инструкции № 276 [48]*, на основе данных представленной плательщиком налога Текущей декларации проводится как сумма увеличения налогового обязательства за уточняемый период (т. е. подлежащая уплате в бюджет сумма из строки 23 Текущей декларации), так и данные об уменьшении налогового обязательства ошибочного периода (строка 26 Текущей декларации). Вследствие этого уплатить плательщику налога можно будет **«свернутую» величину**. Исключение составляют суммы «самоштрафа» и пени, которые перечислить в бюджет все-таки придется.

Нелишним будет напомнить, что в **карточке лицевого счета** плательщика налога на прибыль **проводятся показатели строк**

16, 19, 22, 23, 24, 25 и 26 (а также еще и строк 28 — 31) **Текущей декларации**. То есть данные «уточняющих» строк (строки 23 — 26) Текущей декларации отражаются по лицевому счету плательщика отдельно от показателя строки 16. Поэтому в ситуации, когда **в основной части Текущей декларации** показано **отрицательное значение объекта налогообложения** (убытки) (заполнена строка 07 с минусом), а в результате исправления ошибки возникает необходимость доплатить налог на прибыль (в Текущей декларации и соответственно в Приложении ВП заполнена строка 23), **«сворачивания» этих показателей не происходит**, а значит, сумма недоплаты, «самоштраф» и пеня, отраженные **в строках 23, 24, 25 Текущей декларации**, должны быть начислены и уплачены в бюджет в обязательном порядке.

В противоположной же ситуации, когда в основной части Текущей декларации отражена **сумма налога на прибыль к начислению (строка 16)** и в то же время по результатам исправления ошибок задекларировано **уменьшение налогового обязательства ошибочного периода (строка 26)**, уплатить в бюджет за текущий отчетный (налоговый) период можно будет **сумму свернутого результата** (положительную разницу) между этими двумя показателями, ведь по предписаниям *п. 4.3 Инструкции № 276 [48]* в карточку лицевого счета плательщика налога данные строк 16 и 26 такой Декларации попадают одновременно. Не уплачивать сумму налогового обязательства, задекларированного в Текущей декларации (часть такой суммы), можно будет также в том случае, когда по лицевому счету плательщика числится переплата.

Заполнение основной части Текущей декларации при исправлении Приложением ВП ошибок текущего года.

При осуществлении плательщиком налога исправления ошибок, допущенных в предыдущих отчетных (налоговых) периодах в рамках текущего года (т. е. ошибок **текущего года**), с помощью **Приложения ВП** отраженные в нем уточнения необходимо **учесть** уже непосредственно при составлении самой Текущей декларации. А именно: **в строках 01 — 22 Текущей декларации**, с которой подается Приложение ВП, приводятся **исправленные** показатели, т. е. те строки Декларации, в которых были допущены ошибки, заполняют путем проставления в них правильных (верных), а не ошибочных данных.

Проведенные с помощью Приложения ВП исправления ошибок учитываются также и при заполнении **строки 15 Текущей декларации**. Для чего сумму налога, отраженную в строке 14 Декларации за предыдущий отчетный (налоговый) период, корректируют на величину показанного в Приложении ВП уточнения (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения налогового обязательства). Причем при представлении нескольких Приложений ВП, которыми исправляются ошибки текущего года, в процессе заполнения строки 15 Текущей декларации учитываются данные каждого из них. Таким образом, по строке 15 Текущей декларации будет учтен результат исправления допущенной ошибки, в противном случае сумма налога на прибыль будет задвоена, поскольку нарастающим итогом в **Текущей декларации** показаны правильные данные.

В случае исправления с помощью Текущей декларации ошибок непосредственно предшествующего отчетному налоговому периоду текущего года (например, ошибки I квартала 2012 года исправляются в Текущей декларации за полугодие 2012 года) в строку 15 такой Декларации переносится показатель строки 14 Приложения ВП, подаваемого в ее составе.

Заполнение отчетной Декларации в следующем за подачей Текущей декларации периоде. Если с помощью Текущей декларации исправлению подверглись ошибки прошлых лет, то результат уточнения данных таких отчетных (налоговых) периодов на показатели следующих Деклараций влияния не оказывает (кроме, пожалуй, случаев появления (увеличения) или уменьшения убытков), так как в отчетной Декларации декларируются показатели, относящиеся к отчетным периодам текущего года.

В ситуации, когда исправляются ошибки в пределах **текущего года** их допущения, **в основной части Декларации (строки 01 — 22)** за отчетный (налоговый) период, следующий за периодом, в котором было осуществлено их исправление через Текущую декларацию, отражаются показатели **с учетом** проведенных **уточнений**.

Здесь особо заметьте: **Приложение ВП к Декларации периода, следующего за периодом самоисправления, не заполняется и не представляется.**

Более того, **нарастающий принцип составления Декларации не работает в отношении строк 23 — 26**. Соответственно **данные строк 23, 24, 25, 26 из Текущей декларации в Декларацию за следующий период** после исправления выявленных плательщиком налога ошибок **не переносятся**, как результат повторно названные строки такой следующей Декларации **не заполняются**.

Пример 3.1.2. В сентябре 2012 года предприятием обнаружена ошибка, допущенная в Декларации за I квартал этого же года: излишне отражен доход от реализации товаров в сумме 5000 грн. (искажены данные строки 02 Декларации). Вследствие выявленной ошибки сумма налога на прибыль оказалась завышена на 1050 грн. (5000 грн. \times 21 % : 100 %). Ошибку решено исправить через Текущую декларацию за три квартала 2012 года (в поле 1 такой Декларации проставлена отметка «Звітна») с заполнением в ее составе Приложения ВП.

Влияние ошибки на данные Деклараций за соответствующие отчетные периоды текущего года представлено в табл. 3.1.3.

Таблица 3.1.3

№ п/п	Показатели	Код строки	I квартал 2012 года			Полугодие 2012 года	Три квартала 2012 года (с учетом исправлений)
			ошибочные данные	сумма уточнения	исправленные данные		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	01	80000	-5000	75000	190000	265000
2	Дохід від операційної діяльності	02	80000	-5000	75000	190000	265000
3	Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	04	70000	—	70000	168000	238000
4	Об'єкт оподаткування	07	10000	-5000	5000	22000	27000

1	2	3	4	5	6	7	8
5	Податок на прибуток за звітний період	14	2100	-1050	1050	4620	5670
6	Податок на прибуток за результатами попереднього звітного періоду поточного року з урахуванням уточнень	15	—	—	—	2100	3570*
7	Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу	16	2100	-1050	1050	2520	2100

*С учетом суммы уточнения за I квартал 2012 года (4620 грн. - 1050 грн.).

Приложение ВП за исправляемый период (I квартал 2012 года) заполняется с отражением в нем правильных (безошибочных) данных (рис. 3.1.3 на с. 75).

Так как, исходя из условий примера, исправляется ошибка отчетного периода текущего 2012 года, то Текущая декларация за три квартала 2012 года, в составе которой подано «исправительное» Приложение ВП, будет заполнена с учетом отраженных в нем уточнений следующим образом (рис. 3.1.4 на с. 76):

Издательский дом
ФАКТОР

Книга-почтой:
61052 г. Харьков, а/я 18,
postbook@factor.ua
(057) 717-52-71,
(057) 717-51-42



**САМОУЧИТЕЛЬ
ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ**

Желающие качественно и с комфортом освоить азы налогообложения по достоинству оценят эту книгу. А гарантом качества полученных знаний станут ваши честные (и правильные) ответы на контрольные вопросы и тестовые задания.

Справочная информация:
(057) 719-49-45

Интернет-магазин:
market.factor.ua

Рис. яз., 656 с., ф. А5

<...>

(грн.)

Показники	Код рядка	Сума
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03)	01	75000
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	75000
...
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	70000
...
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 - рядок 04) (+, -)	07	5000
...
Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 07 - рядок 08 - рядок 09 (при позитивному значенні) x рядок 10 : 100)	11	1050
...
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 11 + рядок 12 - рядок 13)	14	1050
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	15	—
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 - рядок 15) (+, -)	16	1050
...
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(ів), що уточнюється(ються) (від'ємне значення (рядок 16 - рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 - рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється)) (переноситься до рядка 26 Податкової декларації (звітної/звітної нової/консолідованої))	26	1050
...

<...>

Рис. 3.1.3. Фрагмент Приложения ВП
за исправляемый период — I квартал 2012 года

<...>

(грн.)

Показники	Код рядка	Сума
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):	01	265000
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	265000
...
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	238000
...
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 - рядок 04) (+, -)	07	27000
...
Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 07 - рядок 08 - рядок 09 (при позитивному значенні) x рядок 10 : 100)	11	5670
...
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 11 + рядок 12 - рядок 13)	14	5670
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	15	3570
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 - рядок 15) (+, -)	16	2100
...
Самостійне виправлення помилок³		
...
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(ів), що уточнюється(ються) (від'ємне значення (рядок 16 - рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 - рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 26 з додатка(ів) ВП до Податкової декларації)	26	1050
...

<...>

Рис. 3.1.4. Фрагмент Текущей декларации по налогу на прибыль за три квартала 2012 года (в составе которой подается Приложение ВП)

Не стоит забывать о том, что при заполнении в последующем отчетной Декларации за 2012 год в целом Приложение ВП к ней подаваться не должно, а нарастающий итог для ее **строк 23 — 26 не применяется**, т. е. данные из строки 26 Текущей декларации в строку следующей не переносятся.

3.1.6. ЧАСТНЫЕ СЛУЧАИ

Ошибочно не учтенные расходы прошлых отчетных периодов

Предписаниями *п. 138.11 НКУ [2]* предусмотрены специальные правила отражения при исчислении объекта налогообложения текущего отчетного периода сумм **расходов, не учтенных в прошлых налоговых периодах в связи с допущением ошибок** и выявленных в отчетном налоговом периоде в расчете налогового обязательства. Согласно этим правилам, если такие расходы осуществлены:

— **в прошлые отчетные годы** (в рамках установленного 1095-дневного срока давности), то они отражаются в составе **прочих расходов**;

— **в отчетном налоговом году**, то их место в составе **расходов соответствующей группы** (себестоимости реализованных товаров, выполненных работ, предоставленных услуг; общепроизводственных, административных и т. п. расходов).

Наличие приведенной выше нормы *п. 138.11 НКУ [2]* позволяет утверждать, что для восстановления неучтенных расходов, относящихся к прошлым налоговым периодам, нет необходимости в применении какого-либо из двух способов исправления ошибок, предусмотренных *п. 50.1 НКУ [2]* (путем подачи Уточняющего расчета или через Текущую декларацию с заполнением Приложения(ий) ВП). Достаточно просто включить такие **неучтенные расходы в соответствующие строки**, в которых были допущены ошибки, **Декларации текущего отчетного периода** (при осуществлении потерянных расходов в текущем году) либо увеличить значение **строки 06.4 отчетной Декларации** и соответственно строки 06.4.39 Приложения IV к ней (на величину прошлогодних расходов). В связи с этим **отсутствует надобность**

в заполнении и представлении **Приложения ВП** к такой отчетной Декларации.

Что касается «самоштрафа» и пени, то поскольку ошибки, связанные с занижением расходов, **не приводят к недоплате**, при их исправлении «самоштраф» и пеня не начисляются.

Особо стоит подчеркнуть, что установленный *п. 138.11 НКУ [2]* механизм самоисправления предназначен только для случаев **занижения расходов** (т. е. когда допущенная ошибка не ведет к занижению налоговых обязательств). Поэтому для самовыявленных ошибок, в результате исправления которых происходит увеличение налоговых обязательств (в частности, в ситуации, когда излишне учтены (завышены) расходы или не учтены (занижены) доходы), применяться не может. Ведь следствием последних зачастую будет являться недоплата, а стало быть, неизбежно начисление «самоштрафа» и пени. Значит, в целях исправления таких ошибок должен быть применен один из регламентированных *п. 50.1 НКУ [2]* способов.

Исправление ошибок, выявленных в строках 23 — 27 Декларации

Согласно нормам *п. 54.1 НКУ [2]*, кроме случаев, предусмотренных налоговым законодательством, налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налогового и/или денежного обязательства и/или пени, которую указывает в налоговой (таможенной) декларации или уточняющем расчете, представляемом контролирующему органу в сроки, установленные *НКУ [2]*. Такая сумма денежного обязательства и/или пени считается согласованной.

В случае самостоятельного исправления ошибок расчет увеличения/уменьшения налогового обязательства, суммы штрафных санкций и пени отражаются в строках 23 — 27 Декларации, данные которых являются согласованным денежным обязательством и проводятся по лицевому счету плательщика налога.

Соответственно, **ошибки, допущенные** плательщиком налога на прибыль **в строках 23 — 27 Декларации**, такой налогоплательщик может исправить (с учетом сроков давности, определенных *ст. 102 НКУ [2]*) **одним из традиционных способов**, регла-

ментированных *п. 50.1 НКУ [2]*: путем представления Уточняющей декларации или же с помощью Текущей декларации и заполнения Приложения ВП. Подобным образом рекомендовали поступать и налоговики в консультации, размещенной в разделе 110.30.05 ЕБНЗ, однако в настоящий момент статус консультации «недействующая».

Исправление ошибок за периоды до 01.04.2011 г.

Самостоятельное исправление ошибок, допущенных до 01.04.2011 г., в принципе должно подчиняться общим правилам, предусмотренным *ст. 50 НКУ [2]*. Тем не менее изменившаяся в корне методология налогового учета, а также форма налоговой отчетности по налогу на прибыль не позволяют это сделать. Поэтому в отношении докодексных ошибок ГНСУ рекомендует применять **упрощенный механизм исправления посредством Уточняющей декларации** (см. по этому поводу консультацию в разделе 110.30.03 ЕБНЗ), с которым, по всей видимости, налогоплательщикам стоит согласиться.

Суть его заключается в следующем: исправляя ошибки за отчетные (налоговые) периоды до 01.04.2011 г. в Уточняющей декларации (Декларации по налогу на прибыль с отметкой в ячейке «Уточнюча» поля 1), достаточно **заполнить только строки 23, 25 — 27 с результатом самоисправления**, т. е. отразить показатели, изменяющие задекларированную величину налогового обязательства, а также сумму «самоштрафа» и пени (при наличии недоплаты), не заполняя при этом строки 1 — 22 Уточняющей декларации.

При исчислении значений **строк 23 и 26** Уточняющей декларации при таких обстоятельствах сравнивается сумма исправленного (верного) налогового обязательства и суммы налогового обязательства отчетного периода, при расчете которого выявлена ошибка (строка 14 декларации по налогу на прибыль предприятия, форма которой утверждена *приказом № 143 [38]*).

При этом в **строке 23** такой Уточняющей декларации отражается **увеличение налогового обязательства** уточняемого налогового отчетного периода (т. е. положительное значение разницы между суммой исправленного (правильного) налогового обязательства и суммой налогового обязательства ошибочного отчетного перио-

да), а в ее строке 26 приводится уменьшение налогового обязательства исправляемого отчетного налогового периода, а именно: отрицательное значение разницы между суммой исправленного (правильного) налогового обязательства и суммой налогового обязательства отчетного периода допущения ошибки. Напомним снова, что сумма заниженного налогового обязательства должна рассчитываться исходя из ставки налога на прибыль, действовавшей до 01.04.2011 г., — 25 %.

Сумма «самоштрафа» (3 % от суммы заниженного налогового обязательства) вносится в строку 27, а пеня — в строку 25 Уточняющей декларации.

Вместе с указанной Уточняющей декларацией надо будет представить налоговому органу **пояснения** проведенных исправлений (подача дополнений к Декларации предусмотрена п. 46.4 НКУ [2], а количество их листов указывается в специально отведенном для этого поле заключительной ее части). **Приложение ВП** к Уточняющей декларации не заполняется и **не подается**.

Целесообразным считаем к названной выше пояснительной записке приложить налоговую декларацию за исправляемый период по старой форме с отраженными в ней правильными данными (с учетом уточнений). Эта декларация объяснит происхождение показателей строк 23, 25 — 27 Уточняющей декларации.

В результате исправления ошибок получен (увеличен) убыток

Ошибки, в результате самоисправления которых возникает (увеличивается) отрицательное значение объекта налогообложения (убыток), исправляются в особом порядке.

Так, в случае, когда исправление самостоятельно выявленных ошибок осуществляется плательщиком налога в **Текущей декларации** и при этом за уточняемый отчетный (налоговый) период **возникает (увеличивается) отрицательное значение** объекта налогообложения, то такой убыток отражается в строке 07 Приложения ВП к указанной декларации (которое заполняется так, как будто ошибок в уточняемом периоде допущено не было). Одновременно с этим **сумма уменьшения налогового обязательства** ошибочного отчетного периода (разница между значениями строки 16 Прило-

жения ВП и строки 16 «ошибочной» Декларации) показывается **в строке 26 Приложения ВП** (в пределах ранее задекларированного налога на прибыль), **переносится потом в строку 26 Текущей декларации** и проводится в карточке лицевого счета плательщика налога со знаком «-».

Если же исправление производится в **Уточняющей декларации**, то Приложение ВП тогда не заполняется, а увеличение либо уменьшение доходов и расходов указывается в такой декларации. При возникновении (увеличении) вследствие исправления самостоятельно выявленных ошибок отрицательного значения объекта налогообложения (заполнена строка 07 со знаком «-») сумма, **уменьшающая налоговое обязательство** ошибочного периода, отражается в разделе «Самостоятельно исправления ошибок» Уточняющей декларации **в строке 26** в виде разности между показателем ее строки 16 и показателем строки 16 уточняемой Декларации. Дополнительно заметим: уменьшить налоговое обязательство по результатам исправления ошибки (показать значение в строке 26 Декларации) возможно только лишь в пределах суммы ранее задекларированного налога на прибыль по «ошибочной» Декларации.

Если в результате исправления «убыточных» ошибок произошло увеличение отрицательного значения, то строка 26 как **Текущей**, так и **Уточняющей декларации** вообще не затрагивается.

Уточним при этом, что при осуществлении в Уточняющей декларации самостоятельного исправления **ошибок, допущенных до 01.04.2011 г.**, в ее строке 26 отражается значение разницы между суммой исправленного (правильного) налогового обязательства и суммой налогового обязательства отчетного периода, при расчете которого обнаружена ошибка, показанного в строке 14 Декларации по старой форме.

Подчеркнем также, что любые **«убыточные» уточнения** как текущего налогового года, так и прошлых лет должны **учитываться в отчетной Декларации** нарастающим итогом (причем независимо от способа их исправления). Для прошлогодних убытков это утверждение действительно, безусловно, если они сохранились от момента допущения ошибки до периода ее выявления и исправления, т. е. в процессе самоисправления обязательно нужно проследить, как показатели ошибочной «убыточной» Декларации повлияли на данные последующих отчетных (налоговых) периодов.

Для целей отражения убытков прошлых лет, напомним, в Декларации отведена **строка 06.5**, где после исправления ошибок отчетных (налоговых) периодов предшествующих лет должен проставляться правильный отрицательный результат.

В составе Декларации, увеличивающей «убыточные» значения, налоговики предлагают (см. консультации в разделе 110.30.03 ЕБНЗ) подать пояснения проведенных исправлений, где налогоплательщик должен указать величину отрицательного значения объекта налогообложения, которое возникло (увеличилось) в результате самостоятельного исправления ошибок, и причины такого возникновения (увеличения).

Обратите внимание, что обновленной редакцией *п. 3 под-разд. 4 разд. XX НКУ [2]* установлены особые правила переноса убытков, образовавшихся по состоянию на 01.01.2012 г. (с учетом отрицательного значения объекта налогообложения за 2010 год). **Порядок их переноса зависит**, прежде всего, **от «доходности» (величины дохода) налогоплательщика за 2011 год (более или менее 1 млн грн.)**. Так, налогоплательщики с **доходом за 2011 год 1 млн грн. и более** убытки, возникшие по состоянию на 01.01.2012 г., должны **погашать на протяжении 4 лет** (в 2012 — 2015 гг.) **равномерно по 25 %**. Если 25 % отрицательного значения в течение «последнего» 2015 года не погашается, то сумма таких непогашенных «старых» убытков подлежит **переносу на последующие отчетные (налоговые) периоды до полного их погашения**. А вот налогоплательщики с доходом за 2011 г. **менее 1 млн грн.** убытки, возникшие по состоянию на 01.01.2012 г., вправе учитывать в уменьшение объекта налогообложения без ограничений по сумме и времени до полного погашения.

Исходя из приведенного, плательщикам налога на прибыль с **доходом за 2011 год один миллион гривень и более при уточнении суммы отрицательного значения, образовавшегося по состоянию на первое января 2012 года, следует учитывать приведенное ограничение по погашению таких убытков.**

Пример 3.1.3. В строке 14 Декларации за I квартал 2011 года предприятием показано налоговое обязательство, равное 4000 грн. (задекларированный объект налогообложения по строке 08 — 16000 грн.). При этом в указанной Декларации не были

отражены прошлогодние (2010 года) убытки в сумме 25000 грн. в составе валовых расходов периода по строке 04.9 как отрицательное значение объекта налогообложения предыдущего отчетного года, а также не показан в строке 08 отрицательный объект налогообложения этого квартала, составляющий 9000 грн. (16000 грн. - 25000 грн.).

Ошибка обнаружена в мае 2012 года и исправлена путем подачи Уточняющей декларации. При этом условимся, что по итогам II – IV кварталов 2011 года задекларировано отрицательное значение объекта налогообложения (строка 07 заполнена с минусом), равное 3000 грн., которое перенесено в строку 06.5 Декларации за I квартал 2012 года. При этом доход предприятия за 2011 год составляет менее 1 млн гривень.

В данной ситуации придется заполнить две Уточняющие декларации: одну за I квартал 2011 года (где нужно показать уменьшение налогового обязательства по строке 26 в размере ранее задекларированного в сумме 4000 грн.) и вторую за II – IV кварталы 2011 года (в которой следует привести восстановленные убытки I квартала 2011 года в сумме 9000 грн. по строке 06.5 и отразить увеличенное отрицательное значение на эту величину строки 07) (рис. 3.1.5 – 3.1.6).

<...>

(грн.)

Показники	Код рядка	Сума
...
Самостійне виправлення помилок³		
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(ів), що уточнюється(ються) (від'ємне значення (рядок 16 - рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 - рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок (сума рядків) 26 з додатка(ів) ВП до Податкової декларації)	26	4000
...

<...>

Рис. 3.1.5. Фрагмент Уточняющей декларации за исправляемый период – I квартал 2011 года

<...>

(грн.)

Показники	Код рядка	Сума
...
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік)	06.5	9000
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 - рядок 04) (+, -)	07	-12000
...

<...>

Рис. 3.1.6. Фрагмент Уточняющей декларации за исправляемый период — II — IV кварталы 2011 года

Соответственно, правильная сумма убытка за II — IV кварталы 2011 года, которую плательщик вправе отразить в составе расходов I квартала 2012 года, равняется 12000 грн. (3000 грн. + 9000 грн.). Именно ее следует привести в строке 06.5 Декларации за полугодие 2012 года, ведь после представления Уточняющей декларации следующая отчетная Декларация будет подаваться именно за этот период.

В результате исправления ошибок уменьшен убыток

Если за отчетный (налоговый) период декларирования отрицательного значения объекта налогообложения (убытка) плательщиком налога была выявлена ошибка и в результате ее исправления фактически **получена прибыль** (в уточняемом или последующих периодах), то это означает, что такая ошибка привела к **недоплате** (занижению суммы налоговых обязательств) по налогу на прибыль.

При таких обстоятельствах плательщику нужно будет исправлять не только показатели «ошибочной» Декларации, но и всех последующих Деклараций, на данных которых сказалась (повлия-

ла на расчеты с бюджетом) выявленная ошибка. Соответственно, независимо от того, привела ли **выявленная в Декларации с задекларированными убытками ошибка к возникновению налоговых обязательств непосредственно в периоде ее допущения, либо же в последующие периоды**, при установлении каждого факта **недоплаты** сумма занижения налогового обязательства показывается в строке 23 Уточняющей/Текущей декларации с соответствующим начислением «самоштрафа» и пени.

В ситуации, когда по итогам **уменьшения** задекларированных в уточняемом периоде **убытков** отрицательный объект налогообложения **сохраняется** до момента исправления выявленной ошибки, то, следовательно, никакой **недоплаты не возникает**, т. е. обнаруженная **ошибка не приводит к возникновению налоговых обязательств ни в каком из отчетных периодов** (ни в том, в котором она была допущена, ни в последующих периодах). Тогда, если задекларированные в исправляемом периоде убытки перекрывают сумму обнаруженной ошибки, **корректировать** в таких условиях необходимо **только данные Декларации**, в которой, собственно, и была **допущена** такая ошибка. При этом на сумму проведенного уточнения величины **убытков прошлых лет** нужно будет подправить показатель **строки 06.5** Декларации, представляемой за текущий отчетный (налоговый) период, указав при заполнении этой строки «правильную» сумму убытка.

В то же время плательщикам с доходом за 2011 год один миллион гривен и более, откорректировавшим убытки, возникшие по состоянию на 01.01.2012 г., следует уточнить **погашаемую 25-процентную** сумму такого отрицательного значения и при необходимости исправить показатели «ошибочных» Деклараций за соответствующие отчетные (налоговые) периоды.

Опять же и в случаях уменьшения отрицательного значения объекта налогообложения налоговики вместе с указанной Декларацией хотят видеть пояснения проведенных исправлений с указанием такого отрицательного значения и причин его уменьшения (см. консультацию, размещенную в разделе 110.30.03 ЕБНЗ).

<p>издательский дом ФАКТОР</p> <p>Интернет-магазин: market.factor.ua</p>	<p>Книга «Практический аудит: анфас и профиль»</p> <p>✓ Рус. яз., 720 с., ф. А4, твердый переплет</p> <p>Книга-почтой: (057) 717-52-71, 717-51-42</p> <p>Справочная информация: (057) 719-49-45</p>	<p>Организационные тонкости, методические секреты, законодательные новизны, профессиональные хитрости, эксклюзивные наработки – это далеко не полный перечень того, чем поделится с читателями авторы данного издания.</p>
---	---	--

3.2. ДЕКЛАРАЦИЯ ПО НДС

3.2.1. ОБЩИЕ ПРАВИЛА САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК

По общему правилу, установленному *п. 50.1 НКУ [2]*, если в будущих налоговых периодах (с учетом сроков давности, определенных *ст. 102 НКУ [2]*) налогоплательщик самостоятельно выявляет ошибки, допущенные в ранее поданной им налоговой декларации, он обязан направить **уточняющий расчет к такой налоговой декларации** по форме, действующей на момент его подачи.

Налогоплательщик имеет право не подавать такой уточняющий расчет, если соответствующие уточненные показатели указываются им **в составе налоговой декларации** за любой следующий налоговый период, в течение которого такие ошибки были самостоятельно выявлены.

Если налогоплательщик до начала его проверки (документальной плановой или внеплановой выездной) контролирующим органом самостоятельно выявляет факт **занижения налогового обязательства** прошлых налоговых периодов, он обязан:

- либо направить уточняющий расчет и уплатить сумму недоплаты и штраф **в размере 3 %** такой суммы до подачи такого уточняющего расчета;

- либо отразить сумму недоплаты в составе декларации по этому налогу, подаваемой за налоговый период, следующий за периодом, в котором выявлен факт занижения налогового обязательства, увеличенную на сумму штрафа **в размере 5 %** такой суммы, с соответствующим увеличением общей суммы денежного обязательства по этому налогу.

Какой бы из способов не выбрал плательщик, ему придется заполнить и подать уточняющий расчет (*п. 1 р. IV Порядка № 1492 [36]*). Причем, чтобы обеспечить требования *п. 50.1 НКУ [2]*, устанавливающие возможность исправления ошибок в текущей декларации, в шапке уточняющего расчета предусмотрены специальные поля, которые идентифицируют такой уточняющий расчет:

- либо **как приложение к декларации** (т. е. уточняющий расчет подается одновременно с декларацией) — **поле 1** «до-

датов до декларації» уточняющего расчета. В этом случае представляется отметка и в самой декларации: в начале — поле 03 «Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки», в конце — поле «Відмітка про одночасне подання до декларації: уточнюючого розрахунку». При этом учтите: поле 03 «Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки» декларации по НДС заполняется исключительно в случае исправления ошибок в составе декларации за любой следующий период путем подачи уточняющего расчета в виде приложения к декларации;

— либо как **самостоятельный документ** — поле 2 уточняющего расчета. В этом случае поле 03 «Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки» текущей декларации по НДС не заполняется.

Повторим, что от способа исправления зависит сумма штрафа (в % от суммы недоплаты — заниженного налогового обязательства):

— **3 %**, если исправляется ошибка в уточняющем расчете как **самостоятельном документе**;

— **5 %**, если исправляется ошибка в уточняющем расчете, **прилагаемом к декларации**.

Итак, *Порядком № 1492 [36]* предусмотрена возможность исправления ошибок **только через уточняющий расчет, но в двух возможных его вариантах**.

Кстати, налоговики взвешенно и логично подошли к ситуации, когда исправляются показатели декларации после предельного срока подачи путем представления уточняющего расчета до предельного срока уплаты. Так, если в данной ситуации уменьшаются ошибочно завышенные налоговые обязательства, отраженные в декларации, то уплатить обязательство по сроку необходимо с учетом поданного уточняющего расчета, т. е. уже уменьшенную сумму (раздел 130.25 ЕБНЗ).

Кроме того, *п.п. 129.1.2 НКУ [2]* в случае самостоятельного выявления налогоплательщиком занижения налогового обязательства предусмотрена необходимость **начисления пени на сумму такого занижения за весь период занижения** (подробнее см. подраздел 3.2.3 данной книги).

Напоминаем, что в соответствии с *п. 7 подразд. 10 р. ХХ НКУ [2]* **штрафные санкции за нарушения налогового законода-**

тельства за период с 1 января по 30 июня 2011 года применяются в размере не больше 1 гривни за каждое нарушение.

Такой размер штрафа — 1 грн. — действует не только в случаях применения штрафных санкций по налоговым уведомлениям-решениям, но и в случае самоисправления выявленных налогоплательщиком ошибок вместо 3 % штрафа (при самоисправлении через уточняющий расчет) либо 5 % штрафа (при самоисправлении через текущую налоговую декларацию).

А это означает, что в отношении ошибок в НДС-отчетности, допущенных в период с 01.01.2011 г. по 30.06.2011 г., в случае занижения налоговых обязательств **сумма «самоштрафа» равна 1 грн.** То есть 1 грн. штрафа взыскивается за ошибки, допущенные в декларациях по НДС за январь — июнь 2011 года включительно.

Обращаем внимание, что правило «1 грн. штрафа» **не распространяется на пеню**, которая начисляется в случае выявления занижения налогового обязательства.

Если же ошибка, повлекшая за собой занижение налогового обязательства, была допущена до 01.01.2011 г., «самоштраф» применяется **в полном размере независимо от того, когда эта ошибка была выявлена** (письмо ГНАУ от 14.02.2011 г. № 4091/7/23-4017/131).

Особенности заполнения уточняющего расчета приведены в разд. IX Порядка № 1492 [36] и рассмотрены в письме ГНАУ от 16.03.2011 г. № 7273/7/16-1117.

Там указано, что независимо от выбранной формы (отдельный документ или приложение к декларации) уточняющий расчет отражается в учете налоговым органом как **отдельный документ**. При этом значение графы 6 по строкам 20.1, 23.1, 23.2, 25 и 26 уточняющего расчета вносится в лицевую карточку налогоплательщика независимо от результатов расчетов с бюджетом, определенных в декларации за отчетный (налоговый) период.

В этой связи у налогоплательщиков возникал вопрос: если исправлять ошибку через уточняющий расчет как приложение к декларации, **то можно ли засчитывать (сворачивать) показатели декларации и уточняющем расчете?** Например, если по декларации к уплате — 100 грн., а по уточняющему расчету — отрицательное значение — 300 грн. (или, наоборот, по декларации — отрицательное значение — 300 грн., а по уточняющему расчету —

к уплате 100 грн.), то можно ли в данном случае не перечислять 100 грн. в бюджет? Логика вопроса понятна. Во-первых, в докодексный период форма декларации позволяла сворачивать ошибки предыдущего периода, если они исправлялись в текущей декларации. Во-вторых, зачем тогда сумму «самоштрафа» при исправлении через декларацию делать большей — 5 %, когда при исправлении через уточняющий расчет — как самостоятельный документ сумма «самоштрафа» составляет 3 %*?

К сожалению, налоговики в ЕБНЗ (раздел 130.25) четко разъяснили свою позицию относительно данной ситуации: **сворачивать показатели декларации и уточняющего расчета нельзя**. То есть, по условиям нашего примера предприятию придется уплатить 100 грн. в бюджет.

Приведем отличительные особенности уточняющего расчета (самостоятельного документа) и уточняющего расчета (приложения к декларации по НДС) в табл. 3.2.1.

Таблица 3.2.1

Отличительные особенности уточняющего расчета (самостоятельного документа) и уточняющего расчета (приложения к декларации по НДС)

Уточняющий расчет (самостоятельный документ)	Уточняющий расчет (приложение к декларации по НДС)
1	2
Срок представления	
В любой день после окончания предельного срока представления декларации с учетом сроков давности (кроме периода проведения документальной плановой или внеплановой выездной проверки контролирующим органом, подробнее см. на с. 48—49)	Для месячных плательщиков — в течение 20 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) месяца, в котором обнаружена ошибка, с учетом сроков давности. Для квартальных плательщиков — в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала, в котором обнаружена ошибка, с учетом сроков давности

* Кроме того, можно было добавить и «в-третьих», где привести примеры либеральных разъяснений представителей налоговых органов, когда они говорили о возможности сворачивания. Однако практика на местах свидетельствует о том, что налоговики следуют фискальному подходу, изложенному в ЕБНЗ.

1	2
Сумма денежного обязательства к уплате	
Уплате подлежит сумма недоплаты и «самоштраф»	Уплате подлежит сумма недоплаты и «самоштраф». Иными словами, показатели уточняющего расчета не сворачиваются с показателями текущей декларации, в составе которой такой уточняющий расчет подается. Такой вывод следует из консультации налоговиков (раздел 130.25 ЕБНЗ)
Срок уплаты недоплаты и «самоштрафа»	
До подачи уточняющего расчета	В течение 10 календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока, предусмотренного для представления декларации, в которой отражены исправленные показатели (т. е. к которой прилагается уточняющий расчет)
<i>Примечание. Если исправляются данные декларации (завышены налоговые обязательства) после предельного срока подачи путем представления уточняющего расчета, но до предельного срока уплаты, то уплатить обязательство по сроку необходимо с учетом поданного уточняющего расчета, т. е. уже уменьшенную сумму (раздел 130.25 ЕБНЗ).</i>	
Дата отражения суммы заниженного (завышенного) налогового обязательства в лицевом счете налогоплательщика	
Дата представления уточняющего расчета	Одновременно с данными декларации, с которой подается уточняющий расчет. Согласно разъяснениям ГНСУ, изложенным в письме от 16.03.2011 г. № 7273/7/16-1117, суммы корректировки, отраженные в уточняющем расчете, являющемся приложением к текущей декларации, не влияют на сумму налогового обязательства (бюджетного возмещения), определяемого в такой декларации, а отражаются отдельно по лицевому счету плательщика. И лишь в случае, когда результат исправления ошибки влияет в будущих отчетных периодах на остаток отрицательного значения (строка 24), не затрагивая при этом значение

1	2
	строки 25 или строки 23 (23.1 или 23.2), сумма из графы 6 строки 24 уточняющего расчета (как увеличения, так и уменьшения) учитывается при определении значений строк 21.2 и соответственно 24 декларации за отчетный период, в котором представлен такой уточняющий расчет (см. ответ на вопрос 2 в <i>Обобщающей налоговой консультации № 128 [20]</i>)
Размер «самоштрафа» в случае занижения налогового обязательства	
3 % от суммы недоплаты (в период с 01.01.2011 г. по 30.06.2011 г. — 1 грн.)	5 % от суммы недоплаты (в период с 01.01.2011 г. по 30.06.2011 г. — 1 грн.)
Порядок исправления ошибок за период, который проверяется налоговым органом	
Налогоплательщик при проведении документальных плановых и внеплановых выездных проверок не имеет права подавать уточняющие расчеты к поданным им ранее налоговым декларациям за любой отчетный (налоговый) период, проверяемый контролирующим органом (<i>п. 50.2 НКУ [2]</i>)	
Порядок исправления ошибок за период, проверенный налоговым органом	
Если налогоплательщик подает уточняющий расчет к налоговой декларации, представленной за проверенный период, контролирующий орган имеет право на проведение внеплановой проверки налогоплательщика за соответствующий период (<i>п. 50.3, п.п. 78. 1.3 НКУ [2]</i>)	
<i>Примечание. Считаем, что налогоплательщик вправе подать уточняющий расчет к «ошибочной» декларации за период, который уже был проверен налоговиками, ведь может случиться и так, что не все ошибки были обнаружены проверяющими при проверке. Главное, чтобы такое уточнение было проведено с учетом сроков давности, установленных ст. 102 НКУ [2], т. е. не позднее окончания 1095 дня, следующего за последним днем предельного срока подачи «ошибочной» декларации.</i>	
Порядок указания отчетного периода в строке 02 «Звітний (податковий) період» уточняющего расчета	
При представлении уточняющего расчета в качестве самостоятельного документа в строке 02 «Звітний (податковий) період» уточняющего расчета указывается отчетный период (месяц (квартал) и год), в котором подается такой уточняющий расчет	При представлении уточняющего расчета в качестве приложения к декларации по НДС в строке 02 «Звітний (податковий) період» уточняющего расчета указывается отчетный период, за который представляется такая декларация

1	2
Количество уточняющих расчетов, подаваемых в одном отчетном периоде	
Не ограничено	Одновременно с декларацией можно подать только один уточняющий расчет. В служебном поле 03 декларации предусмотрено указание только одного исправляемого отчетного (налогового) периода
Порядок исправления ошибок, допущенных в разных отчетных периодах	
В одном уточняющем расчете можно исправить ошибки только одного отчетного периода . Если возникает необходимость исправления ошибок, допущенных в нескольких декларациях, налогоплательщику следует подать отдельный уточняющий расчет к каждой отдельной декларации	

Таблица 3.2.2

Преимущества и недостатки каждого из способов исправления ошибок

Способ исправления ошибок	Преимущества	Недостатки
1	2	3
В уточняющем расчете (самостоятельном документе)	<p>1) ошибку можно исправить в любой момент (кроме периода проведения документальной плановой или внеплановой выездной проверки контролирующим органом);</p> <p>2) если был занижен налоговый кредит или завышены налоговые обязательства по НДС и плательщик желает побыстрее вернуть переплату по этому налогу, то исправиться выгоднее, подав уточняющий расчет как самостоятельный документ (при подаче уточняющего расчета сумма ошибки сразу пройдет по лицевому счету);</p> <p>3) при подаче уточняющего расчета (самостоятельного</p>	<p>1) если ошибки были допущены в разных отчетных налоговых периодах, уточняющий расчет представляется за каждый период отдельно (при исправлении ошибок путем подачи уточняющего расчета как самостоятельного документа сворачивание ошибок разных периодов не допускается, а значит, недоплату придется уплатить);</p> <p>2) уплатить сумму недоплаты и 3 % «самоштраф» нужно до представления уточняющего расчета;</p> <p>3) даже при наличии отрицательного значения в текущей декларации, при</p>

1	2	3
	документа) размер «самоштрафа» ниже , чем при подаче уточняющего расчета (приложения к декларации)	занижении налогового обязательства плательщик обязан уплатить сумму недоплаты и 3 % «самоштраф»
В уточняющем расчете (приложении к декларации)	<p>1) нет необходимости в предварительной уплате недоплаты и 5 % «самоштрафа», которые могут возникнуть при исправлении ошибки, связанной с занижением налогового обязательства. Такая уплата осуществляется в обычные сроки в составе общих налоговых обязательств по текущей декларации, к которой прилагается уточняющий расчет</p>	<p>1) необходимо ждать сроков подачи текущей декларации, в связи с чем налогоплательщик рискует быть проверенным до подачи в налоговый орган уточненных показателей, что может быть чревато штрафами по ст. 123 НКУ [2];</p> <p>2) при подаче уточняющего расчета (приложения к декларации) размер «самоштрафа» выше, чем при подаче уточняющего расчета (самостоятельного документа);</p> <p>3) к сожалению, по разъяснениям налоговиков, плательщику придется заплатить сумму недоплаты и 5 % «самоштрафа» в случае исправления заниженного налогового обязательства даже невзирая на наличие отрицательного значения в текущей декларации. То есть эта ситуация ничем не отличается от исправления через уточняющий расчет как самостоятельный документ, кроме повышенного размера «самоштрафа»</p>

3.2.2. СРОКИ ДАВНОСТИ В ЦЕЛЯХ САМОИСПРАВЛЕНИЯ

Согласно *п. 50.1 НКУ [2]* ошибки, допущенные налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах, могут быть исправлены им с учетом сроков давности, определенных *ст. 102 НКУ [2]*.

В п. 102.1 НКУ [2] указано, что контролирующий орган, кроме случаев, определенных п. 102.2 НКУ [2], имеет право самостоятельно определить сумму денежных обязательств налогоплательщика в случаях, перечисленных в НКУ [2], **не позднее окончания 1095 дня, следующего за последним днем предельного срока представления налоговой декларации и/или предельного срока уплаты денежных обязательств, начисленных контролирующим органом, а если такая налоговая декларация была представлена позже — за днем ее фактического представления.**

В случае представления налогоплательщиком **уточняющего расчета к налоговой декларации** контролирующий орган имеет право определить сумму налоговых обязательств по такой налоговой декларации **в течение 1095 дней со дня представления.**

Так, если соответствующую налоговую декларацию налогоплательщик должен был подать не позднее 20.01.2012 года, то налоговый орган может определить денежное обязательство по такой декларации начиная с 21.01.2012 г. в течение 1095 дней.

Ошибки со сроком давности **более 1095 дней исправлению не подлежат, а суммы соответствующих налогов не доначисляются и не возвращаются.**

Пример 3.2.1. *Предприятие обнаружило ошибку в декларации по НДС за январь 2010 года: занижены налоговые обязательства на 5000 грн. Предельным сроком подачи декларации, в которой выявлена ошибка, является 20.02.2010 г. Срок давности этой ошибки истекает 19.02.2013 г. (20.02.2010 г. + 1095 дней = 19.02.2013 г.). Поэтому до 20.02.2013 г. предприятие имеет возможность подать уточняющий расчет.*

3.2.3. НАЧИСЛЕНИЕ ПЕНИ

Выше было сказано, что п.п. 129.1.2 НКУ [2] в случае самостоятельного выявления налогоплательщиком занижения налогового обязательства предусмотрена необходимость **начисления пени на сумму такого занижения за весь период занижения.**

Такая пеня начисляется в день наступления срока погашения налогового обязательства, начисленного контролирующим орга-

ном или налогоплательщиком в случае выявления его занижения, на сумму такого занижения и **за весь период занижения** (в том числе за период административного и/или судебного обжалования).

Размер пени определяется из расчета 120 % годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения (*абз. второй п. 129.4 НКУ [2]*). Порядок ее расчета описан в *Инструкции № 953 [42]*.

Что касается момента, с которого существует занижение и с которого, соответственно, начисляется пеня, то им налоговые органы (как следует из приведенного в приложении 2 к *Инструкции № 953 [42]* примера) считают последний день срока уплаты налогового обязательства, самостоятельно определенного налогоплательщиком (в общем случае необходимо от предельного срока подачи налоговой отчетности отсчитать 10 календарных дней). Однако такая позиция не бесспорна, потому в книге продемонстрирован альтернативный способ* определения периода, за который начисляется пеня. В частности, рекомендуется **период начисления «самопени» исчислять начиная со следующего дня после предельного срока уплаты налогового обязательства**. Причем, если такой день приходится на выходной, то с **выходного дня включительно**. Прекращать начислять пеню, по всей видимости, стоит в день уплаты доначисленного налогового обязательства.

Пример 3.2.2. *Предприятие в декларации за ноябрь 2012 года занизило налоговые обязательства по НДС в сумме 1000 грн. Ошибка обнаружена и исправлена путем подачи уточняющего расчета 15.01.2013 г. Доначисленная сумма налогового обязательства уплачена накануне (14.01.2013 г.). Количество дней занижения — 17 (с 29.12.2012 г. по 14.01.2013 г. включительно), предположим, ставка НБУ на день занижения — на 29.12.2012 г. — 7,5 %. Сумма пени составит:*

$$\begin{aligned} & 1000 \text{ грн.} \times 17 \text{ дней} : 366 \text{ дней} \times \\ & \times 7,5 \% : 100 \% \times 1,2 = 4,18 \text{ грн.} \end{aligned}$$

* Подробно о периоде начисления пени см. подраздел 3.1.3 данной книги.

Следует сказать, что большинство форм налоговой отчетности, утвержденных «под НКУ», содержат строку, в которой налогоплательщик должен указать сумму уплачиваемой при самоисправлении пени, а не только сумму заниженного налогового обязательства и штраф. Вместе с тем в уточняющем расчете такой строки для отражения суммы самостоятельно начисленной пени **нет**. Как вариант, думаем, такую сумму и ее расчет можно отразить в отдельной справке произвольной формы, которую приложить к уточняющему расчету. При этом если предприятие представляет НДС-отчетность в **электронной форме**, то указанную справку следует подать **отдельно в бумажном виде**.

Нужно иметь в виду, что налоговые органы применяют пени в том числе по отношению к фактам занижения налоговых обязательств, отраженных в налоговой отчетности, которая подавалась до 01.01.2011 г.*, считая, что тут единственное ограничение — срок давности в 1095 дней со дня, когда занижение было допущено. Хотя есть мнение, что отсутствие требований о начислении пени на сумму заниженного налогового обязательства в докодексный период (при условии, что налогоплательщик до начала его проверки налоговым органом самостоятельно выявляет факт занижения налогового обязательства прошлых налоговых периодов и погашает его в законодательно установленный срок) может дать основание обосновать отсутствие необходимости начисления пени на сумму такого «самовыявленного» занижения, имевшего место до вступления в силу *НКУ [2]* (до 01.01.2011 г.), по крайней мере, за период до 01.01.2011 г.

3.2.4. ЗАПОЛНЕНИЕ УТОЧНЯЮЩЕГО РАСЧЕТА ПО НДС

В целом форма уточняющего расчета повторяет декларацию: как и декларация по НДС, содержит те же 25 строк, а также «штрафную» строку 26 (заполняемую на сумму 3 % или 5 % штрафа только в случае, если ошибка привела к занижению налоговых обязательств и возникновению недоплаты (*п. 50.1 НКУ [2], п. 6 разд. IX Порядка № 1492 [36]*)).

* См. пример, приведенный в Инструкции № 953 [42].

Во вступительной части уточняющего расчета (служебных полях):

— в поле 03 проставляют период, за который исправляются ошибки;

— в поле 02 «Звітний (податковий) період» указывают:

1) отчетный период, в котором подается уточняющий расчет, — если уточняющий расчет подается как отдельный документ;

2) отчетный период, за который подается декларация по НДС, — если уточняющий расчет подается вместе с декларацией как «приложение к декларации».

При этом в общем порядок заполнения формы уточняющего расчета можно описать следующим образом:

— **в графу 4** уточняющего расчета **полностью** переносят данные из «ошибочной» декларации (т. е. графа 4 по сути дублирует собой «ошибочную» декларацию и все ее заполненные строки — как верные, так и те, в которых были допущены ошибки; если в декларации строки не заполнялись, в уточняющем расчете их также не заполняют — прочеркивают). Таким образом, в графу 4 уточняющего расчета построчно переходят все данные из декларации, которая уточняется;

— **в графе 5** указывают верное (исправленное) значение, если в соответствующей строке были допущены ошибки, либо переносят значение из графы 4, если ошибок не было;

— **в графе 6** (с соответствующим знаком «+» или «-») выводят сумму ошибки, которую определяют как: графа 6 = графа 5 - графа 4. Если же по строке декларации ошибки не допущены — т. е. графа 5 в уточняющем расчете повторяет графу 4, то в графе 6 проставляют прочерк.

При этом незаполненные строки декларации по НДС в уточняющем расчете в случае подачи отчетности на бумажных носителях отражаются с прочерками, а при подаче отчетности в электронном виде остаются незаполненными.

Если ошибки периода уже исправлялись ранее, то **при последующем исправлении ошибок** такого периода и составлении «нового» уточняющего расчета **учитывают предыдущие исправления** и данные прежде поданного («последнего») уточняющего расчета. При этом в составляемом уточняющем расчете в служебном поле 031 «відмітка про те, що помилки цього звітного (податкового)

периоду уже виправлялися раніше» проставляют отметку (X) (если уточняющий расчет подается вместе с декларацией, то такую же отметку проставляют и в аналогичном поле декларации), а в **графу 4 уточняющего расчета переносят показатели из графы 5** ранее поданного («последнего») **уточняющего расчета** (п. 1 р. IX Порядка № 1492 [36]). Таким образом, за основу при заполнении графы 4 уточняющего расчета в этом случае берут данные «последнего» уточняющего расчета, а не «ошибочной» декларации (ведь она уже оказалась несколько «подправленной»).

Приложения к уточняющему расчету (Д1, Д2, Д3, Д4, Д5, Д6, Д7). Как предусмотрено п. 3 разд. IV и п. 7 разд. IX Порядка № 1492 [36], если ошибки были допущены в строках декларации, к которым подаются приложения, то при исправлении ошибок такие приложения (с уточненными показателями) также должны **подаваться вместе с уточняющим расчетом**. Приложения предстоит подать и в том случае, если, скажем, после исправления ошибки в уточняющем расчете **окажутся** заполненными соответствующие строки, требующие подачи приложений. При этом в служебном поле 013 «Уточняющий» таких приложений проставляют отметку (X), означающую, что в данном случае из-за допущенных ошибок происходит уточнение показателей, а в поле 03 (так же, как и в уточняющем расчете) указывают «ошибочный» период, за который исправляются ошибки.

Это правило работает и в случае, когда уточняющий расчет подается вместе с декларацией (способ исправления «в текущей декларации»): в таком случае к декларации подаются свои приложения, а к уточняющему расчету — «уточняющие» свои (см. раздел 130.25 ЕБНЗ).

Заметим: «уточняющие» приложения вместе с уточняющим расчетом подаются только к **«ошибочным»** строкам декларации (тем строкам, в которых были допущены ошибки) — как правило, это строки, по которым в уточняющем расчете заполнена графа 6 (ведь назначение таких приложений — как раз и расшифровать отраженную в ней сумму ошибки).

Исключением, правда, при этом может оказаться случай, когда исправляются **ошибки**, допущенные при заполнении самих **приложений** и **не повлиявшие** при этом на показатель строки декларации. Как известно, исправлять такие ошибки налоговики

также советуют в общем порядке — **уточняющим расчетом**, с прилагаемым к нему соответствующим приложением, где, собственно, и будет происходить исправление ошибки (см. раздел 130.25 ЕБНЗ). Поэтому хотя в подаваемом уточняющем расчете в таком случае данные графы 5 будут полностью дублировать графу 4, а **графа 6** заполняться **«с прочерком»** (так как ошибка в приложении на показатели самой декларации при этом не повлияла), в данном случае «уточняющее» приложение все равно подать придется, чтобы непосредственно в нем отразить исправление ошибки.

Чаще всего при заполнении уточняющих приложений возникает вопрос: отражать все показатели приложения (как будто бы ошибки не было) или показывать только исправляемые строки приложения? В одной из консультаций ЕБНЗ (раздел 130.25) было сказано без привязки к какому-либо приложению, что уточняющие приложения заполняются на сумму уточнения (увеличения/уменьшения) с соответствующим знаком и соответствуют данным из колонки 6 уточняющего расчета. Однако, наряду с этой общей консультацией существуют, так сказать, частные, которые учитывают особенности конкретного приложения. Рассмотрим их вкратце.

Начнем с самого популярного — **Д5**. Приложение заполняется только на сумму уточнения, а если не повлияло на показатели декларации (например, ошибка в ИНН поставщика), то неправильная запись повторяется со знаком «-», добавляется правильная — со знаком «+» (см. пример 3.2.3).

Далее перейдем к приложению **Д1**. По разъяснениям налоговиков, следует действовать таким способом, если:

— ошибка повлияла на показатели декларации, то в Д1 показатели отражаются на сумму уточнения (уменьшения или увеличения) с нужным знаком и соответствуют данным колонки 6 уточняющего расчета;

— ошибка не повлияла на стоимостные показатели декларации, то исправление ошибки в Д1 проводится способом корректировки. Другими словами, неправильная запись аннулируется (отражается с противоположным знаком) и добавляется верная запись, по аналогии с правилами исправления приложения Д5.

Что касается приложения **Д7**, то тут налоговики решили, что независимо от того, повлияла ошибка на стоимостные показатели

декларации или нет, его надо подать полностью заполненным и, конечно, уже без ошибок. В таком же порядке, по всей видимости, следует поступать и с приложением ДЗ.

В отношении приложения Д2 заметим, что согласно консультации налоговиков исправления в нем надо отражать лишь на уточняющие суммы. Так, в частности, в ЕБНЗ (раздел 130.25) рассматривался случай исправления ошибок в приложении Д2, в котором налогоплательщиком были неверно заполнены колонки 2 и 3, в то время как на итоговую строку «Усього» такие ошибки не повлияли и она в результате оказалась заполнена верно. Как разъяснялось в консультации, в этом случае налогоплательщику предстоит исправить (уточнить) данные приложения Д2. При этом такие исправления проводятся способом корректировки, когда ошибочная запись в приложении Д2 отражается со знаком «-» (т. е. сторнируется) и одновременно вносится правильная запись (при этом в итоговой строке «Усього», на которую ошибки не повлияли, проставляется прочерк). Тем самым заполнить «уточняющее» приложение Д2 предстоит лишь на уточняющие показатели*.

Аналогичный подход был у налоговиков при исправлении приложения Д6 (консультация в разделе 130.25 ЕБНЗ, помечена как действующая до 10.01.2012 г.): ошибки исправляются способом корректировки (даже в том случае, если ошибка не повлекла за собой искажение числовых показателей декларации), а именно ошибочная запись отражается со знаком «-» (т. е. сторнируется), и указывается правильная запись, а в итоговой строке «Усього» ставится прочерк, либо не заполняется, если отчетность подается в электронной форме.

Теперь разъяснения по исправлению приложения Д5 проиллюстрируем числовым примером. Начнем с ошибки, которая повлияла на показатели декларации.

Пример 3.2.3. *Ошибка допущена при заполнении строки 1 декларации (по ошибке в Реестр и декларацию не попала налоговая накладная на поставку товара стоимостью 6000 грн., в том*

* На практике и в Д2 и в Д3 проставляем правильные значения. Если же в Д3 проставлять верные данные, а в Д2 сумму уточнения, то согласованности показателей не будет, ведь в строку 2 приложения Д3 переносятся данные из графы 4 приложения Д2.

числе НДС — 1000 грн., покупателю — неплательщику НДС), в результате чего по строке 1 декларации **сумма налоговых обязательств оказалась заниженной** (предположим, отражена в размере 20000 грн. вместо положенных 21000 грн.).

В таком случае исправляющий ошибку уточняющий расчет и подаваемое к нему «уточняющее» приложение Д5 будут заполнены, как представлено на рис. 3.2.1 на с. 102 и 3.2.2 на с. 103.

Теперь разберем порядок исправления, когда ошибка была допущена в самом приложении Д5 и **не повлияла** при этом на показатели строк декларации. Как известно, исправлять такие ошибки налоговики также советуют в общем порядке — **уточняющим расчетом**, с прилагаемым к нему соответствующим приложением, где, собственно, и будет происходить исправление ошибки. Поэтому, хотя в подаваемом уточняющем расчете в таком случае данные графы 5 будут полностью дублировать графу 4, а **графа 6** заполняться «с прочерком» (так как ошибка в приложении на показатели самой декларации при этом не повлияла), в данном случае «уточняющее» приложение (несмотря на прочерк по соответствующей строке в графе 6 уточняющего расчета) все равно подать придется, чтобы непосредственно в нем отразить исправление ошибки.

издательский дом ФАКТОР		ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ: анфас и профиль
Книга-почтой: 61052 г. Харьков, а/я 18, postbook@factor.ua (057) 717-52-71, (057) 717-51-42		Рус. яз., 720 с., ф. А4, твердый переплет Организационные тонкости, методические секреты, законодательные нюансы, профессиональные хитрости, эксклюзивные наработки — это далеко не полный перечень того, чем поделились с читателями авторы данного издания.
Справочная информация: (057) 719-49-45		
Интернет-магазин: market.factor.ua		

<...>

Код рядка		Рядки декларації	Показник, який уточнюється	Уточнений показник	Різниця	
1	2	3	4	5	6	
I. Податкові зобов'язання						
1	Д5	Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою, крім імпорту товарів	Колонка А	100000	105000	5000
			Колонка Б	20000	21000	1000
...	
25		Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду,		8000 (условно)	9000	1000
		з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду (рядок 18 - рядок 21.1 - рядок 21.2)				
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			30*	
* Предположим, исправляющий ошибку уточняющий расчет подается как отдельный документ (сумма «самоштрафа» 3 %). Если исправляются ошибки, допущенные в период с 01.01.2011 г. по 30.06.2011 г., то в «штрафной» строке 26 показывают 1 грн. (п. 7 подразд. 10 разд. XX НКУ [2]).						

<...>

Рис. 3.2.1. Исправление ошибки в уточняющем расчете (фрагмент уточняющего расчета)

<...>

Розділ І. Податкові зобов'язання			
№ з/п	Платник податку — покупець (індивідуальний податковий номер)	Обсяг постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість
1	2	3	4
1	—	—	—
Інші		5000	1000
Усього за місяць (рядок 1 декларації), у тому числі:		5000	1000
постачання необоротних активів		—	—

<...>

Рис. 3.2.2. Исправление ошибки в уточняющем приложении Д5 (фрагмент Д5, ошибка повлияла на показатели декларации)

Пример 3.2.4. *Предположим, в приложении Д5 были допущены следующие ошибки (не повлиявшие на показатель строки 1 декларации):*

— поставку на сумму 2400 грн. (в том числе НДС — 400 грн.) покупателю с ИНН — 1212121212 по ошибке включили в строку «Інші»;

— при поставке товара стоимостью 3600 грн. (в том числе НДС — 600 грн.) покупателю с ИНН — 1010101056 ошибочно указали неверный ИНН — 1010101065.

новый официальный интернет-магазин
профессиональной
литературы

market.factor.ua



Исправление ошибок в «уточняющем» приложении Д5 отразится следующим образом:

<...>

Розділ І. Податкові зобов'язання			
№ з/п	Платник податку — покупець (індивідуальний податковий номер)	Обсяг постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість
1	2	3	4
1	121212121212	2000	400
2	101010101065	-3000	-600
3	101010101056	3000	600
Інші		-2000	-400
Усього за місяць (рядок 1 декларації), у тому числі:		—	—
постачання необоротних активів		—	—

<...>

Рис. 3.2.3. Исправление ошибки в уточняющем приложении Д5 (фрагмент Д5, ошибка не повлияла на показатели декларации: уточняющий расчет подается с прочерками в гр. 6)

3.2.5. ОСОБЕННОСТИ ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК, ЕСЛИ В ДЕКЛАРАЦИИ БЫЛ «МИНУС»

Прежде всего отметим, что сам *Порядок № 1492 [36]* в данном случае немногословен и ситуацию с исправлением ошибок, допущенных при декларировании отрицательного значения, поясняет недостаточно четко. В этом смысле намного полезнее оказалась *Обобщающая налоговая консультация № 128 [20]*, в которой проанализированы возможные случаи ошибок и порядок их исправления. Опираясь на приведенные в ней разъяснения, рассмотрим ошибочные случаи подробнее.

Влияние ошибки на будущие периоды (т. е. периоды «после ошибочного»). Ошибки, допущенные при декларировании отри-

цательного значения, могут иметь самые различные последствия и тем самым влиять как непосредственно на размер заявляемой к бюджетному возмещению суммы (строка 23 декларации), так и на показатели «перетекающих» строк декларации (строки 20.2, 21.1, 21.2, 22, 24). А поскольку данные этих строк **взаимосвязаны** (в частности, показатель строки 23 рассчитывается на основе строки 22, а значение «остаточной» переходящей на следующий период строки 24 определяется как разность строк 22 и 23 декларации), то, выявив ошибку, прежде всего, для ее исправления важно проследить **последствия** такой **ошибки** и ее **влияние на следующие периоды**, ведь она могла за собой повлечь ошибки в дальнейшем. В связи с этим, как следует из *пп. 4 – 5 разд. IX Порядка № 1492 [36]* и *вопроса 2 Обобщающей налоговой консультации № 128 [20]*, в первую очередь **важно выяснить: повлияла** допущенная **ошибка** на показатели строки 23 или строки 25 «ошибочной» и последующих деклараций или нет (поскольку от этого зависит порядок исправлений).

Таблица 3.2.3

Исправление ошибок, допущенных при декларировании отрицательного значения

Если ошибка в периодах после «ошибочного»:	
не повлияла на значения строк 23 или 25 деклараций	повлияла на значения строк 23 или 25 деклараций
ошибку исправляют, подавая один уточняющий расчет за отчетный период, в котором допущена ошибка (такой уточняющий расчет может подаваться либо как самостоятельный документ, либо как приложение к декларации; <i>п. 4 разд. IX Порядка № 1492 [36]</i> , <i>п. «б» вопроса 2 Обобщающей налоговой консультации № 128 [20]</i>)	ошибку исправляют, подавая уточняющий расчет к каждому отчетному периоду , в котором ошибка повлияла на значения строк 23 или 25 декларации (такие уточняющие расчеты могут быть поданы только как самостоятельные документы, поскольку форма декларации предусматривает возможность исправления с помощью прилагаемого к ней уточняющего расчета (как приложения к декларации) только ошибок одного отчетного периода; <i>п. 5 разд. IX Порядка № 1492 [36]</i> , <i>п. «б» вопроса 2 Обобщающей налоговой консультации № 128 [20]</i>)

То есть руководствуются **следующим принципом**:

— если ошибка переходит (перетекает) из периода в период и при этом еще **не успела** обернуться фактической недоплатой/переплатой (повлиять на возмещение), то ее **исправляют одним уточняющим расчетом**, составляемым к «первому» периоду возникновения ошибки;

— если же допущенная ошибка в последующих периодах **повлияла** на сумму налога к уплате/возмещению (значение строк 23 или 25), то **каждый** из таких «ошибочных» периодов исправляют **отдельным уточняющим расчетом**. При этом под «влиянием» понимают как ситуации, когда, к примеру, в результате исправления ошибок происходит непосредственно увеличение/уменьшение задекларированной суммы «налога к уплате» либо суммы «к возмещению», так и случаи, когда, к примеру, после исправления ошибок отрицательное значение превращается в налог «к уплате» или же, наоборот, задекларированный налог к уплате переходит в «минус».

Таким образом, по ошибкам, допущенным при декларировании отрицательного значения, прежде всего **важно** отследить дальнейшую судьбу ошибки.

Перенос данных уточняющего расчета в карточку лицевого счета и текущую декларацию. Исправляя «отрицательные» ошибки, также следует учесть, что в зависимости от **результатов** исправлений данные уточняющего расчета могут подлежать переносу в КЛС (карточку лицевого счета) или в текущую декларацию. Это немаловажный момент, поскольку подчас (если корректируются «перетекающие» показатели) для **правильного** проведения исправлений после исправлений **текущую** декларацию предстоит заполнить **уже** «с учетом» исправления ошибки.

Особенности переноса данных уточняющего расчета в КЛС и текущую декларацию рассмотрим в табл. 3.2.4.

издательский дом ФАКТОР	Книга «Научно-практический комментарий к законодательству Украины о труде»	
	Книга-почтой: 61052 г. Харьков, а/я 18, рынок «Фактор.УА» (057) 717-52-71, (057) 717-51-42	Рус. яз., 816 с., ф. А4, твердый переплет
	Справочная информация: (057) 719-49-45	

Таблица 3.2.4

Перенос данных уточняющего расчета в КЛС и текущую декларацию

Порядок переноса	
1	2
<p>Перенос данных уточняющего расчета:</p>	<p>Данные уточняющего расчета подлежат переносу в КЛС, если ошибка повлияла на проведение расчетов с бюджетом. В таком случае, как разъяснялось в <i>письме ГНАУ от 16.03.2011 г. № 7273/7/16-1117</i>, при исправлении ошибок в КЛС переносится значение графы 6 из «результатирующих» строк 20.1, 23.1, 23.2, 25 и «штрафной» строки 26 уточняющего расчета. Причем независимо от выбранного налогоплательщиком способа исправления ошибок («самостоятельным документом» или «приложением к декларации») и в том, и в другом случае такие данные уточняющего расчета отражаются в КЛС как отдельный документ и переносятся в КЛС независимо от результатов расчетов с бюджетом, определенных в текущей декларации за отчетный (налоговый) период</p>
<p>(1) в КЛС (если в уточняющем расчете заполнена графа 6 по строкам 20.1, 23.1, 23.2, 25)</p>	<p>Данные уточняющего расчета переносят в текущую декларацию, если ошибка не успела повлиять на расчеты с бюджетом (т. е. к недоплате, переплате или изменению заявленной к возмещению суммы не привела). Учитывая, что такие ошибки могут быть как свежими (допущенными в строке 20.2 прошлой декларации, т. е. непосредственно в предыдущем периоде), так и более давними (т. е. переходящими из периода в период — допущенными в «перетекающих» строках 21.1, 21.2, 22 и, как следствие, сказавшимися на строке 24 декларации), на переносе результатов исправлений каждой из ошибок в текущую декларацию остановимся отдельно.</p>
<p>(2) в текущую декларацию (если в уточняющем расчете заполнена графа 6 по строкам 20.2, 24)</p>	

1	2		<p align="center">Если ошибки допущены в строке 20.2 декларации (т. е. ошибки допущены непосредственно в предыдущем периоде)</p>
	<p align="center">Способ исправления ошибки:</p>	<p align="center">уточняющий расчет (самостоятельный документ)</p>	<p align="center">уточняющий расчет (приложение к декларации)</p>
<p>Значение графы 6 строки 20.2 уточняющего расчета (с «+» или «-») переносится:</p>	<p>в строку 21.1 следующей текущей декларации (следующей за «ошибочным» периодом, который уточняется)</p>	<p>в строку 21.1 текущей декларации, вместе с которой подается уточняющий расчет</p>	<p>Например: в декларации за август 2012 года строка 20.2 занижена/завышена на 100 грн. Ошибка обнаружена и исправлена через уточняющий расчет (приложение к декларации за сентябрь). Тогда значение графы 6 строки 20.2 уточняющего расчета («+ 100 грн.» или «- 100 грн.») нужно учесть уже при заполнении строки 21.1 декларации за сентябрь, вместе с которой подается такой уточняющий расчет</p>
<p>Примеры</p>	<p>Например: в декларации за август 2012 года строка 20.2 занижена/завышена на 100 грн. Ошибка обнаружена и исправлена через уточняющий расчет (приложение к декларации за сентябрь). Тогда значение графы 6 строки 20.2 уточняющего расчета («+ 100 грн.» или «- 100 грн.») нужно учесть уже в октябре — до 20 числа. Тогда значение графы 6 строки 20.2 уточняющего расчета («+ 100 грн.» или «- 100 грн.») нужно перенести в строку 21.1 следующей составленной текущей декларации за сентябрь</p>		<p>Если же «перетекающие» по строкам 20.2, 21.1, 21.2, 22 ошибки в итоге привели к ошибкам по строке 24, то в текущую декларацию данные графы 6 по строке 24 уточняющего расчета переносят следующим образом:</p>

1	2
<p align="center">Если ошибки допущены в строке 24 декларации (т. е. ошибки допущены в «давних» периодах, являются «перетекающими» и при этом на расчеты с бюджетом и значения строк 23 или 25 не повлияли)</p>	
<p align="center">Способ исправления ошибки:</p>	
<p>Значение графы 6 строки 24 уточняющего расчета (с «+» или «-») переносится:</p>	<p>уточняющий расчет (самостоятельный документ)</p> <p>в строку 21.2 очередной декларации, составляемой после подачи уточняющего расчета</p>
<p>Примеры</p>	<p>уточняющий расчет (приложение к декларации)</p> <p>в строку 21.2 текущей декларации, вместе с которой подается уточняющий расчет</p> <p>Например: в декларации за июнь 2012 года строка 24 занижена/завышена на 100 грн. (допустим, на значения строк 23 или 25 последующих деклараций такая ошибка не повлияла). Ошибка обнаружена и исправлена через уточняющий расчет (приложение к декларации за сентябрь). Тогда значение графы 6 строки 24 уточняющего расчета («+100 грн.» или «-100 грн.») нужно учесть уже при заполнении строки 21.2 декларации за сентябрь, вместе с которой подается такой уточняющий расчет</p>
<p>В итоге, подав уточняющий расчет, результаты проведенных в нем исправлений «отрицательных» ошибок (допущенных в строках 20.2, 24 декларации) могут быть учтены налогоплательщиком уже при расчете текущих налоговых обязательств</p>	

Вместе с тем комбинации с ошибками могут быть самыми различными и в исправляющих их уточняющих расчетах **могут** оказаться **одновременно** заполнены как «результурующие» строки 20.1, 23.1, 23.2 (подлежащие переносу в КЛС), так и «перетекающие» строки 20.2 и 24 (подлежащие переносу в текущую декларацию), в связи с чем при переносе придется совмещать описанные правила. Таким образом, в результате исправления ошибок **данные уточняющего расчета** могут **переходить** как в КЛС, так и в текущую декларацию — в зависимости от ситуации и характера допущенных ошибок.

«К сведению», пожалуй, добавим, что сам *Порядок № 1492 [36]* об исправлении ошибок, допущенных в строке 20.2 предыдущей декларации, вообще умалчивает, уделяя внимание лишь только исправлению ошибок, допущенных в строке 24 декларации. Причем до сих пор так и не подкорректированный *п. 4. разд. IX Порядка № 1492 [36]* при этом по-прежнему предусматривает, что на значение графы 6 строки 24 уточняющего расчета уменьшается (говоря при этом почему-то однобоко только лишь о возможности «уменьшения» показателей и упуская из виду обратную ситуацию с увеличением) значение строки 24 декларации за отчетный период, в котором подан уточняющий расчет. Напомним, что с самого начала этот момент порождал немало вопросов, разрешить которые в дальнейшем и была призвана *Обобщающая налоговая консультация № 128 [20]*, **разъяснениями** которой в действительности теперь на сегодняшний день и нужно **руководствоваться** при исправлении ошибок (поэтому на отмеченные «устаревшие» положения из *п. 4 разд. IX Порядка № 1492 [36]* ориентироваться не нужно).

Порядок исправления «отрицательных» ошибок рассмотрим на примерах.

Пример 3.2.5 (*ошибочно завышено значение строки 20.2 предыдущей декларации*).

В декларации за сентябрь строка 20.2 оказалась ошибочно завышена на 1000 грн. (в налоговый кредит сумма в «1000 грн.» по ошибке включена повторно). При этом строки декларации за сентябрь были заполнены следующим образом:

Показатель	Ошибочный вариант (заполнено налогоплательщиком)	Правильный вариант (следовало заполнить)
	сентябрь	сентябрь
строка 19	9000	8000
строка 20.2	9000	8000

Ошибка обнаружена в октябре и исправляется уточняющим расчетом, подаваемым вместе с декларацией (как приложение к декларации) (рис. 3.2.4).

<...>

Код ряда		Рядки декларации	Показник, який уточнюється	Уточнений показник	Різниця
1	2	3	4	5	6
...
III. Розрахунки з бюджетом					
...
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 8 - рядок 16)	9000	8000	-1000
...
20.2		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду	9000	8000	-1000
...
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			—

<...>

Рис. 3.2.4. Фрагмент уточняющего расчета к «ошибочной» декларации за сентябрь 2012 года

Из такого уточняющего расчета никакие данные в КЛС не переносятся. При этом проведенные исправления должны быть учтены налогоплательщиком уже при составлении текущей декларации за октябрь (вместе с которой подается уточняющий расчет). В связи с этим **в строке 21.1** декларации **за октябрь 2012 года** нужно указать правильную сумму в «**8000 грн.**» (т. е. сумму из строки 20.2 предыдущей сентябрьской декларации «9000 грн.», уже уменьшенную на значение графы 6 строки 20.2 уточняющего расчета «-1000 грн.»), т. е. уже **с учетом** исправления ошибки.

Пример 3.2.6 (ошибка **повлияла на** показатели строк **23** и **24** декларации).

В декларации за сентябрь 2012 года допущена ошибка – при расчете бюджетного возмещения **в оплаченную часть** по ошибке **не включили** «оплаченные в сентябрь» 4000 грн. В результате сумма к возмещению оказалась ошибочно занижена (на 4000 грн.). При этом строки декларации за сентябрь были заполнены следующим образом:

Показатель	Ошибочный вариант (заполнено налогоплательщиком)	Правильный вариант (следовало заполнить)
	сентябрь	сентябрь
строка 19	6000	6000
строка 20.2	6000	6000
строка 21.1	15000	15000
строка 21.2	—	—
строка 22	15000	15000
строка 23.2	10000	14000
строка 24	5000	1000

В данном случае допущенная ошибка повлекла за собой **занижение** суммы, заявленной к бюджетному возмещению, и тем самым повлияла на значение строки 23.2 и, как следствие, – на показатель строки 24 сентябрьской декларации.

Предположим, ошибка выявлена в октябре и исправляется «отдельным» уточняющим расчетом (подаваемым как самостоятельный документ).

<...>

Код рядка		Рядки декларації	Показник, який уточнюється	Уточнений показник	Різниця
1	2				
...
III. Розрахунки з бюджетом					
...
23.2	ДЗ	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість в наступних звітних (податкових) періодах	10000	14000	4000
...
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 22 - рядок 23.1 - рядок 23.2)	5000	1000	-4000
...
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			—

<...>

Рис. 3.2.5. Фрагмент уточняющего расчета к «ошибочной» декларации за сентябрь 2012 года

В таком случае на основании поданного уточняющего расчета будет увеличена сумма, заявляемая к бюджетному возмещению (в КЛС будет перенесено значение графы 6 строки 23.2 уточ-

нящего расчета «4000 грн.»). Вместе с тем, поскольку допущенная ошибка автоматически также повлияла и на строку 24 декларации (значение которой в ходе исправлений пришлось уменьшить на заявленные к возмещению «4000 грн.»), то такое уменьшение «переходящего остатка» предстоит учесть при составлении декларации за период, в котором проведены исправления, — декларации за октябрь 2012 года. То есть **в строке 21.2** декларации **за октябрь 2012 года** нужно отразить правильную сумму в «**1000 грн.**» (сумму из строки 24 предыдущей июльской декларации «5000 грн.», уже **уменьшенную** на значение графы 6 строки 24 уточняющего расчета «-4000 грн.»), т. е. уже **с учетом** исправления ошибки.

Также вместе с уточняющим расчетом в данном случае предстоит подать «уточняющие» приложения Д2 и Д3 на заявляемую в результате исправления ошибки сумму «к возмещению» (4000 грн.).

Заметим: о таком порядке заполнения приложения Д2 (лишь на уточняющие суммы) говорилось и в консультации из раздела 130.25 ЕБНЗ, где, в частности, рассматривался случай исправления ошибок в приложении Д2, в котором налогоплательщиком были неверно заполнены колонки 2 и 3, в то время как на итоговую строку «Всего» такие ошибки не повлияли и она в результате оказалась заполнена верно. Как разъяснялось в консультации, в этом случае налогоплательщику предстоит исправить (**уточнить**) данные приложения Д2. При этом такие исправления проводятся способом корректировки, когда ошибочная запись в приложении Д2 отражается со знаком «-» (т. е. сторнируется) и одновременно вносится правильная запись (при этом в итоговой строке «Всего», на которую ошибки не повлияли, проставляется прочерк). Тем самым заполнить «уточняющее» приложение Д2 предстоит лишь на уточняющие показатели*.

Пример 3.2.7 (*ошибочно завышено значение строки 20.2 декларации, что в дальнейшем повлияло на значение строки 25*).

* Вместе с тем, как отмечалось выше, на практике в таких случаях исправленные приложения Д2, Д3 и Д4 подаются с указанием правильных сумм, а не сумм уточнений.

В декларации за август 2012 года строка 20.2 оказалась ошибочно завышена на 5000 грн. (ошибочно не начислены налоговые обязательства). При этом строки деклараций, поданных за август, сентябрь и октябрь, были заполнены следующим образом:

Показатель	Ошибочный вариант (заполнено налогоплательщиком)			Правильный вариант (следовало заполнить)		
	август	сентябрь	октябрь	август	сентябрь	октябрь
строка 18	—	2000	7500	—	2000	7500
строка 19	20000	—	—	15000	—	—
строка 20.2	20000	—	—	15000	—	—
строка 21.1	—	20000	—	—	15000	—
строка 21.2	—	—	6000	—	—	1000
строка 22	—	18000	—	—	13000	—
строка 23.1	—	12000	—	—	12000	—
строка 24	—	6000	—	—	1000	—
строка 25	—	—	1500	—	—	6500

В данном случае «переходящая» ошибка, допущенная в августе, привела к тому, что в октябре оказался занижен показатель строки 25 декларации (на «5000 грн.»); на сумму бюджетного возмещения ошибка при этом не повлияла — бюджетное возмещение (в оплаченной части) было заявлено верно.

Учитывая, что такое влияние ошибки фактически сказалось лишь на последнем отчетном периоде, исправить ее нужно, подав один уточняющий расчет (за октябрь*) — к периоду «влияния» ошибки на показатель строки 25 декларации. Хотя уточниться также можно и за (не повлиявший на строки 23 или 25 декларации) сентябрь, подав к нему вместе с уточняющим расчетом «уточняющее» приложение Д2 (на сумму уменьшения накопленного по строке 22 отрицательного значения «-5000 грн.»).

* Вместе с тем есть мнение, что подать уточняющий расчет надо также обязательно за август (и в добровольном порядке за сентябрь), ведь по условиям примера необходимо увеличить налоговые обязательства августа по строке 1, а значит, заполнить приложение Д5 (именно в этом месяце возникли налоговые обязательства, если уточнение сделать октябрём, то с контрагентом будут расхождения). Только тогда уменьшится значение строки 19 и соответственно 20.2.

Предположим, ошибка выявлена в ноябре и исправляется «отдельным» уточняющим расчетом, подаваемым как самостоятельный документ.

<...>

Код рядака		Рядки деклараций	Показник, який уточнюється	Уточнений показник	Різниця
1	2	3	4	5	6
...
III. Розрахунки з бюджетом					
...
21.2		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	6000	1000	-5000
...
25		Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду (рядок 18 - рядок 21.1 - рядок 21.2)	1500	6500	5000*
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			150**
<p>* Альтернативний варіант: якщо виникли податкові зобов'язання, то одночасно з цим уточнюючим розрахунком треба подати уточнюючий розрахунок за серпень.</p> <p>** Згідно п.п. «а» п. 50.1 НКУ [2] розмір «самоштрафу» в разі самостійного виправлення помилок з допомогою уточнюючого розрахунку, подаваного як «самостійний документ», становить 3 %.</p>					

<...>

Рис. 3.2.6. Фрагмент уточнюючого розрахунку к «помилковій» декларації за жовтень 2012 року

При этом суммы «самоштрафа» («150 грн.») и недоплаты «5000 грн.» должны быть уплачены налогоплательщиком до подачи уточняющего расчета. Также налогоплательщику нужно уплатить пеню за дни просрочки в уплате налоговых обязательств.

Если ошибка влияет на бюджетное возмещение (занижена / завышена строка 23 декларации). В заключение, пожалуй, отдельно нужно сказать о случае, когда ошибки допущены в расчете суммы бюджетного возмещения, в связи с чем отметить ряд моментов.

Так, ошибки, влияющие на бюджетное возмещение, могут иметь различные последствия, а их исправление приводить:

— **к увеличению** (доначислению) суммы бюджетного возмещения (либо к превращению в бюджетное возмещение суммы НДС, ранее ошибочно заявленной к уплате) — такое возможно, например, в ситуации, когда ошибочно занижен налоговый кредит или ошибочно завышены налоговые обязательства;

— **к уменьшению** суммы бюджетного возмещения (либо к превращению ранее ошибочно заявленной суммы бюджетного возмещения в НДС к уплате) — такое случается, если, к примеру, ошибочно занижены налоговые обязательства либо ошибочно завышен налоговый кредит.

Из двух случаев **первый** является более благоприятным для налогоплательщика, поскольку **не приводит к недоплате**, а значит, и к необходимости уплаты 3 % (5 %) «самоштрафа» (примером 3.2.6 такой случай был проиллюстрирован выше). Причем налогоплательщику, выявившему подобную ошибку (занижение бюджетного возмещения) и рассчитывающему, к примеру, дозаявить незаявленную сумму «живыми» деньгами на банковский счет, лучше успеть это сделать **до начала** проверки. Иначе в случае выявления «занижения» бюджетного возмещения контролирующими органами **при проверке** налоговики сочтут, что налогоплательщик «добровольно отказался» от получения такой суммы в качестве бюджетного возмещения, в связи с чем она будет **«изъята»** («выведена») из декларации (отразить ее налогоплательщик должен по строке 21.3 с «-» (минусом) в периоде получения от налоговиков уведомления-решения по форме «В2», *п.п. 4.6.7 разд. V Порядка № 1492 [36]*) и в дальнейшем может быть учтена только в уменьшение «будущих» налоговых НДС-обязательств (*п.п. «а»*

п. 200.14 НКУ [2]). Как разъяснялось при этом в консультации из раздела 130.20.01 ЕБНЗ, такая «изъятая» сумма бюджетного возмещения подлежит **переносу в КЛС** (карточку лицевого счета) налогоплательщика и в дальнейшем (при условии подтверждения документальной проверкой правомерности ее декларирования) может быть **учтена в погашении** налоговых обязательств по НДС такого плательщика в порядке календарной очередности возникновения обязательств.

Гораздо опасней для налогоплательщика второй случай, когда сумма бюджетного возмещения оказалась ошибочно **завышенной** и при исправлении **уменьшается**. А за это уже установлена «своя» финансовая ответственность. Так, согласно *п. 123.1 «штрафной» ст. 123 НКУ [2]* если контролирующий орган самостоятельно выявляет уменьшение суммы бюджетного возмещения, то налогоплательщику грозит **штраф** в размере 25 % завышенной суммы бюджетного возмещения/определенного налогового обязательства (а при повторном нарушении в течение 1095 дней — штраф в размере 50 % завышенной суммы бюджетного возмещения/начисленного обязательства).

Причем, как разъяснялось в разделе 130.20.01 ЕБНЗ, в таком случае налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление-решение по форме «В1»* (*п.п. «б» п. 200.14 НКУ [2]*), и на налогоплательщика налагается штраф в размере 25 % (50 %) от суммы завышенного бюджетного возмещения, в том числе уже возмещенного налогоплательщику на момент проверки.

В любом случае к декларированию бюджетного возмещения нужно подходить особенно внимательно, ну а выявив подобную ошибку, налогоплательщику лучше успеть ее исправить самостоятельно — до начала проверки.

* *Форма налогового уведомления-решения «В1», направляемая налогоплательщикам в случае уменьшения суммы заявленного бюджетного возмещения, приведена в приложении 5 к Порядку направления органами государственной налоговой службы налоговых уведомлений-решений плательщикам налогов, утвержденному приказом ГНАУ от 22.12.2010 г. № 985.*

3.3. НАЛОГОВЫЙ РАСЧЕТ ПО Ф. № 1ДФ

3.3.1. ОБЩИЕ ПРАВИЛА САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК

Налоговый расчет сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, и сумм удержанного из них налога (далее — Налоговый расчет по ф. № 1ДФ) — это налоговая декларация, которая подается отдельно за каждый квартал в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного периода.

При исправлении ошибок в Налоговом расчете по ф. № 1ДФ нужно руководствоваться:

- *ст. 50 НКУ [2]*, где прописан общий порядок проведения исправлений в налоговых декларациях;
- *Порядком № 1020 [15]*, который затрагивает внесение изменений в *форму № 1ДФ*.

Итак, *п. 50.1 НКУ [2]* предусмотрено, что в случае, если в будущих налоговых периодах (с учетом сроков давности, установленных *ст. 102 НКУ [2]*) плательщик налогов **самостоятельно выявляет ошибки**, содержащиеся в ранее поданной им налоговой декларации, он должен воспользоваться одним из способов их исправления:

- а) **направить уточняющий расчет к такой налоговой декларации по форме, действующей на момент его подачи;**
- б) **не подавать такой расчет, а «исправиться» в налоговой декларации за любой следующий налоговый период**, в течение которого были самостоятельно выявлены ошибки.

Кроме того, *НКУ [2]* предусматривает право налогоплательщиков после подачи отчетной декларации, но до окончания предельного срока ее подачи представить в орган ГНС **отчетную новую декларацию** с исправленными показателями (без штрафных санкций).

Вместе с тем *Порядком № 1020 [15]* не предусмотрен способ исправления ранее допущенных ошибок в Налоговом расчете по ф. № 1ДФ за следующие периоды, т. е. правила *НКУ [2]* несколько сужаются.

Поэтому получается, что исправить ошибки в Налоговом расчете по ф. № 1ДФ можно либо:

— путем представления **уточняющего** Налогового расчета по форме № 1ДФ (**за любой из предыдущих отчетных периодов**), если ошибка исправляется уже **по окончании предельного срока** представления Налогового расчета по ф. № 1ДФ, содержащего ошибочную информацию (*п. 4.3 Порядка № 1020 [15]*);

— путем представления **отчетного нового** Налогового расчета по ф. № 1ДФ, **до окончания предельного срока** его подачи за этот же отчетный период (*п. 4.2 Порядка № 1020 [15]*).

Например, если 22.01.2013 г. субъект предпринимательской деятельности обнаружит ошибку в уже представленном ранее Налоговом расчете по ф. № 1ДФ за IV квартал 2012 года, то исправить ее можно путем представления **отчетного нового** Налогового расчета по ф. № 1ДФ. Причем сделать это нужно до истечения предельного срока его подачи, т. е. до 11.02.2013 г.

Как уточняющий расчет, так и отчетный новый Налоговый расчет по ф. № 1ДФ составляются по обычной форме. А отличаться они будут наличием отметок напротив соответствующих клеточек «Звітний новий» или «Уточнючий».

Совпадают и правила исправления ошибок в отчетном новом и уточняющем Налоговом расчете по ф. № 1ДФ и сводятся к следующему:

— **для изъятия (исключения) одной ошибочной строки** из ранее поданной информации нужно повторить все графы такой строки и в графе 9 указать «1» — строка на **изъятие**;

— **для введения новой или пропущенной строки** необходимо полностью заполнить все ее графы и в графе 9 указать «0» — строка на **ввод**.

Таким образом, **для замены ошибочной строки на правильную** нужно изъять ошибочную информацию с указанием в графе 9 значения «1» и ввести правильную информацию, указав в графе 9 такой строки значение «0». То есть полностью заполнить две строки, одна из которых изымает предварительно внесенную информацию, а вторая — вносит правильную информацию.

Общий итог в уточняющем или отчетном новом расчете определяется путем простого арифметического подсчета суммы приведенных в нем строк.

Далее порядок исправления ошибок проиллюстрируем примерами.

3.3.2. НЕПРАВИЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ, НЕ СВЯЗАННАЯ С РАСЧЕТОМ НАЛОГА ИЛИ ДОХОДОВ

Ошибки в Налоговом расчете по ф. № 1ДФ могут быть не связаны с неправильным удержанием налога на доходы физических лиц (далее — НДФЛ). Это может быть вызвано тем, что в бухгалтерском учете все начисления и удержания отражены правильно, а в Налоговый расчет по ф. № 1ДФ внесена неверная информация либо такая информация не отражена совсем.

Пример 3.3.1. *В Налоговом расчете по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года ошибочно не был указан доход, выплаченный предпринимателю (ИНН — 2822222222) от предоставленных им в рамках предпринимательской деятельности услуг в сумме 3000 грн. В бухгалтерском учете начисление и выплата дохода отражены в августе 2012 года. НДФЛ с суммы выплаченного дохода удержан не был, поскольку предприниматель является плательщиком единого налога, и предоставил все необходимые документы, подтверждающие этот факт. Данная ошибка обнаружена в ноябре 2012 года уже после истечения предельного срока представления налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года.*

В данном случае исправить путем представления отчетного нового Налогового расчета по ф. № 1ДФ не удастся, поскольку на момент выявления ошибки предельный срок представления Налогового расчета за III квартал 2012 года уже истек. Поэтому в сложившейся ситуации необходимо подать **уточняющий Налоговый расчет по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года**, в котором необходимо показать сумму начисленного и выплаченного предпринимателю дохода.

Заполняется уточняющий налоговый расчет в данной ситуации следующим образом (рис. 3.3.1):

1	2	3а		3		4а		4		5	6	7	8	9
1	2822222222	3000	00	3000	00	—	—	—	—	157	—	—	—	0
X	X	3000	00	3000	00	—	—	—	—	X	X	X	X	X
<...>														

Рис. 3.3.1. Фрагмент уточняющего Налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года

Пример 3.3.2. Зарботная плата работника предприятия (ИНН — 2811111110) в III квартале 2012 года составляла 1300 грн. ежемесячно. При этом данный работник является вдовцом, имеющим ребенка в возрасте до 18 лет, поэтому он пользовался правом на НСЛ в размере 804,75 грн. на основании п.п. 169.1.3 НКУ [2] (код признака дохода «02»). НДФЛ с заработной платы работника за июль — сентябрь 2012 года удерживался ежемесячно в таком размере:

$$(1300 \text{ грн.} - 46,80 \text{ грн.} - 804,75 \text{ грн.}) \times 15 \% = 67,27 \text{ грн.}$$

Однако в результате ошибки бухгалтера в Налоговый расчет по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года была внесена информация о доходах работника и удержанном с них налога следующего содержания:

1	2	3а		3		4а		4		5	6	7	8	9
1	2811111110	3900	00	3900	00	201	81	201	81	101	—	—	01	—
X	X	3900	00	3900	00	201	81	201	81	X	X	X	X	X
<...>														

Рис. 3.3.2. Фрагмент Налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года

Ошибка состоит в том, что в Налоговом расчете по форме № 1ДФ неверно указан код признака НСЛ, которой работник пользовался в течение III квартала 2012 года: вместо признака НСЛ «02» в отчете указан код признака НСЛ «01». Ошибка обнаружена в декабре 2012 года.

В сложившейся ситуации необходимо подать уточняющий Налоговый расчет по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года, который должен быть заполнен, как показано на рис. 3.3.3.

1	2	3а		3		4а		4		5	6	7	8	9
1	2811111110	3900	00	3900	00	201	81	201	81	101	—	—	01	1
2	2811111110	3900	00	3900	00	201	81	201	81	101	—	—	02	0
X	X	7800	00	7800	00	403	62	403	62	X	X	X	X	X
<...>														

Рис. 3.3.3. Фрагмент уточняющего Налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года

3.3.3. НЕПРАВИЛЬНО РАССЧИТАН И ОТРАЖЕН НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

При исправлении ошибок в сумме налога на доходы физических лиц возникает вопрос: какую сумму необходимо отразить в строке на ввод в графе 4 уточняющего расчета: налог на доходы, который **должен был быть уплачен в результате исправления ошибки**, или **фактически уплаченный** налог на доходы?

К сожалению, *Порядок № 1020 [15]* не дает четкого ответа. Однако из ответа, размещенного в разделе 160.26 ЕБНЗ, можно сделать вывод, что для исправления ошибки необходимо:

— **исключить ошибочную информацию** (для этого в первой строке дублируются ошибочные данные из предыдущего Налогового расчета по ф. № 1Д, при этом в графе 9 указывается «1» — строка на изъятие);

— **вести правильную информацию** (эта строка заполняется правильно (будто ошибки и не было), а в графе 9 ставится «0» — строка на ввод).

Кстати, в отдельных письменных консультациях специалисты ГНСУ также подтверждают, что в графах 4 и 4а уточняющей ф. № 1ДФ нужно указать правильную сумму налога (ту сумму, которая должна была быть удержана, если бы не было допущено ошибки).

Пример 3.3.3 (не удержан налог на доходы). *Работнику предприятия (ИНН — 1098765432) по его заявлению в сентябре 2012 года была предоставлена помощь на погребение в связи со смертью его родственника в сумме 1000 грн. При выплате данная помощь налогом на доходы не облагалась. Ошибка обнаружена в декабре 2012 года. В этом же месяце возникшая сумма недоплаты по налогу была перечислена в бюджет.*

Итак, в данном случае предприятие нарушило положения п.п. «б» п.п. 165.1.22 НКУ [2], согласно которому **не включаются в налогооблагаемый доход** денежные средства или стоимость имущества (услуг), предоставляемых как помощь на погребение **умершего плательщика налога его работодателем по последнему месту работы** (в том числе перед выходом на пенсию) в размере, не превышающем двойной размер суммы, определенной в абзаце первом п.п. 169.4.1 НКУ [2] (в 2012 году — 1500 грн. х 2 = **3000 грн.**).

Таким образом, на основании упомянутой нормы НКУ [2] **не облагается налогом помощь на погребение сотрудника предприятия, выплачиваемая его родственникам.** Денежные средства, выплаченные работнику на погребение его родственников, не состоящих в трудовых отношениях с предприятием, под льготу, установленную, п.п. «б» п.п. 165.1.22 НКУ [2], не попадают, а следовательно, облагаются НДФЛ.

В данной ситуации предприятию необходимо доначислить, удержать из заработной платы работника (согласно пп. 169.4.3 и 169.4.4 НКУ [2]) и уплатить НДФЛ.

При этом обязательно нужно учесть, что сумма выплаченной работнику материальной помощи (**1000 грн.**) представляет собой «чистую» сумму дохода, полученного на руки. Поэтому сумма начисленного («грязного») налогооблагаемого дохода составит:

$1000 \text{ грн.} \times 1,176471 = 1176,47 \text{ грн.}$

Сумма налога, которая должна быть перечислена:

$1176,47 \text{ грн.} \times 15 \% = 176,47 \text{ грн.}$

Кроме того, неверная классификация выплаченного работнику дохода привела к тому, что в графе 5 отчетного Налогового расчета неверно указан код признака такого дохода.

Поскольку свои ошибки бухгалтер обнаружил только в декабре

2012 года, то неправильное применение норм законодательства повлекло за собой не только недоплату по налогу, но и искажение данных в уже представленном Налоговом расчете по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года. В свою очередь, исправление такой ошибки в Уточняющем расчете за III квартал 2012 года отразится таким образом:

1	2	3а		3		4а		4		5	6	7	8	9
1	1098765432	1000	00	1000	00	—	—	—	—	146	—	—	—	1
2	1098765432	1176	47	1176	47	176	47	176	47	126	—	—	—	0
X	X	2176	47	2176	47	176	47	176	47	X	X	X	X	X
<..>														

Рис. 3.3.4. Фрагмент уточняющего Налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года

Пример 3.3.4 (излишне удержан налог на доходы). *Размер заработной платы работника (ИНН — 1112223333) в июле — сентябре 2012 года составлял 1300 грн. ежемесячно. Удержание НДФЛ из заработной платы за июль и август 2012 года осуществлялось с применением НСЛ в размере 536,50 грн. В сентябре 2012 года НСЛ ошибочно не применили.*

Расчет и удержание налога на доходы в сентябре 2012 года осуществлялись следующим образом: (1300 грн. - 46,80 грн.) x 15 % : 100 % = 187,98 грн.

Ошибка обнаружена предприятием в октябре 2012 года (после представления в орган ГНС Налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года). Поскольку предельный срок представления Налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года приходится на 09.11.2012 г., то данную ошибку можно исправить путем подачи отчетного нового Налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года.

Для исправления ошибки, прежде всего, нужно было определить, какую сумму НДФЛ следовало удержать из заработной платы работника за сентябрь 2012 года:

$$(1300 \text{ грн.} - 46,80 \text{ грн.} - 536,50 \text{ грн.}) \times 15 \% = 107,51 \text{ грн.}$$

Как видим, в результате допущенной ошибки из заработной платы работника за сентябрь 2012 года излишне удержан налог на доходы в сумме 80,47 грн. (187,98 грн. - 107,51 грн.).

Исправление ошибки в данном случае сводится к уменьшению на указанную сумму размера НДФЛ, удержанного из заработной платы за октябрь 2012 года.

Покажем, как был заполнен первоначально представленный в налоговый орган Налоговый расчет по ф. № 1ДФ с ошибкой в сумме налога.

1	2	3а		3		4а		4		5	6	7	8	9
1	1112223333	3900	00	3900	00	403	00	403	00	101	—	—	01	—
X	X	3900	00	3900	00	403	00	403	00	X	X	X	X	X
<...>														

Рис. 3.3.5. Фрагмент Налогового расчета по ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года

В отчетном новом Налоговом расчете по ф. № 1ДФ сумма начисленной и выплаченной зарплаты и удержанного с нее НДФЛ за III квартал 2012 года отразится следующим образом:

1	2	3а		3		4а		4		5	6	7	8	9
1	1112223333	3900	00	3900	00	403	00	403	00	101	—	—	01	1
2	1112223333	3900	00	3900	00	322	53	322	53	101	—	—	01	0
X	X	7800	00	7800	00	725	53	725	53	X	X	X	X	X
<...>														

Рис. 3.3.6. Фрагмент отчетного нового Налогового расчета ф. № 1ДФ за III квартал 2012 года

3.3.4. ДОНАЧИСЛЕНИЕ ДОХОДОВ ЗА ПРОШЛЫЕ ПЕРИОДЫ

Нередко бывает так, что бухгалтер в текущем отчетном периоде обнаруживает ошибку, связанную с неправильным исчислением в предыдущих месяцах суммы начисленного налогооблагаемого дохода, например: доначисление ранее не учтенной суммы премии, материальной помощи на оздоровление и т. п.

В этом случае исправление ошибки бухгалтера и доначисление дохода за предыдущий период не влечет за собой необходимость внесения корректировок в налоговый учет, а значит, нет нужды подавать уточняющий Налоговый расчет по ф. № 1ДФ.

Основанием для такого вывода служит *п.п. 1.6.2 Инструкции по статистике заработной платы [44]*, согласно которому в случае, если начисление фонда оплаты труда осуществляется за предыдущий период, в частности, в связи с уточнением количества отработанного времени, выявлением ошибок, они отражаются в фонде оплаты труда того месяца, в котором были произведены начисления. А раз так, то доначисленный доход облагается НДФЛ в составе дохода, начисленного за текущий отчетный период, в общем порядке.

Здесь следует несколько слов сказать об особенностях исправления ошибок за периоды до 01.01.2011 г.

Порядок № 1020 [15] кардинально изменил кодировку признаков доходов по сравнению с действовавшей в *Порядке № 451 [16]*. Поэтому при исправлении ошибок, допущенных в Налоговом расчете до 01.01.2011 г. и выявленных после вступления в силу *Порядка № 1020 [15]*, следует использовать коды, которые действовали на момент совершения ошибки и были предусмотрены действовавшим ранее *Порядком № 451 [16]*. При этом для составления уточненного расчета должна использоваться уже **новая форма Налогового расчета по ф. № 1ДФ**, как того требует *п. 50.1 НКУ [2]*.

3.3.5. САНКЦИИ ПРИ САМОСТОЯТЕЛЬНОМ ИСПРАВЛЕНИИ ОШИБОК В НАЛОГОВОМ РАСЧЕТЕ ПО Ф. № 1ДФ

При исправлении ошибок, связанных с **занижением задекларированного ранее обязательства по НДФЛ**, следует учесть один важный момент.

Дело в том, что согласно *п. 50.1 НКУ [2]* если плательщик самостоятельно выявил факт занижения налогового обязательства прошлых налоговых периодов (до проверки контролирующим органом) и «исправляется» путем подачи уточняющего расчета, то до его подачи необходимо **уплатить сумму недоплаты и штраф в размере 3 % от такой суммы**. На это указывают и налоговики в своем разъяснении, размещенном в разделе 160.28 ЕБНЗ.

Не нужно уплачивать этот штраф плательщикам, которые до окончания предельного срока подачи Налогового расчета по ф. № 1ДФ подают **отчетный новый** Налоговый расчет по ф. № 1ДФ с исправленными показателями.

В то же время к ошибкам, допущенным с 01.01.2011 г. по 30.06.2011 г., указанный штраф применяется с учетом положений *п. 7 подразд. 10 разд. XX НКУ [2]*, согласно которому штрафные санкции **за нарушение налогового законодательства** за период с 1 января по 30 июня 2011 года применяются в размере **не более 1 грн. за каждое нарушение**. При этом не важно, когда такое нарушение будет выявлено. Согласны с этим и налоговики, что подтверждается *письмами ГНАУ от 14.02.2011 г. № 4091/7/23-4017/131 и от 18.03.2011 г. № 5545/6/10-1015/1035*.

Кроме того, занижение налогового обязательства по НДС влечет за собой необходимость начисления и уплаты **пени**.

Случаи начисления пени перечислены в *п. 129.1 НКУ [2]*, согласно которому пеня начисляется, в частности:

— в день наступления срока погашения **налогового обязательства, начисленного** контролирующим органом или **плательщиком налогов при выявлении его занижения** на сумму такого занижения и за весь период занижения (в том числе за период административного и/или судебного обжалования) — *п.п. 129.1.2 НКУ [2]*. Обращаем внимание, что в данной книге применяется иной подход. В частности, рекомендуется **период начисления пени исчислять начиная со следующего дня после предельного срока уплаты налогового обязательства**. Причем, если такой день приходится на выходной, то с **выходного дня включительно**. Прекращать начислять пеню, по всей видимости, стоит в день уплаты доначисленного налогового обязательства. Подробно о моменте начала начисления пени см. подраздел 3.1.3 данной книги;

— **в день наступления срока погашения налогового обязательства, определенного налоговым агентом** при выплате (начислении) доходов в пользу плательщиков налогов — физических лиц, и/или контролирующим органом при проверке такого налогового агента — *п.п. 129.1.3 НКУ [2]*.

Какая из этих норм должна применяться при самостоятельном исправлении ошибок по НДС, однозначно сказать сложно. С точки зрения практического применения этих норм основное отличие состоит в определении ставки НБУ, которая используется при начислении пени (*п. 129.4 НКУ [2]*):

— пеня, определенная *п.п. 129.1.2 НКУ [2]*, начисляется из расчета 120 % учетной ставки НБУ, действующей на день занижения;

— пеня, определенная *п.п. 129.1.3 НКУ [2]*, начисляется из расчета 120 % учетной ставки НБУ, **действующей на день выплаты (начисления) доходов** в пользу плательщиков налогов — физических лиц.

И еще... Как уже отмечалось выше, Налоговый расчет по ф. № 1ДФ подпадает под определение налоговой декларации, приведенное в *п. 46.1 НКУ [2]*.

Пунктом 119.2 НКУ [2] предусмотрен **штраф в размере 510 грн.** (а за повторное в течение года нарушение — 1020 грн.) за неподачу, подачу с нарушением установленных сроков, **подачу не в полном объеме, с недостоверными сведениями или с ошибками** Налогового расчета по ф. № 1ДФ. По поводу его применения отметим следующее. Есть мнение, что при самостоятельном исправлении ошибок в Налоговом расчете по ф. № 1ДФ до начала проверки контролирующим органом данный штраф **не должен применяться**, так как в результате исправления в таком расчете будут содержаться верные сведения. Иными словами, после того, как налоговый агент в соответствии с *разд. IV Порядка № 1020 [15]* исправит ошибку в Налоговом расчете по ф. № 1ДФ, представив уточняющий расчет по ф. № 1ДФ, данные, представленные налоговому органу о суммах выплаченных доходов, стали уже достоверными, без ошибок. Поэтому оснований для применения санкции за представление Налогового расчета по ф. № 1ДФ с недостоверными сведениями или с ошибками уже нет, поскольку налогоплательщик выполнил возложенные на него обязанности

относительно представления достоверных сведений о выплаченных доходах. Тот факт, что это сделано в два этапа (сначала допущена ошибка, а потом она самостоятельно исправлена), принципиальной роли не играет. Главное — конечный результат.

Согласно *п. 110.1 НКУ [2]* налогоплательщики, налоговые агенты и/или их должностные лица несут ответственность **в случае совершения правонарушений**, определенных законами по вопросам налогообложения и другим законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы. Следовательно, данный штраф должен применяться, только если контролирующий орган при проведении проверки выявит факт нарушения, допущенного налоговым агентом в виде подачи не в полном объеме, с недостоверными сведениями или с ошибками Налогового расчета по ф. № 1ДФ.

Следует заметить, что в ЕБНЗ можно найти целый ряд разъяснений, в которых налоговики утверждают, что при самостоятельном исправлении ошибок в Налоговом расчете по ф. № 1ДФ применяется штраф, предусмотренный *п. 119.2 НКУ [2]*. Однако такой подход нельзя назвать обоснованным.

Механизм исправления ошибок, заложенный в *НКУ [2]*, предусматривает, что самостоятельное исправление ошибок плательщиком дает некую индульгенцию от применения штрафных санкций, предусмотренных *гл. 11 разд. II НКУ [2]*. Даже если при исправлении ошибки налогоплательщик нарушил требования *абз. 3* п. 50.1 НКУ [2]* (доначислил сумму заниженного налога, но не начислил штраф в размере 3 % или 5 %), то согласно *п. 120.2 НКУ [2]* к такому плательщику применяется штраф в размере 5 % суммы недоплаты, а другие штрафы, предусмотренные *гл. 11 разд. II НКУ [2]*, не применяются. То есть *НКУ [2]* стимулирует налогоплательщиков самостоятельно исправлять допущенные ошибки.

Аналогичный подход должен применяться и к ошибкам, которые не привели к недоплате. То есть в случае, когда налогоплательщик самостоятельно выявил ошибку, допущенную в налоговой декларации (т. е. Налоговом расчете по ф. № 1ДФ), которая не привела к не-

* В *п. 120.2 НКУ [2]* упоминается *абз. 2 п. 50.1 НКУ [2]*, но здесь, похоже, законодатель допустил небрежность в нумерации абзацев, ведь об условиях самостоятельного исправления ошибок (начислении «самоштрафа») речь идет в *абз. 3 п. 50.1 НКУ [2]*.

доплате, и исправил ее в порядке, предусмотренном *ст. 50 НКУ [2]* и *разд. IV Порядка № 1020 [15]*, штрафные санкции, предусмотренные *гл. 11 разд. II НКУ [2]*, применяться не должны.

3.4. ДЕКЛАРАЦИЯ ПО ВОДОСБОРУ

3.4.1. ОБЩИЕ ПРАВИЛА САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК

В данном подразделе речь пойдет об исправлении ошибок в *Налоговой декларации сбора: за специальное использование поверхностных и подземных вод; за специальное использование поверхностной воды теплоэлектростанциями с прямоточной системой водоснабжения; за специальное использование поверхностных и подземных вод жилищно-коммунальными предприятиями; за специальное использование воды, входящей исключительно в состав напитков; за специальное использование поверхностных и подземных вод для нужд рыбоводства; за специальное использование карьерной, шахтной, дренажной воды* (далее — Декларация по водосбору), форма которой утверждена *приказом № 1009 [21]* и которую подают **обычные водопользователи** (в том числе производители напитков).

Самостоятельно выявленные ошибки в ранее поданной налоговой декларации по водосбору исправляются **по общим правилам**, установленным *ст. 50 НКУ [2]*.

Напомним основные положения.

Так, исправлять самостоятельно выявленные ошибки в ранее поданной налоговой декларации субъект хозяйствования имеет право двумя способами:

— **подать уточняющий расчет** к налоговой декларации, в которой выявлена ошибка, по форме, действующей на момент такой подачи;

— **указать уточненные данные в составе налоговой декларации** за любой следующий налоговый период, в течение которого такие ошибки были самостоятельно выявлены.

1. Срок подачи. Исправлять самостоятельно выявленные ошибки в ранее поданных декларациях субъект хозяйствования должен:

— с учетом сроков давности, определенных *ст. 102 НКУ [2]* (1095 дней, следующих за последним днем предельного срока подачи налоговой декларации, а если такая налоговая декларация была подана позднее, — за днем ее фактической подачи);

— до начала проверки контролирующим органом уточняемого периода.

Уточняющий расчет можно подать **когда угодно после предельного срока подачи декларации**, в которой была допущена ошибка (в пределах срока 1095 дней).

Если же субъект хозяйствования имеет целью исправить ошибку путем уточнения данных в составе отчетной налоговой декларации за текущий период, то она может быть подана только **в течение 40 календарных дней после окончания отчетного квартала** (также в пределах срока давности 1095 дней). То есть при исправлении ошибки с помощью этого способа предприятие привязано к предельным срокам подачи декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период.

2. Периоды, за которые исправляется ошибка. Исправлять ошибки с помощью уточняющего расчета субъект хозяйствования имеет право лишь **одного отчетного периода**. То есть если ошибка допущена в нескольких ранее поданных декларациях, то для их исправления к каждой такой декларации нужно подать отдельный уточняющий расчет.

Исправлять ошибки путем отражения исправленных данных в текущей отчетной декларации можно сразу **за несколько налоговых периодов, в которых были допущены ошибки**, представив вместе с такой декларацией соответствующее количество приложений «Перерахунок податкового зобов'язання збору» за каждый «ошибочный» период.

3. Размер штрафа. При исправлении ошибки через уточняющий расчет субъект хозяйствования должен начислить штраф **в размере 3 %** от суммы недоплаты, возникшей в связи с исправлением ошибки. Уплатить такой штраф в бюджет субъект хозяйствования должен **до подачи уточняющего расчета** (*п. «а» п. 50.1 НКУ [2]*).

Если же ошибку, которая привела к занижению налоговых обязательств, исправляют в отчетной декларации за текущий период, то субъект хозяйствования должен начислить штраф **в размере 5 %** от суммы недоплаты (*п. «б» п. 50.1 НКУ [2]*).

В этом случае сумму штрафа необходимо уплатить в составе общей суммы денежного обязательства по сбору (в течение 10 календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока подачи Декларации по водосбору).

Теперь рассмотрим каждый способ исправления самостоятельно выявленных ошибок отдельно.

3.4.2. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ УТОЧНЯЮЩЮЮ ДЕКЛАРАЦИЮ

Общие моменты. Самым быстрым и наименее затратным способом исправления самостоятельно выявленных ошибок в ранее поданных Декларациях по водосбору является подача Уточняющей декларации.

Отдельная форма Уточняющей декларации не разработана, поэтому отчетная Декларация по водосбору и Уточняющая имеют одинаковую форму. Для преобразования «обычной» Декларации в Уточняющую нужно в поле 1 шапки Декларации поставить отметку в ячейке «уточнююча».

Еще раз обращаем внимание, что одной Уточняющей декларацией можно исправить ошибки, допущенные только в **одной ранее поданной Декларации по водосбору**.

В отсутствие порядка заполнения Уточняющей декларации для ее составления нужно пользоваться только подсказками к строкам и графам Декларации по водосбору.

Шапка. Вступительная часть Уточняющей декларации заполняется практически так же, как и шапка обычной отчетной Декларации по водосбору, за исключением того, что:

- в поле 1, как отмечалось выше, нужно поставить **отметку «X» в ячейке «уточнююча»**, а не в ячейке «звітна» или «звітна нова»;
- кроме заполнения поля 2, где указывают отчетный (налоговый) период, **в котором подается Уточняющая декларация** (т. е. текущий отчетный период), **следует заполнить поле 3.**

В этой строке указывается отчетный (налоговый) период, данные которого уточняются.

Основная часть. Заполнять основную часть Уточняющей декларации плательщик водосбора должен в такой последовательности.

1. Сначала необходимо **правильно определить размер сбора** за уточняемый период. Для этого заполняются три первых раздела основной части Уточняющей декларации, в которых указываются:

- **в разделе I — правильные данные** о размере начисленного сбора с начала года, рассчитанные путем умножения фактического объема использованной воды на ставку сбора и поправочные коэффициенты;
- **в разделе II, по общему правилу, — сумма начисленного сбора за период, предшествующий уточняемому (в пределах отчетного года).** Для этого необходимо перенести в этот раздел показатели раздела I Декларации по водосбору, поданной за период, предшествующий уточняемому.

При этом следует помнить, что в случае если данные периода, предшествующего уточняемому, уже исправлялись, т. е. данные, содержащиеся в разделе I Декларации по водосбору, которая подана за период, предшествующий уточняемому, были рассчитаны неправильно, то переносить в раздел II Уточняющей декларации следует **исправленные данные** (из Уточняющей декларации, подаваемой за такой предыдущий период), а не ошибочные (данные из Декларации по водосбору).

Делать это нужно для того, чтобы в Уточняющей декларации определить чистую сумму недоплаты или переплаты только по исправляемому периоду (один квартал), ведь Декларация по водосбору заполняется нарастающим итогом с начала года;

- **в разделе III — правильный размер начисленного сбора за уточняемый период.** Определяется он путем вычитания из значений итоговых строк раздела I (суммы начисленного сбора с начала года) значений строк раздела II (суммы начисленного сбора за предыдущий период).

2. Определить сумму ошибки. В разделе IV Уточняющей декларации указывается неправильно начисленный размер сбора за уточняемый период. Для заполнения этого раздела необходимо просто перенести в его строки значения из раздела III Декларации по водосбору, данные которой уточняются. Если данные такой

Декларации уже исправлялись, то следует указать данные из раздела III последней Уточняющей декларации или Перерасчета, который был заполнен в отношении такого «ошибочного» периода (о его заполнении будет рассказано немного позднее).

Сравнив данные разделов III и IV Уточняющей декларации, определяют сумму занижения (раздел V) или завышения (раздел VI) налоговых обязательств по водосбору в связи с исправлением ошибки.

Так, если ошибка привела к **занижению налоговых обязательств** (данные отдельных строк раздела III превышают данные соответствующих строк раздела IV), то заполняют **раздел V**, в котором указывается разница между значениями отдельных строк раздела III и раздела IV Уточняющей декларации.

Если же, наоборот, ошибка, допущенная в ранее поданной Декларации, привела к **завышению налоговых обязательств** (данные отдельных строк раздела III меньше данных соответствующих строк раздела IV), то заполняют **раздел VI**, в котором указывается разница значений отдельных строк раздела IV и раздела III Уточняющей декларации.

Обращаем внимание: может возникнуть ситуация, когда в Декларации по водосбору одновременно будут допущены ошибки, которые привели и к занижению сбора по одному направлению водопользования, и к завышению налоговых обязательств по другому. Например, плательщик заполнил не ту строку Декларации: вместо декларирования специального использования воды, входящей исключительно в состав напитков (строка 2 раздела I), задекларировал специальное использование поверхностных и подземных вод (строка 1 раздела I). В этом случае возникает вопрос: можно ли сворачивать суммы занижения и завышения?

В Декларации предусмотрено начисление водосбора по каждому направлению отдельно, и показатели разделов V и VI Уточняющей декларации рассчитываются сначала по каждому виду водопользования отдельно, а затем рассчитывается общая сумма по разделу. Поэтому налоговикам «не понравится» сворачивание заниженных и завышенных сумм налоговых обязательств без начисления штрафа и пени.

Вместе с тем в такой ситуации нельзя утверждать, что в результате ошибки возникла недоплата по **сбору за специальное использование воды**. Ведь в *разд. XVI НКУ [2]* речь идет

об одном виде сбора — сборе за специальное использование воды, для начисления которого по каждому виду водопользования установлены разные ставки, а не о разных сборах (по каждому виду водопользования). Поэтому, по идее, если в Уточняющей декларации будут одновременно заполнены строки как раздела V, так и раздела VI, то штрафные санкции и пеня должны начисляться на сумму занижения (разницу показателей разделов V и VI). Однако форма декларации сделать так не позволяет.

В случае если ошибка привела к занижению налоговых обязательств, субъект хозяйствования, кроме определения размера занижения, должен рассчитать и уплатить в бюджет самоштраф и пеню.

3. Начислить «самоштраф». Размер «самоштрафа» определяется в соответствии с п. «а» п. 50.1 НКУ [2] и составляет **3 %** от суммы недоплаты, возникшей в связи с исправлением ошибки. Рассчитанный размер штрафа вносится в соответствующую строку раздела VII Уточняющей декларации.

Обращаем внимание: начислять «самоштраф» нужно лишь по ошибкам, возникшим в Декларации по водосбору, подаваемой начиная с III квартала 2011 года. При допущении ошибок, которые привели к занижению налоговых обязательств за I и II кварталы 2011 года, размер штрафа должен составлять не более **1 гривни**. Это связано с тем, что в соответствии с п. 7 подразд. 10 разд. XX НКУ [2] штрафные санкции за нарушение налогового законодательства за период с **1 января по 30 июня 2011 года применяются в размере не более 1 гривни за каждое нарушение**. Учитывая позицию налоговиков, изложенную в письме ГНАУ от 21.03.2011 г. № 7781/7/16-1517-16, при исправлении ошибок, которые были допущены в Декларации по водосбору за I квартал 2011 года и/или полугодие 2011 года, применяется штраф 1 грн.

Таким образом, в случае допущения ошибки, которая привела к занижению налоговых обязательств по уплате водосбора в бюджет, в разделе VII Уточняющих деклараций, которые поданы к Декларациям по водосбору за I и II кварталы 2011 года, будет отражена сумма штрафа в размере не более чем 1 грн.

Уплачивать начисленный размер штрафа субъект хозяйствования должен **до подачи Уточняющей декларации**.

4. Начислить пеню. При уплате заниженного налогового обязательства, кроме штрафа, нужно начислить и уплатить пеню.

Согласно *п.п. 129.1.2 НКУ [2]* пеня начисляется в день наступления срока погашения налогового обязательства, начисленного контролирующим органом или плательщиком налогов в случае выявления занижения такого обязательства на сумму такого занижения и за весь период занижения (в том числе за период административного и/или судебного обжалования).

Напомним, что, по мнению авторов, период начисления пени исчисляется **со следующего дня после предельного срока уплаты налогового обязательства**. Причем, если такой день приходится на выходной, то наиболее **безопасно** расчет пени начинать с такого **выходного дня включительно**. А вот прекращать начислять пеню, по всей видимости, стоит в день уплаты доначисленного налогового обязательства. Подробнее см. подраздел 3.1.3 данной книги.

Размер пени определяется из расчета 120 % годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения (*абз. 2 п. 129.4 НКУ [2]*). Рассчитанный самостоятельно **размер пени** плательщику необходимо отразить **в разделе IX** Уточняющей декларации.

Субъект хозяйствования, у которого ошибка привела к завышению налоговых обязательств, никакие штрафы и пеню не начисляет.

Пример 3.4.1. *Предприятие «Байкал» использует воду для производства напитков из подземного источника местного значения. За I квартал 2012 года при производстве напитков оно использовало 200 куб. м воды, а во II квартале — 250 куб. м воды. Лимит водопотребления для использования воды для производства напитков составляет 1000 куб. м. Ставка сбора за воду, использованную для производства напитков, составляет 33,23 грн. за 1 куб. м.*

Составляя отчетность за I и II кварталы 2012 года, предприятие не учло того, что, поскольку у него не установлены измерительные устройства, рассчитывать водосбор нужно было в двойном размере. Ошибка выявлена, и Уточняющая декларация подана 19.09.2012 г. Уплата доначисленного налогового обязательства, штрафа и пени произошла 18.09.2012 г.

Для исправления таких ошибок нужно подать две Уточняющие декларации: одну — к Декларации за I квартал 2012 года (рис. 3.4.1 на с. 138–139), а вторую — за полугодие 2012 года (рис. 3.4.2 на с. 140–141).

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
IV	Нарахована сума збору за даними раніше поданої податкової декларації, що уточнюється ⁷ , усього (р. 4.1 + р. 4.2 + р. 4.3 + р. 4.4 + р. 4.5 + р. 4.6):									
	<...>									
4.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (р. 3.2 р. III декларації, що уточнюється)									
	<...>									
V	Сума збору (недоплата) , яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок, ⁸ усього (р. 5.1 + р. 5.2 + р. 5.3 + р. 5.4 + р. 5.5 + р. 5.6):									
	<...>									
5.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (р. 3.2 р. III - р. 4.2 р. IV), якщо р. 3.2 р. III > р. 4.2 р. IV або (р. 5.2 р. V додатка або сума р. 5.2 р. V додатків)									
	<...>									
VII	Сума штрафу (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту «а» абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України) ⁷ (р. 7.1 + р. 7.2 + р. 7.3 + р. 7.4 + р. 7.5 + р. 7.6):									
	<...>									
7.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв ⁷ (р. 5.2 р. V x 3%)									
	<...>									
IX	Сума пені (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України) ⁸ , усього (р. 9.1 + р. 9.2 + р. 9.3 + р. 9.4 + р. 9.5 + р. 9.6):									
	<...>									
9.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв ⁸									
	<...>									

*201,01 грн. = 6646,00 грн. x 123 дн. : 366 дн. x 7,5 % x 100 % x 1,2.

Рис. 3.4.1. Фрагмент Уточнюющей декларации по водосбору при исправлении ошибки за I квартал 2012 года

№ з/п	Назви водних об'єктів та показники	2	3	4	5	6	7	8	9	У тому числі:	
										до державного бюджету ⁴ , грн. коп.	до місцевих бюджетів ⁴ , грн. коп.
1										10	11
I	Нарахована сума збору з початку року, усього (р. 1 + р. 2 + р. 3 + р. 4 + р. 5 + р. 6) (крім вод для потреб гідроенергетики та водного транспорту):								29907,00		29907,00
2	Фактичний обсяг використаної води з урахуванням обсягу водопостачання; фактичний обсяг води, пропущеної через окислювачі для окислення фактичного обсягу води, необхідної для попонування во-ду; фактичний обсяг води, випаровуваної), куб. м										
	Ставки збору, грн. коп./1 (100; 1000) куб. м										
	Коефіцієнти, що застосовуються до ставок збору ⁵										
	Установлений річний ліміт використанню води, куб. м										
	Суми збору, обчисленого в межах ліміту ⁶ , грн. коп.										
	Суми збору, обчисленого за повністюю, якщо к. з > к. 3 > к. 6) х к. 4 х к. 5										
	Суми нараховано збору, грн. коп. к. 7 або к. 8 + к. 7 або к. 3 х (к. 4/1 (100; 1000)) х к. 3 х (к. 4/1 (100; 1000)) х к. 5 ⁷ х 2 ⁸										
	до державного бюджету ⁴ , грн. коп.										
	до місцевих бюджетів ⁴ , грн. коп.										
2.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв, усього (р. 2.1 + р. 2.2)								29907,00		29907,00
	водні об'єкти місцевого значення, усього (р. 2.2.1 + 2.2.2), у тому числі:										
2.2.2	підземні води та джерела ⁴								29907,00		29907,00
2.2.2.1	Джерело А	450,000		33,2300	2,0000	1000,000	29907,00		29907,00		29907,00
	Нарахована сума збору за попередній звітний період (квартал, півріччя, 3 квартали), усього (р. 2.1 + р. 2.2 + р. 2.3 + р. 2.4 + р. 2.5 + р. 2.6):								13292,00		13292,00
2.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв								13292,00		13292,00
III	Нарахована сума збору за звітний квартал, усього (р. 3.1 + р. 3.2 + р. 3.3 + р. 3.4 + р. 3.5 + р. 3.6):								16615,00		16615,00
3.2	спеціальне використання води, яка входить до складу напоїв (р. 2.р. I - р. 2.2.р. II)								16615,00		16615,00

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
IV	Нарахована сума збору за даними раніше поданої податкової декларації, що уточнюється ⁷ , усього (р. 4.1 + р. 4.2 + р. 4.3 + р. 4.4 + р. 4.5 + р. 4.6):									
	<...>									
4.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (р. 3.2 р. III декларації, що уточнюється)									
	<...>									
V	Сума збору (недоплата) , яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок ⁸ , усього (р. 5.1 + р. 5.2 + р. 5.3 + р. 5.4 + р. 5.5 + р. 5.6):									
	<...>									
5.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (р. 3.2 р. III - р. 4.2 р. IV), якщо р. 3.2 р. III > р. 4.2 р. IV або (р. 5.2 р. V Додатка або сума р. 5.2 р. V додатків)									
	<...>									
VII	Сума штрафу (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту «а» абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України) ⁷ (р. 7.1 + р. 7.2 + р. 7.3 + р. 7.4 + р. 7.5 + р. 7.6):									
	<...>									
7.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв ⁷ (р. 5.2 р. V x 3%)									
	<...>									
IX	Сума пені (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України) ⁸ , усього (р. 9.1 + р. 9.2 + р. 9.3 + р. 9.4 + р. 9.5 + р. 9.6):									
	<...>									
9.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв ⁸									
	<...>									

*65,37 грн. = 8307,50 грн. x 32 дн. : 366 дн. x 7,5 % x 100 % x 1,2.

Рис. 3.4.2. Фрагмент Уточняючої декларації по водосбору при исправлении ошибки за полугодие 2012 года

Обращаем внимание: поскольку в приведенном выше примере ошибки были допущены в двух последовательных периодах (I и II кварталах 2012 года), то при заполнении раздела II Уточняющей декларации по водосбору за полугодие 2012 года, подаваемой для исправления ошибки, допущенной во II квартале 2012 года, нужно указывать исправленные данные по начисленному сбору за предыдущий отчетный период (данные поданной Уточняющей декларации за I квартал 2012 года), а не автоматически переносить в этот раздел данные Декларации по водосбору, поданной за I квартал 2012 года (как того требует общее правило заполнения Уточняющей декларации). То есть, в раздел II Уточняющей декларации за полугодие следует перенести данные из раздела I Уточняющей декларации за I квартал.

Это связано с тем, что поскольку (в нашем случае) в Декларации по водосбору за I квартал была допущена ошибка (неправильно рассчитан размер сбора), то при переносе значения этого раздела Декларации по водосбору в раздел II Уточняющей декларации субъект хозяйствования допустит еще одну ошибку — удвоит размер доначисленного сбора на сумму допущенной ошибки в I квартале 2012 года.

Кроме того, следует обратить внимание также на порядок расчета пени в случае занижения налоговых обязательств. Так, если по данным примера плательщик уплатил сумму недоплаты и размер штрафа 18.09.2012 г., то сумма пени начисляется в день наступления срока погашения налогового обязательства (19.05.2012 г. и 18.08.2012 г. соответственно) за период занижения, при подаче Уточняющей декларации за I квартал — с 19.05.2012 г. по 18.09.2012 г. включительно (за 123 дня), а за II квартал — с 18.08.2012 г. по 18.09.2012 г. (за 32 дня).

Учитывая, что на день занижения (19.05.2012 г. и 18.08.2012 г.) учетная ставка НБУ составляла 7,5 %, сумма пени составит:

— за ошибку, допущенную в I квартале, — **201,01 грн.**
(6646 грн. x 123 дня : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2);

— за ошибку, допущенную во II квартале, — **65,37 грн.**
(8307,50 грн. x 32 дня : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2).

Следовательно, подавая Уточняющие декларации по водосбору по данным примера 3.4.1, плательщик должен уплатить сумму заниженного налогового обязательства (раздел V), штрафную санкцию

(раздел VII) и пению (раздел IX) за I квартал 2012 года в размере 7046,39 грн. (6646 грн. + 199,38 грн. + 201,01 грн.), а за II квартал 2012 года — 8622,10 грн. (8307,50 грн. + 249,23 грн. + 65,37 грн.).

3.4.3. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ ТЕКУЩУЮ ДЕКЛАРАЦИЮ

Общие моменты. Исправлять ошибки, допущенные в ранее поданных Декларациях по водосбору, плательщик может путем **указания уточненных данных в составе налоговой декларации** за любой следующий налоговый период, в течение которого такие ошибки были самостоятельно выявлены.

Для того чтобы исправить ошибки в Текущей декларации по водосбору, представляемой за текущий налоговый период, необходимо подать вместе с такой Декларацией приложение: *Перерасчет налогового обязательства сбора: за специальное использование поверхностных и подземных вод; за специальное использование поверхностной воды теплоэлектростанциями с прямой системой водоснабжения; за специальное использование поверхностных и подземных вод жилищно-коммунальными предприятиями; за специальное использование воды, входящей исключительно в состав напитков; за специальное использование поверхностных и подземных вод для нужд рыбководства; за специальное использование карьерной, шахтной, дренажной воды (далее — Перерасчет)*, форма которого утверждена приказом № 1009 [21].

Это приложение является неотъемлемой частью Декларации по водосбору и подается только в случае, когда уточнение данных по начисленному сбору происходит через отчетную или отчетную новую Декларацию. За каждый ошибочный отчетный (налоговый) период, исправляемый в Декларации по водосбору, подается отдельный Перерасчет.

Порядок заполнения Декларации по водосбору и Перерасчета, подаваемого к ней, отсутствует, поэтому при их заполнении, как и при заполнении Уточняющей декларации, также следует пользоваться лишь подсказками к отдельным строкам и графам Декларации и Перерасчета.

Отметим, что в одной Текущей декларации по водосбору можно исправить ошибки, допущенные в нескольких периодах, а в одном Перерасчете отражают только данные одного уточняемого отчетного периода.

Поэтому, если в одной Текущей декларации исправляются ошибки, допущенные в нескольких ранее представленных Декларациях, то количество Перерасчетов, которые следует подать вместе с такой Декларацией, будет зависеть от количества исправляемых Деклараций, в которых допущена ошибка (т. е. для каждой Декларации по водосбору, данные которой уточняются, необходимо заполнить отдельный Перерасчет).

Порядок исправления ошибок через Текущую декларацию сводится к тому, что непосредственный процесс уточнения данных (определение суммы занижения или завышения налоговых обязательств) происходит в Перерасчете.

В Декларации же отражаются только общие данные о допущенной(ых) ошибке(ах) (суммы занижения или завышения налоговых обязательств), а также происходит начисление «самоштрафа» и пени в случае занижения налоговых обязательств.

Начинать исправление ошибок плательщик сбора за спецводопользование должен с заполнения Перерасчета. Форма Перерасчета является сокращенной копией самой Декларации, поскольку имеет лишь половину разделов, содержащихся в Декларации по водосбору, а именно: в Перерасчете содержатся только первые 6 разделов (разделы I — VI) Декларации. В этих разделах как раз и происходят непосредственное исправление ошибок и расчет суммы занижения или завышения налоговых обязательств, возникшей из-за допущенных ошибок.

Заполнение Перерасчета. Перерасчет заполняется в той же последовательности и по тем же правилам, по каким заполняются первые шесть разделов Уточняющей декларации, т. е.:

— в разделе I Перерасчета следует указать правильные данные о размере начисленного сбора с начала года;

— в разделе II — сумму начисленного сбора за отчетный период, предшествующий уточняемому, а именно перенести показатели раздела I Декларации по водосбору, поданной за период, предшествующий уточняемому.

При этом следует помнить: если данные отчетного периода,

предшествующего уточняемому, уже исправлялись, то переносить в раздел II Перерасчета нужно исправленные данные, т. е. данные из раздела I Уточняющего расчета или Перерасчета, подававшегося для исправления ошибки за этот период, а не ошибочные данные из раздела I Декларации по водосбору;

— **в разделе III** указывается правильно рассчитанный размер сбора за уточняемый отчетный (налоговый) период. Он определяется как разница данных разделов I и II Перерасчета;

— **в раздел IV** переносится неправильно рассчитанный размер сбора из раздела III уточняемой Декларации. Данные этого раздела сравниваются с данными раздела III Перерасчета для определения результата допущенной ошибки (занижения или завышения налоговых обязательств);

— **в разделе V** указывают сумму занижения налоговых обязательств в связи с исправлением ошибки (результат вычитания данных разделов III и IV Перерасчета), а **в разделе VI** — сумму завышения налоговых обязательств (разница данных разделов IV и III Перерасчета).

После того как заполнен Перерасчет, а следовательно, определен результат допущенной ошибки (занижение или завышение налогового обязательства по водосбору), плательщик сбора приступает к заполнению Текущей декларации по водосбору.

Заполнение Текущей декларации. Заполнение Текущей декларации по водосбору, а именно ее первых трех разделов, происходит по тем же правилам, что и заполнение обычной отчетной Декларации по водосбору. То есть в разделе I следует указать сумму начисленного сбора с начала года, в разделе II — начисленную сумму водосбора за предыдущий отчетный период (сюда переносятся данные раздела I предыдущей Декларации по водосбору), а в разделе III — начисленный сбор за отчетный квартал, определяемый как разница данных между начисленным сбором с начала года (раздел I) и начисленным сбором за предыдущий отчетный период (раздел II).

При этом следует учитывать: если ошибка была допущена в том же отчетном году, то переносить в раздел II этой Декларации нужно правильные данные о начисленном сборе, которые указаны в разделе I Перерасчета (или Уточняющей декларации, если она представлялась до этого), заполненного к Декларации за предыдущий период.

Это связано с тем, что в разделе III должна быть указана сумма сбора, начисленная только по отчетному кварталу.

После того как заполнены три первых раздела Текущей декларации по водосбору, плательщик сбора сразу переходит к заполнению **разделов V и VI** (раздел IV при исправлении ошибки(ок) в Текущей декларации **не заполняется**), в которых указывается размер недоплаты или переплаты, возникшей из-за исправления ошибок в ранее поданных Декларациях по водосбору. Плательщики сбора заполняют эти разделы путем переноса данных из соответствующих строк разделов V и VI Перерасчета (Перерасчетов, если исправлялись показатели нескольких отчетных периодов).

Если ошибка привела только к завышению налоговых обязательств, а следовательно, переплате сбора в бюджет (заполнен раздел VI Декларации), то можно считать, что такая ошибка исправлена. Для завершения исправления ошибки плательщику остается заполнить лишь раздел XI Декларации по водосбору, в котором он должен указать количество приложений (Перерасчетов), подаваемых вместе с отчетной или отчетной новой Декларацией.

Если же ошибка вызвала занижение налоговых обязательств, а следовательно, привела к недоплате сбора в бюджет (заполнен раздел V Декларации), то субъекту хозяйствования, кроме заполнения раздела XI Декларации, нужно также начислить «самоштраф» и пеню.

Порядок начисления «самоштрафа» и пени при исправлении ошибки в Текущей декларации по водосбору подобен тому, как начисляются «самоштраф» и пеня в Уточняющей декларации (см. предыдущий раздел), за исключением того что:

- штраф рассчитывается **в размере 5 %** от суммы занижения, а не 3 %, как при исправлении ошибок через Уточняющую декларацию. Хотя при допущении ошибок за I и II кварталы 2011 года размер штрафа будет равен только 1 гривне, поскольку это предусмотрено в *п. 7 подразд. 10 разд. XX НКУ [2]*;

- указывать начисленный размер «самоштрафа» **нужно в разделе VIII Декларации**, а не в разделе VII, заполняемом только в случае исправления ошибок через Уточняющую декларацию;

- рассчитанный размер штрафа субъект хозяйствования должен добавить к общей сумме денежного обязательства по сбору

к уплате и уплатить его вместе с уплатой такого сбора (в течение 10 календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока, предусмотренного для уплаты такого сбора).

Пример 3.4.2. Для наглядности осуществим исправление ошибок, допущенных в ранее поданных Декларациях по водосбору, по данным рассмотренного выше примера, однако с небольшим уточнением:

1) в III квартале 2012 года предприятие «Байкал» использовало 300 куб. м воды;

2) заниженное налоговое обязательство и штраф были уплачены в день подачи Декларации по водосбору за 3 квартала 2012 года 11.10.2012 г.

В этом случае размер пени, начисляемой плательщиком, по сравнению с подачей Уточняющей декларации возрастет и будет составлять за I квартал 2012 года за период с 19.05.2012 г. по 11.10.2012 г. (за 146 дней) **238,60 грн.** (6646 грн. x 146 дней : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2), а за II квартал 2012 года за период с 18.08.2012 г. по 11.10.2012 г. (за 55 дней) — **112,36 грн.** (8307,50 грн. x 55 дней : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2). Общий размер пени составит **350,96 грн.**

Общая сумма денежного обязательства, которую нужно уплатить в бюджет по итогам III квартала 2012 года с учетом исправленных ошибок через Текущую декларацию по водосбору, составит 35990,14 грн. (19938 грн. + 14953,50 грн. + 747,68 грн. + 350,96 грн.).

Для исправления ошибок таким способом субъект хозяйствования должен заполнить отчетную Декларацию за 3 квартала 2012 года (рис. 3.4.3 на с. 146—147) и два Перерасчета к ней (рис. 3.4.4 на с. 148—149 и 3.4.5 на с. 150—151).

<p>издательский дом ФАКТОР</p> <p>Книга-почтой: 61052 г. Харьков, а/я 18, roslozh@factor.ua (057) 717-52-71, (057) 717-51-42</p>	<p>Книга «Налоговый кодекс. Постатейный комментарий: НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ»</p> <p>Рус. яз., 272 с., ф. А5</p>		<p>Книга представляет собой полный постатейный комментарий ко всем статьям Налогового кодекса Украины, касающимся налога на прибыль предприятия. Комментарии изложены с акцентом на практическое решение реально возникающих в ходе работы вопросов.</p>
	<p>Справочная информация: (057) 719-49-45</p>	<p>Интернет-магазин: market.factor.ua</p>	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	Нарахована сума збору з початку року , усього (р. 1 + р. 2 + р. 3 + р. 4 + р. 5 + р. 6) (крім вод для потреб гідроенергетики та водного транспорту):									
	<...>									
2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв, усього (р. 2.1 + р. 2.2)									
	13292,00									
2.2	водні об'єкти місцевого значення, усього (р. 2.2.1 + 2.2.2), у тому числі:									
	13292,00									
	<...>									
2.2.2	підземні води та джерела***:									
	13292,00									
2.2.2.1	Джерело А	200,000	33,2300	2,0000	1000,000	13292,00	—	—	—	13292,00
	<...>									
II	Нарахована сума збору за попередній звітний період (квартал, півррччя, 3 квартали), усього (р. 2.1 + р. 2.2 + р. 2.3 + р. 2.4 + р. 2.5 + р. 2.6):									
	—									
	<...>									
2.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв									
	—									
	<...>									
III	Нарахована сума збору за звітний квартал , усього (р. 3.1 + р. 3.2 + р. 3.3 + р. 3.4 + р. 3.5 + р. 3.6):									
	13292,00									
	<...>									
3.2	спеціальне використання води, яка входить до виключно складу напоїв (р. 2 р. I - р. 2.2 р. II)									
	13292,00									
	<...>									
	13292,00									

IV	Нарахована сума збору за даними раніше поданої податкової декларації, що уточнюється, усього (р. 4.1 + р. 4.2 + р. 4.3 + р. 4.4 + р. 4.5 + р. 4.6):	6646,00	—	6646,00
<...>				
4.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (р. 3.2 р. III декларації, що уточнюється)	6646,00	—	6646,00
<...>				
V	Сума збору (недоплата) , яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок, усього (р. 5.1 + р. 5.2 + р. 5.3 + р. 5.4 + р. 5.5 + р. 5.6):	6646,00	—	6646,00
<...>				
5.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (р. 3.2 р. III - р. 4.2 р. IV), якщо р. 3.2 р. III > р. 4.2 р. IV	6646,00	—	6646,00

Рис. 3.4.4. Фрагмент Перерасчета при исправлении ошибок, допущенной в I квартале 2012 года

IV	Нарахована сума збору за даними раніше поданої податкової декларації, що уточнюється, усього (р. 4.1 + р. 4.2 + р. 4.3 + р. 4.4 + р. 4.5 + р. 4.6):	8307,50	—	8307,50
	< ... >			
4.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (р. 3.2 р. III декларації, що уточнюється)	8307,50	—	8307,50
	< ... >			
V	Сума збору (недоплата) , яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок, усього (р. 5.1 + р. 5.2 + р. 5.3 + р. 5.4 + р. 5.5 + р. 5.6):	8307,50	—	8307,50
	< ... >			
5.2	спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (р. 3.2 р. III - р. 4.2 р. IV), якщо р. 3.2 р. III > р. 4.2 р. IV	8307,50	—	8307,50
	< ... >			

Рис. 3.4.5. Фрагмент Перерасчета при исправлении ошибки, допущенной во II квартале 2012 года

3.5. ДЕКЛАРАЦИЯ ПО ЭКОНАЛОГУ

Исправление ошибок в Налоговой декларации экологического налога (далее — декларация по эконалогу), утвержденной *приказом № 1010 [22]*, осуществляется **по общим правилам**.

Так, в соответствии со *ст. 50 НКУ [2]* исправлять ошибки в налоговой отчетности нужно:

- с учетом сроков давности, определенных *ст. 102 НКУ [2]* (1095 дней, следующих за последним днем предельного срока подачи налоговой декларации, а если такая налоговая декларация была подана позднее — за днем ее фактической подачи);
- до начала проверки контролирующим органом проверяемого периода.

Исправлять ошибки можно двумя способами:

а) подав **Уточняющую декларацию** и уплатив сумму недоплаты и штраф в размере **3 %** такой суммы до подачи такой Уточняющей декларации;

б) отразить сумму недоплаты **в составе декларации по этому налогу, подаваемой за налоговый период, следующий за периодом**, в котором выявлен факт занижения налогового обязательства, увеличенную на сумму штрафа **в размере 5 %** от такой суммы, с соответствующим увеличением общей суммы денежного обязательства по этому налогу.

Рассмотрим отдельно каждый из вариантов исправления ошибок в отчетности по эконалогу.

3.5.1. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ УТОЧНЯЮЩУЮ ДЕКЛАРАЦИЮ

Прежде всего напомним, что декларация по эконалогу состоит из **основной части** и **семи расчетов-приложений**, которые предназначены для расчета налоговых обязательств:

- **приложение 1** — по выбросам в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными источниками загрязнения;
- **приложение 2** — по выбросам в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения (заполняют налоговые агенты);

- **приложение 3** — по сбросам загрязняющих веществ непосредственно в водные объекты;
- **приложение 4** — по размещению отходов в специально отведенных для этого местах или объектах;
- **приложения 5 — 7** — заполняют налогоплательщики, имеющие дело с радиоактивными отходами.

Все приложения являются неотъемлемой частью декларации. Это важно помнить, поскольку с Уточняющей декларацией необходимо подать все приложения, которые содержат ошибки.

Вместе с тем, приложения нужно заполнять и подавать только в том случае, если у плательщика есть соответствующий вид загрязнения. При отсутствии у плательщика эконалога соответствующего объекта налогообложения приложения, в которых рассчитывается эконалог по такому объекту, вместе с декларацией по эконалогу в органы ГНС не подаются, а строки декларации, в которые переносятся данные из этих приложений, **прочеркиваются**.

Формы Уточняющей декларации и приложений к ней такие же, как и Текущей декларации и приложений к ней, поэтому методика их заполнения одинакова.

Напоминаем, что в Уточняющей декларации субъект хозяйствования может исправить ошибки только **одной ранее поданной декларации**.

Поскольку все расчеты происходят в приложениях к декларации, начнем рассмотрение заполнения Уточняющей декларации с заполнения приложений. Причем остановимся на приложениях 1 — 4, как наиболее распространенных.

Шапка приложений. В шапке приложения, подаваемого вместе с Уточняющей декларацией, отметка «X» проставляется в графе «уточняющий» и указывается период (квартал), **за который уточняются данные**. Еще раз акцентируем внимание: если ранее подавались несколько приложений, то при исправлении показателей те, в которых ошибок нет, не подаются.

Основная часть приложений. Заполняются приложения в такой последовательности:

1) в строке 1 рассчитывается правильная сумма эконалога за уточняемый отчетный период. Заполнять строку 1 нужно так:

— в графе 2 указать названия загрязняющих веществ (приложения 1 и 3); виды топлива и их технологические признаки (приложение 2); виды опасных отходов, уровень опасности и класс опасности отходов согласно нормам *ст. 246 НКУ [2]* (приложения 4);

— в графе 3 отразить в тоннах фактические объемы* выбросов или сбросов (приложения 1 и 3); количество фактически реализованного топлива (приложение 2) или фактические объемы* размещенных отходов, а для оборудования и приборов, содержащих ртуть, элементов с ионизирующим излучением, люминесцентных ламп, — количество единиц оборудования и приборов (приложение 4);

— в графе 4 указать ставку налога для текущего года. С учетом норм *п. 2 подразд. 5 разд. XX НКУ [2]* в 2012 году применяется ставка в размере 50 % (а в 2013 году — 75 %) ставки, указанной в *ст. 246 НКУ [2]*. Одновременно при заполнении приложения 3 в графе 5, а при заполнении приложения 4 в графах 5 и 6 указываются коэффициенты. Напоминаем, что согласно *п. 246.4 НКУ [2]*, если размещение отходов происходит **на свалках, не обеспечивающих полного исключения загрязнения атмосферного** воздуха или водных объектов, то к ставкам экосбора применяется коэффициент 3. Согласно *п. 246.5 НКУ [2]* при размещении отходов в границах населенного пункта или на расстоянии менее 3 км от таких границ применяется коэффициент 3, при размещении отходов на расстоянии от 3 км и более от границ населенного пункта — коэффициент 1;

— определить сумму начисленного налогового обязательства, рассчитанную по формуле, приведенной в соответствующей графе приложения (графе 5 — приложений 1 и 2; графе 6 приложения 3 и графе 7 приложения 4);

2) в строке 2 указываются неправильно начисленные данные за уточняемый период. Для заполнения этой строки показатели берут соответственно из строк 1.1.1 — 1.1.4 Декларации по налогу и приложений 1 — 4, подававшихся вместе с декларацией, данные которой уточняются;

* Округление осуществляют до трех десятичных знаков, т. е. с точностью до 1 килограмма.

3) в строке 3 указывается сумма заниженного налога (разность строки 1 и строки 2). Если допущенная ошибка привела к завышению налоговых обязательств, эта строка не заполняется;

4) в строке 4 указывается положительное значение разности данных строк 2 и 1. Эта строка заполняется, если ошибка привела к завышению налоговых обязательств;

5) в строке 5 должен указываться штраф в размере 3 % от суммы занижения (данные строки 3), возникшей в связи с исправлением ошибки. Заметим, что начислять «самоштраф» нужно только по ошибкам, возникшим в декларации, подаваемой начиная с III квартала 2011 года. При допущении ошибок, приведших к занижению налоговых обязательств за I и II кварталы 2011 года, размер штрафа должен составлять не более **1 гривни за каждое нарушение** (п. 7 подразд. 10 разд. XX НКУ [2]);

6) в строке 7 указывается сумма пени, которую согласно п.п. 129.1.2 НКУ [2] нужно начислять на сумму занижения за весь период занижения*. Размер пени определяется из расчета 120 % годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения (абз. 2 п. 129.4 НКУ [2]).

Если допущенная ошибка привела к завышению налоговых обязательств, то никаких штрафов и пени начислять не нужно, поэтому в этой строке нужно поставить прочерк.

После заполнения приложения переходят к заполнению Уточняющей декларации.

Шапка Уточняющей декларации. Шапку Уточняющей декларации нужно заполнять так же, как и шапку Текущей декларации, за исключением того, что:

— в поле 1 следует проставить отметку «X» в ячейке «*уточняюча*»;

— в поле 2 указывается налоговый период, за который происходит уточнение данных.

* Напомним, что, по мнению авторов, период начисления пени исчисляется со следующего дня после предельного срока уплаты налогового обязательства. Причем, если такой день приходится на выходной, то наиболее безопасно расчет пени начинать с такого **выходного дня включительно**. А вот прекращать начислять пеню, по всей видимости, стоит в день уплаты доначисленного налогового обязательства. Подробнее см. подраздел 3.1.3 данной книги.

Основная часть Уточняющей декларации. Раздел 1 Уточняющей декларации будет незаполненным, так как он заполняется только при подаче Текущей декларации.

Для заполнения других разделов Уточняющей декларации следует перенести данные из приложений. В частности, данные строки 3 из приложений 1 — 4, где указана сумма занижения налоговых обязательств, переносятся в раздел 2 Уточняющей декларации, данные строки 4 — сумма завышения налоговых обязательств — в раздел 3, начисленный «самоштраф» за занижение налоговых обязательств переносится из строки 5 в раздел 4, а сумма начисленной пени — из строки 7 в раздел 6 соответственно.

В разделе 7 Уточняющей декларации приводится информация о приложениях, подаваемых вместе с такой декларацией.

Пример 3.5.1. *Предприятие во II квартале 2012 года:*

1) осуществило выбросы загрязняющих веществ в атмосферу стационарным источником загрязнения, который находится на территории предприятия, в таком объеме:

- азота оксиды — 0,6 т;
- углерода окись — 0,3 т;
- марганца и его соединений — 0,01 т;

2) разместило отходы люминесцентных ламп в количестве 5 шт. в пределах населенного пункта.

При заполнении налоговой отчетности за II квартал 2012 года предприятие исходило из таких ставок эконалога: для азота оксидов — 664,84 грн./т; для углерода окиси — 25,05 грн./т; для марганца и его соединений — 5262,05 грн./т; для отходов люминесцентных ламп — 3,75 грн./шт.

Налоговая отчетность по эконалогу была подана в составе декларации по эконалогу и 2-х приложений: приложение 1 и приложение 4. Налоговые обязательства уплачены 17.08.2012 г. в размере 515,29 грн. (459,04 грн. — за выбросы стационарными источниками и 56,25 грн. — за размещение отходов).

В октябре 2012 года была обнаружена ошибка: предприятие не учло, что с 01.01.2012 г. эконалог за размещение отходов люминесцентных ламп составляет 4,09 грн., а не 3,75 грн. В результате налоговые обязательства за II квартал 2012 года были занижены.

Уточняющая декларация подана 10.10.2012 г. Уплата доначисленного налогового обязательства, штрафа и пени произошла 09.10.2012 г.

Для исправления ошибки нужно подать Уточняющую декларацию по эконалогу (рис. 3.5.1 на с. 159—160) и приложение 4 (рис. 3.5.2 на с. 161). Обратите внимание: поскольку в приложении 1 все данные заполнены верно, то в составе Уточняющей декларации такое приложение подавать не нужно.

Заметим, что до подачи Уточняющей декларации предприятие обязано уплатить:

— сумму доначисленного налогового обязательства по эконалогу в размере 5,10 грн. (4,09 грн. х 5 шт. х 3 х 1 - 3,75 грн. х 5 шт. х 3 х 1);

— «самоштраф» в размере 3 % от суммы недоплаты — 0,15 грн. (5,10 грн. х 3 %);

— пенью за 53 дня (с 18.08.2012 г. по 09.10.2012 г. включительно) просрочки в размере 0,07 грн. (5,10 грн. х 53 дня : 366 дней х 7,5 % : 100 % х 1,2).

<...>

1	Податкова декларація екологічного податку		— звітна	порядковий № за рік	копія
			— звітна нова		
			X уточнююча	3	

2	податковий період:													
	2.1	звітний:								2.2	уточнюючий:			
		2	квартал	2	0	1	2	року	2		квартал	2	0	1

<...>

№ з/п	Показник	Значення
1	2	3

<...>

2	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки, гривень з копійками, у тому числі:	
2.1	з податку (р. 2.1.1 + р. 2.1.2 + р. 2.1.3 + р. 2.1.4):	5,10

<...>

1	2										3				
2.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 3 додатка 4)										5,10				
<...>															
4	Сума штрафу в розмірі 3 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту «а» абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками, у тому числі:														
4.1	з податку (р. 4.1.1 + р. 4.1.2 + р. 4.1.3 + р. 4.1.4):										0,15				
<...>															
4.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 5 додатка 4)										0,15				
<...>															
6	Сума пені (нараховується платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками, у тому числі:														
6.1	з податку (р. 6.1.1 + р. 6.1.2 + р. 6.1.3 + р. 6.1.4):										0,07				
<...>															
6.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 7 додатка 4)										0,07				
<...>															
7	додатки (розрахунки), що додаються до податкової декларації екологічного податку:														
	кількість розрахунків, у тому числі:														
	додаток 1	—	додаток 2	—	додаток 3	—	додаток 4	1							
	<...>														
	роз- рахун- ки:	Додаток 3						Додаток 4							
		№ розра- хунку	період (квартал)						№ розра- хунку	період (квартал)					
звітний	—	—	квартал	2	0	—	року	—	—	квартал	2	0	—	—	року
звітний новий	—	—	квартал	2	0	—	року	—	—	квартал	2	0	—	—	року
уточню- ючий	—	—	квартал	2	0	—	року	1	2	квартал	2	0	1	2	року

<...>

Рис. 3.5.1. Фрагмент Уточняючої декларації по еконалогу за II квартал 2012 года

<...>

Розрахунок № Звітний звітний новий уточнюючий

податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах

Податковий період:													
звітний:					уточнюючий:								
2	квартал	2	0	1	2	року	2	квартал	2	0	1	2	року
№ з/п	Види небезпечних відходів, рівень небезпечності та клас безпеки відходів					Фактичні обсяги розміщення відходів, тонн (одиниць)	Ставки податку в поточному році, грн. коп./т (грн. коп./одиницю)	Коефіцієнти		Сума нарахованого податкового зобов'язання, грн. коп. (к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6)			
1	2					3	4	5	6	7			
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього (р. 1.1 + р. 1.2)									61,35			
1.1	Люмінесцентні лампи					5	4,0900	3,00	1,00	61,35			
1.2	—					—	—	—	—	—			
2	Нараховано податку за даними раніше поданої Податкової декларації, показники якої уточнюються, усього (р. 1 додатка 4 декларації, показники якої уточнюються)									56,25			
3	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 1 - р. 2, якщо р. 1 > р. 2)									5,10			
4	Сума податку, яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 2 - р. 1, якщо р. 2 > р. 1)									—			
5	Сума штрафу в розмірі 3 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту «а» абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками (р. 3 х 3 %)									0,15			
6	Сума штрафу в розмірі 5 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту «б» абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками (р. 3 х 5 %)									—			
7	Сума пені (нараховується платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України)									0,07			

<...>

Рис. 3.5.2. Фрагмент уточнюючого приложения 4 к Уточняющей декларации за II квартал 2012 года

3.5.2. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ ТЕКУЩУЮ ДЕКЛАРАЦИЮ

Исправлять ошибки, допущенные в ранее поданных декларациях, плательщик может путем **указания уточненных данных в декларации за любой следующий налоговый период, в течение которого такие ошибки были самостоятельно выявлены**. При этом таким способом в одной Текущей декларации по эконалогу можно исправить ошибки, допущенные в нескольких периодах. **То есть в одной декларации, подаваемой, к примеру, за IV квартал отчетного года, плательщики эконалога могут исправить все допущенные ошибки в этом году (за I, II, III кварталы)**. Но! Для этого **нужно для каждого периода, в котором была допущена ошибка, заполнить отдельное приложение**.

Порядок заполнения Текущей декларации и приложений, в которых исправляются ошибки, подобен порядку исправления показателей через Уточняющую декларацию, за исключением того, что:

— при заполнении приложений 1 — 4 начислять штраф за занижение налоговых обязательств следует не в строке 5, а в строке 6. При этом размер штрафа будет составлять 5 % суммы занижения налоговых обязательств;

— при заполнении Текущей декларации:

а) следует заполнять раздел 1, в котором указывается начисленная сумма эконалога за текущий отчетный период (квартал). В отдельные строки данного раздела показатели переносятся из строки 1 соответствующего «отчетного» приложения, в котором начислен эконалог за отчетный период;

б) сумма рассчитанного штрафа из строки 6 приложений 1 — 4 должна переноситься в раздел 5 Текущей декларации.

Пример 3.5.2. *Рассмотрим условия примера 3.5.1 за тем исключением, что ошибка, допущенная во II квартале 2012 года, исправляется в Текущей декларации за III квартал 2012 года, которая подана 5 октября 2012 года (в III квартале 2012 года предприятие не осуществляло выбросов). Уплата доначисленного налогового обязательства, штрафа и пени произошла 09.10.2012 г.*

Для исправления ошибки нужно подать Текущую декларацию по эконалогу (рис. 3.5.3 на с. 163–164) и приложение 4 (рис. 3.5.4 на с. 165). Обратите внимание: поскольку в приложении 1 все данные заполнены верно, то в составе Текущей декларации такое приложение подавать не нужно.

Заметим, что предприятие обязано уплатить:

– сумму доначисленного налогового обязательства по эконалогу в размере 5,10 грн. (4,09 грн. x 5 шт. x 3 x 1 - 3,75 грн. x 5 шт. x 3 x 1);

– «самоштраф» в размере 5 % от суммы недоплаты – 0,26 грн. (5,10 грн. x 5 %);

– пени за 53 дня (с 18.08.2012 г. по 09.10.2012 г. включительно) просрочки в размере 0,07 грн. (5,10 грн. x 53 дня : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2).

<...>

1	Податкова декларація екологічного податку				X	звітна	порядковий № за рік	копія
					–	звітна нова		
					–	уточнююча	2	

2	податковий період:													
	2.1	звітний:								2.2	уточнюючий:			
		3	квартал	2	0	1	2	року	2		квартал	2	0	1

<...>

№ з/п	Показник	Значення
1	2	3
1	Сума нарахованого податкового зобов'язання з екологічного податку за звітний квартал, гривень з копійками, у тому числі:	
1.1	за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (далі — податок) (р. 1.1.1 + р. 1.1.2 + р. 1.1.3 + р. 1.1.4):	—
<...>		

1	2	3
1.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 1 додатка 4)	—
<...>		
2	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки, гривень з копійками, у тому числі:	
2.1	з податку (р. 2.1.1 + р. 2.1.2 + р. 2.1.3 + р. 2.1.4):	5,10
<...>		
2.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 3 додатка 4)	5,10
<...>		
5	Сума штрафу в розмірі 5 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту «б» абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками, у тому числі:	
5.1	з податку (р. 5.1.1 + р. 5.1.2 + р. 5.1.3 + р. 5.1.4):	0,26
<...>		
5.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 6 додатка 4)	0,26
<...>		
6	Сума пені (нараховується платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками, у тому числі:	
6.1	з податку (р. 6.1.1 + р. 6.1.2 + р. 6.1.3 + р. 6.1.4):	0,07
<...>		
6.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 7 додатка 4)	0,07
<...>		
7	додатки (розрахунки), що додаються до податкової декларації екологічного податку:	
<...>		

Рис. 3.5.3. Фрагмент Текущей декларации за III квартал 2012 года в части уточненных показателей за II квартал 2012 года

<...>

Розрахунок № Звітний звітний новий уточнюючий

податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах

Податковий період:													
звітний:					уточнюючий:								
3	квартал	2	0	1	2	року	2	квартал	2	0	1	2	року
№ з/п	Види небезпечних відходів, рівень небезпечності та клас небезпеки відходів					Фактичні обсяги розміщення відходів, тонн (одиниць)	Ставки податку в поточному році, грн. коп./т (грн. коп./одиницю)	Коефіцієнти		Сума нарахованого податкового зобов'язання, грн. коп. (к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6)			
1	2					3	4	5	6	7			
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього (р. 1.1 + р. 1.2)												61,35
1.1	Люмінесцентні лампи					5	4,0900	3,00	1,00				61,35
1.2	—					—	—	—	—				—
2	Нараховано податку за даними раніше поданої Податкової декларації, показники якої уточнюються, усього (р. 1 додатка 4 декларації, показники якої уточнюються)												56,25
3	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 1 - р. 2, якщо р. 1 > р. 2)												5,10
4	Сума податку, яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 2 - р. 1, якщо р. 2 > р. 1)												—
5	Сума штрафу в розмірі 3 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту «а» абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками (р. 3 х 3 %)												—
6	Сума штрафу в розмірі 5 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту «б» абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками (р. 3 х 5 %)												0,26
7	Сума пені (нараховується платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України)												0,07

<...>

Рис. 3.5.4. Фрагмент уточнюючого приложения 4 к декларации за III квартал 2012 года, в котором исправлена ошибка, допущенная во II квартале 2012 года

3.6. ДЕКЛАРАЦИЯ ПО ПЛАТЕ ЗА ЗЕМЛЮ

3.6.1. ОСОБЕННОСТИ УТОЧНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Общие правила. При исправлении данных в ранее поданных декларациях все субъекты хозяйствования, в том числе и плательщики платы за землю, должны ориентироваться на общие правила исправления ошибок, приведенные в *ст. 50 НКУ [2]*.

Согласно этим правилам субъект хозяйствования может исправить ошибки, допущенные **в декларации**:

1) предельный срок подачи которой истек, двумя способами:

а) подать **уточняющий расчет** и оплатить сумму недоплаты и штраф в размере 3 % от такой суммы до подачи такого уточняющего расчета;

б) отразить сумму недоплаты **в составе декларации по этому налогу, которая подается за налоговый период, следующий за периодом**, в котором обнаружен факт занижения налогового обязательства, увеличенную на сумму штрафа в размере 5 % от такой суммы, с соответствующим увеличением общей суммы денежного обязательства по этому налогу.

Исправлять ошибки таким способом следует:

— **с учетом сроков давности**, определенных *ст. 102 НКУ [2]* (1095 дней, следующих за последним днем предельного срока подачи налоговой декларации, а если такая налоговая декларация была представлена позже, — за днем ее фактической подачи);

— **до начала проверки** контролирующим органом уточняемого периода.

Кроме того, в случае самостоятельного выявления налогоплательщиком занижения налогового обязательства, согласно *п.п. 129.1.2 НКУ [2]* необходимо начислить пеню на сумму такого занижения за весь период занижения. Напомним, что, по мнению авторов, период начисления пени начинается **со следующего дня после предельного срока уплаты налогового обязательства**. Причем, если такой день приходится на выходной, то наиболее **безопасно** расчет пени начинать с такого **выходного дня включительно**. А вот прекращать начислять пеню, по всей видимости,

стоит в день уплаты доначисленного налогового обязательства. Подробнее см. подраздел 3.1.3 данной книги;

2) предельный срок подачи которой еще не закончился. Чтобы исправить ошибку в такой декларации, налогоплательщик должен подать отчетную новую декларацию с исправленными показателями до истечения предельного срока подачи декларации за такой же отчетный период. При исправлении ошибок этим способом к субъектам хозяйствования никакие штрафные санкции не применяются.

Однако «напрямую» воспользоваться такими правилами исправления самостоятельно обнаруженных ошибок плательщики платы за землю не могут из-за специфики подачи «земельной» отчетности. Поэтому при уточнении данных относительно платы за землю следует «согласовать» общие правила исправления ошибок со спецификой подачи отчетности по плате за землю.

Специальные правила. Форма Налоговой декларации по плате за землю (земельный налог и/или арендная плата за земельные участки государственной или коммунальной собственности) утверждена *приказом № 1015 [23]* (далее — Декларация по плате за землю).

Следует помнить, что базовым налоговым (отчетным) периодом для платы за землю является **календарный год**, который начинается 1 января и заканчивается 31 декабря того же года.

В соответствии со *ст. 286 НКУ [2]* субъект хозяйствования по своему усмотрению может выбрать один из двух вариантов подачи отчетности по плате за землю:

1) один раз подать декларацию по плате за землю **на текущий год**. Таким образом, **годовая «земельная» отчетность подается не за прошедший отчетный период**, т. е. не по истечении года, **а в начале каждого года на текущий год. Срок подачи — не позднее 20 февраля текущего года.** В ней указывается годовая сумма налога с разбивкой на равные части по месяцам (*п. 286.2 НКУ [2]*). Сумму налога плательщики исчисляют самостоятельно.

Если декларация подается впервые (фактически начинается деятельность субъекта как плательщика платы за землю), то вместе с ней следует подать и справку (извлечение) о размере нормативной денежной оценки земельного участка (в дальнейшем такая справка подается в случае утверждения новой нормативной денежной оценки земли);

2) ежемесячно подавать отчетную налоговую декларацию в течение **20 календарных дней** месяца, следующего за отчетным (п. 286.3 НКУ [2]).

Подача декларации на текущий год освобождает плательщиков платы за землю от обязанности **подавать ежемесячные** декларации, равно как и **подача месячных** деклараций **освобождает от подачи годовой**.

И в первом, и втором случаях декларация по плате за землю подается по форме, утвержденной *приказом № 1015 [23]*, в соответствующий орган ГНС по местонахождению земельного участка.

Что касается **уплаты начисленных налоговых обязательств**, то на каком бы из двух возможных способов декларирования не остановился налогоплательщик, вносить в бюджет плату за землю следует **ежемесячно** в течение 30 календарных дней, следующих за последним календарным днем каждого отчетного месяца, т. е. **за налоговый период, равный календарному месяцу** (см. *пп. 287.3 и 287.4 НКУ [2]*). Причем «поклонникам» годового способа декларирования сумму налога, определенную на год, нужно разбить по месяцам и уплачивать ее **равными частями**. Поэтому суммы начисленных налоговых обязательств, которые задекларированы в годовой декларации по плате за землю за соответствующие месяцы, будут считаться согласованными только **после окончания предельного срока подачи отчетной декларации за каждый месяц**.

Учитывая такие особенности и общие правила исправления ошибок, можно сформулировать **основные правила уточнения налоговых обязательств по плате за землю**:

1. Если **ошибка допущена в прошлых периодах** (в прошлых годах или в месяцах текущего года, **по которым прошли предельные сроки подачи ежемесячной отчетной декларации**), то исправлять данные, повлиявшие на расчет налогового обязательства, субъекты хозяйствования должны по общему правилу путем подачи **Уточняющей декларации***.

* Обращаем внимание, что в одной Уточняющей декларации по плате за землю можно исправить ошибку, допущенную только **в одной ранее поданной декларации**, т. е. за каждый отчетный год (месяц), в котором допущена ошибка, следует подавать отдельную Уточняющую декларацию.

2. Исправлять ошибку через **Текущую декларацию**, как это предусмотрено общими правилами, субъект хозяйствования **не может**, так как форма Декларации для этого не приспособлена. Хотя в основной части Декларации (стр. 11 и 19) и содержится упоминание о начислении штрафа в размере 5 %, налагаемого в случае исправления данных за прошлые периоды в отчетной Декларации.

3. Если у плательщика, **подавшего годовую Декларацию, возникли новые факторы**, влияющие на расчет платы за землю (изменение нормативной денежной оценки земли или ее функционального использования, продажа земли или взятие в аренду, или изменение методики начисления платы за землю на законодательном уровне и т. п.), то проводить уточнение данных следует путем подачи **отчетной Декларации** с уточненными данными, как это предусмотрено в *п. 286.4 НКУ [2]*. В этом случае **никакие штрафные санкции применяться к плательщикам не будут**.

Новую отчетную Декларацию нужно подать до окончания предельного срока подачи месячной Декларации, т. е. **в течение 20 календарных дней месяца, следующего за отчетным** (в котором произошли изменения). **Уточнять данные за прошлые периоды в такой новой Декларации нельзя**.

4. Если плательщик допустил **ошибку, повлиявшую на расчет налоговых обязательств как прошлых, так и будущих отчетных периодов (месяцев) текущего года**, то исправлять эту ошибку можно:

а) в случае, когда землепользователь избрал вариант подачи одной **годовой Декларации**:

— путем подачи **одной Уточняющей декларации** с исправленными данными за все месяцы (прошлые и будущие). Связано это с тем, что годовая Декларация содержит данные, рассчитанные на год вперед, а потому разрешает уточнить данные за прошлые и будущие периоды. Против такого подхода не возражают и налоговики в консультациях, приведенных в ЕБНЗ (раздел 200.05);

— путем подачи **Уточняющей декларации (с начислением штрафа и пени)** для исправления показателей за **прошлые месяцы текущего года, а за будущие месяцы — новой отчетной Декларации**. Подавать **новую отчетную Декларацию** с уточненными данными за будущие периоды в соответствии с *п. 286.4 НКУ [2]*

нужно в течение **20 календарных дней** месяца, следующего за **месяцем, в котором была обнаружена ошибка**. При этом можно ограничиться одной новой отчетной Декларацией с исправленными данными за все будущие месяцы сразу;

б) в случае, когда землепользователь избрал **ежемесячный способ подачи отчетности**, ему следует исправить лишь ошибки, допущенные **за прошлые периоды**, путем подачи **одной Уточняющей декларации**. Исправлять **ошибки будущих периодов** в этом случае ему вообще **не нужно**, поскольку плательщик начислит налоговые обязательства за будущие периоды правильно.

При этом **разграничивать будущие и прошедшие месяцы**, за которые исправляются ошибки, **нужно, ориентируясь** не на сроки уплаты налоговых обязательств за тот или иной месяц, а **на сроки подачи отчетной декларации за такие месяцы**. Другими словами, водоразделом в этом случае является **не 30-е, а 20-е число следующего месяца***. Это связано с тем, что пока не закончился предельный срок подачи отчетной декларации за соответствующий месяц, данные о начисленном налоге за этот месяц нельзя считать задекларированными (согласованными).

В связи с этим при исправлении ошибок, приведших к занижению налоговых обязательств в тех месяцах, по которым **сроки подачи ежемесячной отчетной декларации уже прошли**, субъект хозяйствования должен **начислить штраф и пеню** (см. на этот счет «Вестник налоговой службы Украины», 2011, № 20, с. 5 — 6), а **за следующие месяцы никакие штрафные санкции и пеня не начисляются**.

Например, если Уточняющая декларация подана 14 октября, то последним прошедшим месяцем при исправлении ошибок и начислении штрафных санкций считается август. Сентябрь является текущим месяцем, поскольку срок подачи отчетной Декларации за этот месяц заканчивается 20 октября. Если же Уточняющая де-

** В данном случае приходится немного утрировать, поскольку обе даты не являются фиксированными. Так, предельный срок декларирования налоговых обязательств за конкретный месяц, если он приходится на выходной или праздничный день, должен переноситься на операционный (банковский) день, следующий за выходным или праздничным днем (см. п. 49.20 НКУ [2]). А вот в отношении переноса срока уплаты задекларированных налоговых обязательств подобной блажки НКУ [2] не содержит, поэтому налоги приходится платить заблаговременно.*

кларация подана после 20 октября, например 21 октября, то в таком случае последним прошедшим месяцем является сентябрь.

Отметим, что преимущества «месячного» способа декларирования налоговых обязательств по плате за землю заключаются главным образом в прозрачности принципов исправления ошибок, допущенных в предыдущих отчетных налоговых периодах (месяцах), поэтому специально на вопросах уточнения ежемесячных «земельных» деклараций мы останавливаться не будем, а обсудим преимущественно нюансы уточнения годовых деклараций.

3.6.2. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ УТОЧНЯЮЩЮЮ ДЕКЛАРАЦИЮ

С помощью Уточняющей декларации плательщики платы за землю имеют право исправлять **ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах, и уточнять данные будущих периодов.**

Отдельная форма Уточняющей декларации для платы за землю не разработана, поэтому отчетная Декларация и Уточняющая имеют одинаковую форму. Для преобразования «обычной» Декларации в Уточняющую нужно в поле 1 шапки Декларации поставить отметку «X» в ячейке «Уточнюча». Заполнять Уточняющую декларацию по плате за землю нужно, пользуясь подсказками к заполнению отдельных строк и граф Декларации.

Обращаем внимание, что в одной Уточняющей декларации можно исправить ошибку, допущенную только **в одной ранее поданной Декларации**, т. е. за каждый отчетный год отдельно.

Рассмотрим порядок заполнения Уточняющей декларации:

Шапка. Шапка Уточняющей декларации заполняется по тем же правилам, что и отчетной Декларации, за исключением того, что:

— в поле 1 нужно указать порядковый номер Декларации за год в графе «1.1.Т», сделать отметку о виде платежа (земельный налог либо арендная плата) и отметку о типе Декларации. Для уточняющей Декларации отметку «X» нужно поставить в ячейке 03 «Уточнюча»;

— в поле 2 (при исправлении ошибки по земельному налогу) или в поле 3 (при исправлении ошибки по арендной плате за зе-

мельные участки государственной либо коммунальной собственности) в строке «за 20__ рік» указывают год, за который исправляется ошибка, а в строке «з урахуванням уточнень з» — дату (число и месяц), с которой производится уточнение показателей. Заполняя это поле, следует учитывать, что дата проставляется арабскими цифрами, причем для чисел из одной цифры сначала проставляется «0». Например, если уточняются данные, начиная с 5 августа, то нужно указать «05.08».

Основная часть. Правила заполнения основной части Уточняющей декларации зависят от того, данные какой составляющей платы за землю уточняются.

Так, если исправляется ошибка, допущенная при **расчете земельного налога**, то субъекту хозяйствования нужно заполнить основную часть Уточняющей декларации в следующей последовательности.

1. Исходные данные для исправления ошибки. В первых пяти строках нужно указать правильно рассчитанный размер земельного налога. При этом в строках 1 — 4 указывается начисленный налог по каждой категории земель отдельно по каждому земельному участку как за год (графа 8), так и за каждый месяц (графы 10 — 21), а в строке 5 — общая сумма начисленного земельного налога по всем земельным участкам, также за год и в разрезе месяцев.

В строке 6 необходимо указать ранее задекларированные суммы земельного налога. Для заполнения этой строки следует перенести в нее значение строки 5 той Декларации, данные которой уточняются. Данные этой строки требуются для сравнения с правильно начисленными налоговыми обязательствами и определения переплаты или недоплаты налога в бюджет.

Если за отчетный год данные уже уточнялись, то переносить в строку 6 нужно начисленный налог из строки 5 Уточняющей либо отчетной новой Декларации, в которой уточнялись данные того же отчетного года (чтобы ранее исправленные ошибки не удвоились).

2. Исправление ошибки. После этого субъект хозяйствования приступает к определению занижения или завышения налоговых обязательств. Для этого нужно сравнить данные строки 5 (верно начисленный размер земельного налога) Уточняющей декларации

с данными ее строки 6 (неправильные данные перенесены из Декларации, данные которой уточняются).

Если в результате сравнения окажется, что ошибка привела к занижению налоговых обязательств (данные строки 5 больше данных строки 6), то субъект хозяйствования должен заполнить строки 7 и 8.

При этом в строке 7 отражаются данные о сумме занижения налоговых обязательств (положительное значение разницы между данными строк 5 и 6) **за все отчетные периоды года — и прошлые, и будущие.**

В строке 8 указывается только сумма занижения налоговых обязательств **за прошлые отчетные периоды.** Сумма же занижения, возникшая в отношении будущих периодов из-за исправления ошибки, в эту строку не переносится.

Таким образом, если уточняются данные прошлых лет, то в строку 8 нужно просто перенести все данные из строки 7. Если же уточняются данные текущего года, то в эту строку нужно перенести только данные из строки 7 по занижению налоговых обязательств за прошлые отчетные периоды (месяцы). За месяцы, по которым не окончился предельный срок подачи отчетности, эта строка не заполняется.

Если допущенная ошибка привела к завышению налоговых обязательств (данные строки 5 меньше данных строки 6), то субъект хозяйствования должен заполнить строку 9 Уточняющей декларации, в которой указывается положительное значение разницы данных строк 6 и 5 за все периоды года (прошлые и будущие), и строку 10, где указывается реальная сумма завышения налоговых обязательств за прошедшие налоговые периоды. Заполняется эта строка по аналогии со строкой 8.

3. Начисление штрафа. После определения реального занижения налоговых обязательств субъект хозяйствования должен начислить штраф в размере 3 % суммы занижения, возникшей в связи с исправлением ошибки, которая указана в строке 8. Указывать рассчитанный размер штрафа субъект хозяйствования должен в строке 11 Уточняющей декларации.

Обращаем внимание, что начислять 3 % «самоштраф» за ошибки, допущенные в Декларации, поданной на 2011 год, следует начиная с июля 2011 года. Это связано с тем, что в соответствии

с п. 7 подразд. 10 разд. XX НКУ [2] штрафные санкции за нарушение налогового законодательства за период с **1 января по 30 июня 2011 года применяются в размере не более 1 гривни за каждое нарушение**. Поэтому при допущении ошибок в период с января по июнь размер штрафа должен составлять не больше **1 гривни за каждое нарушение**.

За ошибки, допущенные после 30.06.2011 г., необходимо начислить штраф в размере 3 %, поскольку освобождение от начисления штрафа на этот период не распространяется.

Уплатить начисленный штраф субъект хозяйствования должен **до подачи Уточняющей декларации**.

4. Пеня. Кроме штрафа, субъект хозяйствования согласно п.п. 129.1.2 НКУ [2] должен также начислить и пеню со дня наступления срока погашения налогового обязательства, начисленного контролирующим органом или плательщиком налогов в случае выявления его занижения, на сумму такого занижения и за весь период занижения. Еще раз оговоримся, что, по мнению авторов, период начисления пени начинается с дня, следующего за последним днем предельного срока уплаты налогового обязательства; а заканчивается — непосредственно в день уплаты доначисленного налогового обязательства. Подробнее см. подраздел 3.1.3 данной книги. Размер пени определяется из расчета 120 % годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения (абз. 2 п. 129.4 НКУ [2]). Рассчитанную сумму пени субъект хозяйствования должен отразить в строке 12 Уточняющей декларации.

Субъект хозяйствования, у которого ошибка привела к завышению налоговых обязательств, никаких штрафов и пени начислять не будет.

Обратите внимание: если ошибка, выявленная в Декларации, была допущена и в приложении 1 «Сведения об имеющихся земельных участках» (например, неправильно указана площадь земельного участка или нормативная денежная оценка и т. п.), то вместе с Уточняющей декларацией нужно подать и это приложение с уточненными данными. О подаче такого приложения следует указать в соответствующем поле заключительной части Уточняющей декларации.

Порядок заполнения основной части Уточняющей декларации при исправлении ошибок, допущенных при расчете **арендной пла-**

ты за земли коммунальной или государственной собственности, подобен порядку исправления ошибок по земельному налогу, за исключением того, что:

- правильные данные о начисленной арендной плате за год и в разрезе месяцев по всем земельным участкам, находящимся в аренде, будут указаны в строке 13, а не в строке 5;

- указывать неправильные данные о начисленных налоговых обязательствах субъект хозяйствования будет в строке 14, в нее переносятся показатели из строки 13 Декларации, данные которой уточняются;

- определять размер занижения или завышения налоговых обязательств нужно в строках 15 и 16 (занижение) или 17 и 18 (завышение):

- начисленная сумма «самоштрафа» за занижение налогового обязательства отражается в строке 19, а пеня — в строке 20.

Пример 3.6.1. *Предприятие имеет в своей собственности два земельных участка. Один — площадью 200 м² в городе (численность населения — 150 тыс. чел., город областного значения), в котором не проведена нормативная денежная оценка участка (офиса), и второй — площадью 5300 гектаров за пределами города, нормативная денежная оценка которого составляет 16770 грн. за 1 гектар (земли сельскохозяйственного назначения — пашня). Плательщик земельного налога подал отчетность на 2012 год в установленный срок. В августе он обнаружил, что допустил ошибку, так как неверно указал площадь земельного участка, находящегося за пределами города (вместо 5300 указал 5000 гектаров). Уточняющая декларация подана 14.08.2012 г., накануне (13.08.2012 г.) были уплачены недоплата, пеня и «самоштраф».*

Для исправления этой ошибки субъект хозяйствования должен подать *Уточняющую декларацию* (см. рис. 3.6.1 на с. 178—179) и приложение 1 к Уточняющей декларации. Заполняя Уточняющую декларацию за 2012 год, следует помнить, что с 13.01.2012 г. был увеличен размер ставок земельного налога за земли, расположенные в пределах населенных пунктов, нормативная денежная оценка которых не проведена, потому рассчитывать земельный налог за такие земельные участки с 01.01.2012 г. по 12.01.2012 г.

следует по ставкам, действовавшим в 2011 году (старым ставкам), а с 13.01.2012 г. по 31.12.2012 г. — по новым ставкам.

Детально остановимся на расчете штрафных санкций и пени. Так, поскольку ошибка привела к занижению налоговых обязательств, субъект хозяйствования должен начислить «самоштраф» за январь — июнь в размере 3 % от суммы недоплаты.

Пеня начисляется за каждый случай несвоевременной уплаты налоговых обязательств отдельно, т. е. за недоплату налогового обязательства за каждый месяц стоит начислить пеню отдельно. Так, по данным примера пеня будет начислена по день погашения налогового обязательства (13.08.2012 г.) за период занижения:

- со 02.03.12 г. по 13.08.2012 г. (165 дней) — 17,58 грн. (419,25 грн. x 165 дней : 366 дней x 7,75 % : 100 % x 1,2)*;
- с 31.03.2012 г. по 13.08.2012 г. (136 дней) — 14,02 грн. (419,25 грн. x 136 дней : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2);
- с 01.05.2012 г. по 13.08.2012 г. (105 дней) — 10,82 грн. (419,25 грн. x 105 дней : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2);
- с 31.05.2012 г. по 13.08.2012 г. (75 дней) — 7,73 грн. (419,25 грн. x 75 дней : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2);
- с 30.06.2012 г. по 13.08.2012 г. (45 дней) — 4,64 грн. (419,25 грн. x 45 дней : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2);
- с 31.07.2012 г. по 13.08.2012 г. (14 дней) — 1,44 грн. (419,25 грн. x 14 дней : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2).

3.6.3. УТОЧНЕНИЕ ДАННЫХ ЧЕРЕЗ ОТЧЕТНУЮ НОВУЮ ДЕКЛАРАЦИЮ

При необходимости **уточнить данные на текущий и будущие отчетные (налоговые) периоды** по причине изменения нормативной денежной оценки земли, ее функционального использования, размера арендной платы, а также вследствие иных факторов,

* Заметим, что с 23.03.2012 г. размер учетной ставки НБУ был уменьшен с 7,75 % до 7,5 %. Но, невзирая на это, пеню за период с 02.03.2012 г. по 13.08.2012 г. следует рассчитывать, используя ставку НБУ 7,75 %, поскольку в соответствии с п. 129.4 НКУ [2] пеня начисляется из расчета 120 процентов годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения. За все другие периоды просрочки уплаты пеню следует начислять исходя из ставки НБУ 7,5 %.

влияющих на размер налоговых обязательств по плате за землю в будущем (например, продажа земельного участка), или выявления ошибок, **не затрагивающих прошедшие месяцы**, это можно сделать путем **подачи новой отчетной декларации**. Обратите внимание: таким способом **уточнять данные за прошлые периоды нельзя**.

Новую отчетную декларацию нужно подать **в течение 20 календарных дней месяца, следующего за отчетным** (в котором произошли изменения).

Порядок заполнения новой отчетной Декларации похож на порядок заполнения Уточняющей декларации, однако следует обратить внимание на определенные особенности.

1. При заполнении шапки новой отчетной Декларации отметку «Х» следует проставлять в поле «Нова звітна», а не «Уточнююча».

Кроме того, в поле 2 (при уточнении данных по земельному налогу) или поле 3 (при уточнении данных по арендной плате за земельные участки государственной либо коммунальной собственности) нужно указать год, за который подается новая отчетная Декларация, а также заполнить поле «*з урахуванням уточнень*», в котором плательщик должен указать дату (число и месяц), когда произошли изменения, повлиявшие на расчет налоговых обязательств по плате за землю.

2. Штрафные санкции при декларировании налоговых обязательств в новой отчетной Декларации не начисляются, так как данные уточняются за будущие периоды, срок согласования обязательств и уплаты начисленного налога в бюджет по которым еще не наступил.

3. Вместе с новой отчетной Декларацией субъект хозяйствования должен обязательно подать также приложение 1 «Сведения об имеющихся земельных участках», в котором будут содержаться сведения о приобретенном или взятом в аренду земельном участке. О подаче такого приложения вместе с Декларацией субъект хозяйствования делает соответствующую отметку в поле ее заключительной части «До декларації додаються». Это правило не касается уточнения налоговых обязательств в связи с изменением размера ставок платы за землю на протяжении года, так как в приложении 1 к Декларации информация о ставках имеющихся земельных участков не указывается.

№ з/п	Категорія земель	Площа земельної ділянки	Нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки або одиниці площі рілля по Автономній Республіці Крим або по області з урахуванням коефіцієнта індексації	Ставка податку (пр. за 1 кв. м або % від нормативної грошової оцінки земельної ділянки; % від одиниці площі рілля по Автономній Республіці Крим або по області)	Коефіцієнт до збільшення	Відсоток від суми земельного податку	Річна сума земельного податку, яка підлягає сплаті за даними платника	Річна сума орендної плати, яка підлягає сплаті за даними платника	Січень	Лютий	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1	Земельні ділянки сільськогосподарського призначення (як у межах населених										
1.1	у тому числі сільськогосподарські угіддя										
1.1.1 ⁷	рілля	5300	16770,00	0,10	x	x	88881,00	—	7406,75	7406,75	
<...>											
3	Земельні ділянки у межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких										
3.1 ⁷	Землі житлової та громадської забудови за період з 01.01.12 р. по 12.01.12 р.	200,00	x	1,68	1,60	—	17,34	—	17,34	—	
3.1 ⁷	Землі житлової та громадської забудови за період з 13.01.12 р. по 31.12.12 р.	200,00	x	1,83	1,60	—	566,71	—	29,91	48,80	
<...>											
5	Нараховано земельного податку на 2012 рік, усього (сума значень к. 10 - 21 р. 1.1.1 - 4.2)						89465,05	x	7454,00	7455,55	
6 ⁸	Нараховано земельного податку на 2012 рік за даними раніше поданої декларації (р. 5 декларації, що уточнюється)								7034,75	7036,30	
7 ⁸	Нараховано до збільшення податкового зобов'язання по земельному податку на 2012 рік (позитивне значення (р. 5 - р. 6))								419,25	419,25	
8 ⁸	Розмір заниження (недоплата) податкового зобов'язання по земельному податку минулих податкових періодів								419,25	419,25	
<...>											
11 ⁸	Сума штрафу ((к. 10 - 21 р. 8) x 3 % або 5 %)								75,47		
12 ⁹	Сума пені								56,23		
<...>											

Рис. 3.6.1. Фрагмент Уточнюючої декларації

Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
пунктів, так і за їх межами)									
7406,75	7406,75	7406,75	7406,75	7406,75	7406,75	7406,75	7406,75	7406,75	7406,75
<...>									
не проведено									
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
48,80	48,80	48,80	48,80	48,80	48,80	48,80	48,80	48,80	48,80
<...>									
7455,55	7455,55	7455,55	7455,55	7455,55	7455,55	7455,55	7455,55	7455,55	7455,55
7036,30	7036,30	7036,30	7036,30	7036,30	7036,30	7036,30	7036,30	7036,30	7036,30
419,25	419,25	419,25	419,25	419,25	419,25	419,25	419,25	419,25	419,25
419,25	419,25	419,25	419,25	-	-	-	-	-	-
<...>									
<...>									
<...>									

при исправлении ошибки по земельному налогу

№ з/п	Категорія земель	Площа земельної ділянки	Нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки або одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області з урахуванням коефіцієнта індексації	Ставка податку (грн. за 1 кв. м або % від нормативної грошової оцінки земельної ділянки; % від одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області)	Коефіцієнт до збільшення	Відсоток від суми земельного податку	Річна сума земельного податку, яка підлягає сплаті за даними платника	Річна сума орендної плати, яка підлягає сплаті за даними платника	Счень	Лютий
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<...>										
2	Земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (як у межах населених									
2.1 ⁷	Земля промисловості за період з 01.01.12 р. по 30.06.12 р.	75,0000	19755,00	5,00	—	—	—	37040,64	6173,44	6173,44
2.2 ⁷	Земля промисловості за період з 01.07.12 р. по 31.12.12 р.	75,0000	204000,00	1,00	—	—	—	76500,00	—	—
5	Нараховано земельного податку на 2012 рік, усього (сума значень к. 10 - 21 р. 1.1.1 - 4.2)							113540,64	6173,44	6173,44
<...>										
7 ⁸	Нараховано до збільшення податкового зобов'язання по земельному податку на 2012 рік (позитивне значення (р. 5 - р. 6))								—	—
<...>										

Рис. 3.6.2. Фрагмент отчетной новой Декларации при

Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
<...>									
пунктів, так і за їх межами)									
6173,44	6173,44	6173,44	6173,44	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	12750,00	12750,00	12750,00	12750,00	12750,00	12750,00
6173,44	6173,44	6173,44	6173,44	12750,00	12750,00	12750,00	12750,00	12750,00	12750,00
<...>									
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
<...>									

уточнении данных о начисленном размере земельного налога

При необходимости подается также приложение 2 «Сведения о льготах на земельный налог с имеющихся в наличии площадей земельных участков», о чем также делается соответствующая отметка в специальном поле Декларации.

Также следует учитывать, что рассчитывать налоговые обязательства и отражать их в отчетной новой Декларации в случае перехода права собственности на земельный участок от одного собственника к другому в течение календарного года нужно предыдущему собственнику **за период с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности** на указанный земельный участок, а новому — **начиная с месяца, в котором у нового собственника возникло право собственности** (п. 286.5 НКУ [2]).

Кроме того, при переходе права собственности на здание, сооружение (их часть) налог за земельные участки, на которых расположены такие здания, сооружения (их части), с учетом придомовой территории, уплачивается на общих основаниях с даты государственной регистрации права собственности на недвижимое имущество (п. 287.6 НКУ [2]).

Пример 3.6.2. *Промышленное предприятие имеет в собственности один земельный участок площадью 75 гектаров, нормативная денежная оценка которого составляет 204000 грн. за 1 га, размещенный за пределами населенного пункта. Нормативная денежная оценка пашни по области, где находится предприятие, составила 19755 грн. за 1 га.*

В связи с тем, что с 01.07.2012 г. вступил в силу Закон № 4834 [7], изменился механизм расчета земельного налога, и землепользователям следовало провести уточнение налоговых обязательств. Для этого в соответствии с п. 286.2 НКУ [2] они должны были подать отчетную Декларацию с уточненными данными (рис. 3.6.2 на с. 180–181) не позже 20.08.2012 г.

4. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В ОТЧЕТНОСТИ В СОЦИАЛЬНЫЕ ФОНДЫ

4.1. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В ОТЧЕТНОСТИ ПО ЕСВ

4.1.1. ВИДЫ ОШИБОК

Для того чтобы определиться, как исправлять ошибки, нужно их классифицировать.

Ошибки, которые могут быть допущены страхователями в отчетности, представляемой в органы Пенсионного фонда, можно условно разделить на следующие виды:

1) общие ошибки (реквизиты таблиц 5, 6, 7). Согласно п. 5.5 Порядка № 22-2 [39] к ним относятся ошибки в:

- Ф. И. О. застрахованного лица (реквизит «*Прізвище, ім'я, по батькові ЗО*»);
- указании гражданства (реквизит «*Громадянин України*»);
- коде страхователя (реквизит «*Ідентифікаційний код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків*»);
- номере учетной карточки застрахованного лица* (реквизит «*Номер облікової картки ЗО*»);
- коде категории застрахованного лица (реквизит «*Код категорії ЗО*»);

* Для определенных категорий граждан вместо этого реквизита могут указываться:

- серия и номер свидетельства об общеобязательном государственном социальном страховании;
- паспортные данные;
- серия и номер документа, удостоверяющего личность, которая не является гражданином Украины, но работает на территории Украины и не имеет регистрационного номера учетной карточки плательщика налогов.

— коде основания для исчисления стажа отдельным категориям лиц в соответствии с законодательством (специальный стаж) (реквизит «Код підстави для обліку спецстажу»);

2) непредоставление сведений, которые отражаются в таблице 5 относительно застрахованных лиц:

— с которыми был заключен или расторгнут трудовой договор или гражданско-правовой договор (кроме гражданско-правового договора, заключенного с физическим лицом — предпринимателем, если выполняемые работы (предоставляемые услуги) соответствуют видам деятельности, указанным в извлечении из Единого государственного реестра юридических лиц и физических лиц — предпринимателей);

— у которых произошли изменения в Ф.И.О. или в номере застрахованных лиц;

— которым был предоставлен отпуск для ухода за ребенком от трехлетнего возраста до достижения им шестилетнего возраста;

— которым был предоставлен отпуск по беременности и родам;

3) непредоставление сведений о застрахованных лицах, период работы которых зачисляется в специальный стаж (отражаются в таблице 7);

4) ошибки в суммовых показателях (реквизиты таблиц 1, 6):

— неправильное отражение базы обложения ЕСВ (взносами в Пенсионный фонд — до 2011 года), в том числе неправильное применение максимальной величины базы начисления ЕСВ (максимальной величины заработной платы (дохода), с которой уплачивались взносы в Пенсионный фонд — до 2011 года);

— применение неверного размера ставок для ЕСВ (взносов в Пенсионный фонд — до 2011 года);

— доначисление (уменьшение) ЕСВ за предыдущие отчетные периоды вследствие изменения класса профессионального риска производства.

Кроме вышеуказанных ошибок, на практике возможны ситуации, в результате которых необходимо проводить корректировки в приложении 4. Такая необходимость может возникнуть в случае, когда:

— работнику была начислена заработная плата за дни болезни (листок нетрудоспособности предоставлен после начисления заработной платы);

— болезнь работника наступила в период отпуска.

Порядок исправления общих ошибок, допущенных при формировании отчетности по ЕСВ, описан в *разд. V Порядка № 22-2 [39]*. Что касается **ошибок в денежных показателях**, в том числе допущенных при формировании пенсионной отчетности за периоды **до 2011 года**, то отдельных норм, которые регулировали бы порядок их исправления, в данном документе нет. Но то, как они исправляются, можно понять из форм отчета по ЕСВ.

Что касается **общих ошибок**, допущенных при формировании пенсионной отчетности за периоды **до 2011 года**, то исправлять их нужно согласно:

— *Порядку формирования и представления органам Пенсионного фонда Украины сведений о застрахованном лице, используемых в системе общеобязательного государственного пенсионного страхования, утвержденному постановлением правления Пенсионного фонда Украины от 10.06.2004 г. № 7-б*, если ошибки допущены за периоды до 2010 года;

— *Порядку № 26-1 [40]*.

Прежде чем перейти к порядку исправления каждого из вышеуказанных видов ошибок, рассмотрим общие правила.

4.1.2. ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК

В соответствии с *п. 5.1 Порядка № 22-2 [39]* у страхователя есть возможность **повторно предоставить приложение 4** за отчетный месяц в случае выявления ошибок в отчете **до предельного срока его представления**. При этом **действительным считается последний электронный или бумажный отчет, поданный страхователем до окончания сроков представления отчетности**. При формировании повторного приложения 4 его **подают полностью в правильном виде, таблицы 5 — 7 подаются со статусом «Початкова»**.

Отметим, что повторно приложение 4 можно представить **не позднее 20 числа месяца, следующего за базовым отчетным периодом**. Если последний день срока представления отчета приходится на **выходной, праздничный или другой нерабочий день**, то **последним днем представления отчета считается первый после него рабочий день** (*п. 2.15 Порядка № 22-2 [39]*).

Если же недостоверные сведения выявляют специалисты ПФУ, то именно они **в течение 2 рабочих дней уведомляют** страхователя о выявленных недостоверных данных (*п. 5.4 Порядка № 22-2 [39]*). В таком случае страхователь подает в соответствующий орган ПФУ **в течение следующих 10 рабочих дней** необходимые отменяющие документы по выявленным недостоверным данным о застрахованном лице и одновременно исходные документы с указанными правильными сведениями.

Для исправления в приложении 4 самостоятельно обнаруженных ошибок предельные сроки не установлены.

Далее рассмотрим подробно порядок исправления возможных видов ошибок, самостоятельно выявленных страхователем.

4.1.3 ИСПРАВЛЕНИЕ ОБЩИХ ОШИБОК

В соответствии с *п. 5.7 Порядка № 22-2 [39]* общие ошибки (перечислены в *п. 5.5* этого *Порядка [39]*), допущенные в прошлых отчетных периодах в реквизитах таблиц 5, 6, 7, исправляются путем формирования и подачи вместе с отчетом за текущий отчетный период отчета за предыдущий отчетный период, состоящего из:

— **Перечня таблиц отчета**, в реквизите «*Zвіт за місяць*» которого указывается тот месяц, в отчете за который допущена ошибка;

— **соответствующей таблицы (таблиц) приложения 4**, в которой (которых) были допущены ошибки (таблицы 5, 6, 7), с отметкой «**скасуюча**» за предыдущий отчетный период, в котором были предоставлены неверные данные. При этом в таблицах приложения 4 повторяются неправильные реквизиты. В реквизите «*Zвіт за місяць*» указывается месяц, в отчете за который допущена ошибка;

— **соответствующей таблицы (таблиц) приложения 4**, в которой (которых) были допущены ошибки (таблицы 5, 6, 7), с отметкой «**початкова**» с указанием **правильных реквизитов** за те отчетные периоды, в данных которых была допущена ошибка. В реквизите «*Zвіт за місяць*» указывается месяц, в отчете за который допущена ошибка.

Кроме того, страхователь вместе с этими документами подает еще и **пояснительную записку** об изменении сведений (п. 5.2 Порядка № 22-2 [39]).

В случае если требуется **полностью отменить сведения**, указанные в таблицах 5 и 7 приложения 4 к *Порядку 22-2 [39]*, подаются **только отменяющие документы** по выявленным недостоверным сведениям о застрахованном лице.

Обращаем внимание: при исправлении общих ошибок **не допускается изменение в денежных показателях** (в суммах начисленного заработка, суммах ЕСВ за отчетный месяц). То есть, такие показатели должны остаться такими же, как в неправильном отчете.

В случае если ошибка, относящаяся к общим, была допущена при формировании персонифицированной отчетности за периоды до 2010 года, в зависимости от того, в каком реквизите была ошибка, страхователь должен откорректировать соответствующий ранее поданные: *Список лиц, которые работают или работали у работодателя в отчетном году (приложение 15 к Инструкции № 16-6 [46])*, *Индивидуальные сведения о застрахованном лице — ИДАНІ (приложение 13 к Инструкции № 16-6 [46])*, *Список оснований, дающих право на применение льгот рабочим предприятия при определении пенсии, — СПП (приложение 14 к Инструкции № 16-6 [46])* за соответствующий год в порядке, предусмотренном для исправления ошибок в персонифицированной отчетности, поданной страхователями до 2010 года.

Общие ошибки, допущенные в пенсионном отчете (приложение 4 к *Порядку № 26-1 [40]*), который подавался в течение 2010 года, исправляются по правилам, предусмотренным *Порядком № 26-1 [40]*.

В случае если приложение 4 ошибочно представлено не за отчетный период, а за предыдущий период, страхователь должен подать в соответствующий орган Пенсионного фонда два отчета: отчет за предыдущий отчетный период и отчет за текущий отчетный период (п. 5.3 Порядка № 22-2 [39]).

Порядок исправления общих ошибок, допущенных в приложении 4 за предыдущий отчетный период, рассмотрим на конкретном примере.

Пример 4.1.1. 14.03.2012 г. на работу в ООО «Арсенал» был принят работник Сомов Андрей Владимирович (идентификационный номер 2785672378). Данное предприятие является основным местом работы Сомова А. В.

При формировании данных о принятом работнике в программном обеспечении был неправильно указан идентификационный номер: вместо 2785672378 указан номер 2785672387. В марте 2012 года Сомову А. В. была начислена заработная плата за фактически отработанное время в сумме 1909,09 грн. Сумма удержанного ЕСВ составила 68,73 грн.

Ошибка обнаружена в сентябре 2012 года, после истечения предельного срока представления приложения 4 за август 2012 года.

Поскольку работник в марте 2012 года был принят на рабочее место, период работы на котором не включается в специальный стаж, неправильные данные (идентификационный номер) попали в таблицу 5 приложения 4 за март 2012 года и таблицы 6 приложения 4 за март-август 2012 года.

Порядок исправления ошибки, допущенной в идентификационном номере работника, следующий:

1) формируем таблицу 5 за март 2012 года и таблицы 6 за март — август 2012 года с отметкой **«скасовуюча»**, в которых повторяются только неправильные данные на работника Сомова А. В. с неверным идентификационным номером 2785672387, приведенные в ранее поданном отчете (дублируем строку из ранее поданного отчета, повторяя при этом суммовые показатели);

2) формируем таблицу 5 за март 2012 года и таблицы 6 за март — август 2012 года с отметкой **«початкова»**, в которых указываются данные на работника Сомова А. В. с правильным идентификационным номером 2785672378 (приведенные в ранее поданном отчете суммовые показатели остаются без изменений);

3) формируем сопровождающий Перечень таблиц отчета, указав в реквизите **«Звіт за місяць»** месяц, за который исправляется ошибка.

Сформированные отчеты подаются вместе с приложением 4 за сентябрь 2012 года.

Как заполнить таблицы 5 и 6 приложения 4 при исправлении ошибки, рассмотрим на примере марта 2012 года (рис. 4.1.1 — 4.1.4).

<...>

Таблиця 5. Відомості про трудові відносини осіб

1. Ідентифікаційний код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків

3	5	8	9	5	2	2													
---	---	---	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

2. Філія за реєстрацією в органі Пенсійного фонду України

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

ТОВ «Арсенал»

(найменування страховальника)

3. Звіт за місяць: рік:

4. Тип: початкова скасовуюча додаткова

5. № з/п	6. Проміжний код	7. Категорія особи* (1 – так, 0 – ні)	8. Номер облікової картки ЗО										9. Прізвище, ім'я, по батькові ЗО			10. Період трудових відносин, відносин за договорами цивільно-правового характеру та відпусток		11. Підстава припинення трудових відносин				
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1	1	1	2	7	8	5	6	7	2	3	8	7	Сомов	Андрій	Володимирович	1	4	—	—	—	—	—

* Категорія особи: 1 – наймані працівники (трудова книжка); 2 – наймані працівники (без трудової книжки); 3 – особи, які виконують роботи за договорами цивільно-правового характеру; 4 – особи, яким надано відпустку по догляду за дитиною від трьохрічного віку до досягнення нею шестирічного віку; 5 – особи, яким надано відпустку по вагітності і пологах.

<...>

Рис. 4.1.1. Пример заполнения таблицы 5 приложения 4 с пометкой «скасовуюча»

<...>

Таблиця 5. Відомості про трудові відносини осіб

1. Ідентифікаційний код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків

3	5	8	9	5	5	2	2
---	---	---	---	---	---	---	---

2. Філія за реєстрацією в органі Пенсійного фонду України

--	--	--	--	--	--	--	--

ТОВ «Арсенал»

(найменування страховальника)

3. Звіт за місяць: рік:

4. Тип: початкова скасовуюча додаткова

5. № з/п	6. Громадянин України (1 – так, 0 – ні)	7. Категорія осіб*	8. Номер облікової картки ЗО								9. Прізвище, ім'я, по батькові ЗО			10. Період трудових відносин, відносин за договорами цивільно-правового характеру та відпусток		11. Підстава припинення трудових відносин			
			2	1	2	7	8	3	7	2	3	8	Сомов	Андрій	Володимирович		дата початку	дата закінчення	
1	1	1	2	1	8	5	6	7	2	3	7	8	Сомов	Андрій	Володимирович	1	4	—	—

* Категорія особи: 1 – наймані працівники (трудова книжка); 2 – наймані працівники (без трудової книжки); 3 – особи, які виконують роботи за договорами цивільно-правового характеру; 4 – особи, яким надано відпустку по догляду за дитиною від трьохрічного віку до досягнення нею шестирічного віку; 5 – особи, яким надано відпустку по вагітності і пологах.

<...>

Рис. 4.1.2. Пример заполнения таблицы 5 приложения 4 с пометкой «початкова»

Таблиця 6. Відомості про нараховування заробітної плати (доходу) застрахованим особам

1. Ідентифікаційний код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків

3	5	8	9	5	5	2	2
---	---	---	---	---	---	---	---

2. Флія за реєстрацією в органі Пенсійного фонду України

--	--	--	--	--	--	--	--

ТОВ «Арсенал»

(найменування страховальника)

3. Звіт за місяць: 03 рік: 2012 4. Тип: початкова скасовуюча

5. № з/п	6. Промадяння України (1 – так, 0 – ні)		7. Чоловік – Ч, жінка – Ж	9. Код категорії ЗО*	10. Тип нарахувань**	11. Місяць та рік, за який проведено нарахування***	13. Кількість календарних днів тимчасової непрацездатності	15. Загальна сума нарахованої заробітної плати/доходу (усього з початку звітного місяця)		17. Сума єдиного внеску за звітний місяць (за заробітної плати/доходу)	18. Ознака наявності трудової книжки (1 – так, 0 – ні)	19. Ознака наявності спеціального стажу (1 – так, 0 – ні)			
	14. Кількість календарних днів без збереження заробітної плати	16. Сума нарахованої заробітної плати/доходу у межах максимальної величини, на яку нараховується єдиний внесок						грн.	коп.				грн.	коп.	
1	1	4	2	7	8	5	6	7	2	3	8	7	3	1	0
Сомов Андрій Володимирович															
Разом за аркушем документів															
Разом за аркушем документів															

Рис. 4.1.3. Пример заполнения таблицы 6 приложения 4 с пометкой «скасовуюча»

<...>

Таблица 6. Відомості про нараховання заробітної плати (доходу) застрахованим особам

1. Ідентифікаційний код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків

3	5	8	9	5	5	2	2
---	---	---	---	---	---	---	---

2. Флія за реєстрацією в органі Пенсійного фонду України

--	--	--	--	--	--	--	--

ТОВ «Арсенал»

(найменування страховальника)

3. Звіт за місяць: 03 рік: 2012 4. Тип: початкова скасовуюча

5. № з/п	6. Промадання України (1 – так, 0 – ні)	7. Чоловік – Ч, жінка – Ж	8. Номер облікової картки ЗО	9. Код категорії ЗО*	10. Тип нарахувань**	11. Місяць та рік, за який проведено нарахування***	13. Кількість календарних днів тимчасової непрацездатності	14. Кількість календарних днів без збереження заробітної плати	15. Загальна сума нарахованої заробітної плати/доходу (усього з початку звітного місяця)		17. Сума єдиного внеску за звітний місяць (за заробітної плати/доходу)	18. Ознака наявності трудової книжки (1 – так, 0 – ні)	19. Ознака наявності спеціального стажу (1 – так, 0 – ні)
									грн.	коп.			
1	1	4	2785672378	1					190909		6873	1	
		Сомов Андрій Володимирович											
Разом за аркушем документів													
									190909		6873	0	
Разом за аркушем документів													
									190909		6873		

<...>

Рис. 4.1.4. Пример заполнения таблицы 6 приложения 4 с пометкой «початкова»

4.1.4. ЕСЛИ НЕ ПРЕДОСТАВИЛИ СВЕДЕНИЯ НА ЗАСТРАХОВАННЫХ ЛИЦ

Как быть, если в орган Пенсионного фонда ошибочно не предоставлены сведения о застрахованных лицах, с которыми был заключен или расторгнут трудовой договор или гражданско-правовой договор, у которых произошли изменения в Ф.И.О. или в номере учетной карточки застрахованных лиц, или о лицах, которым предоставлен отпуск для ухода за ребенком от трехлетнего возраста до достижения им шестилетнего возраста?

Согласно *п. 5.6 Порядка № 22-2 [39]*, в случае если в таблице 5 приложения 4 страхователь не указал застрахованное лицо, с которым был заключен или расторгнут трудовой договор за предыдущий период, он подает вместе с отчетом за текущий отчетный период отчет за предыдущий период, в котором допущена ошибка, содержащий:

- титульный лист (перечень таблиц отчета);
- таблицу 5 со статусом «дodatкова» с данными на такое застрахованное лицо.

По нашему мнению, таблицу 5 со статусом «дodatкова» логично подавать и в тех случаях, когда ошибочно не были предоставлены сведения на застрахованных лиц, которые изменили Ф.И.О. или которым был предоставлен отпуск для ухода за ребенком от трехлетнего возраста до достижения им шестилетнего возраста.

Если страхователь, у которого есть рабочие места, работа на которых зачисляется в специальный стаж, ошибочно не представил таблицу 7 приложения 4 со сведениями на застрахованных лиц, работающих на таких местах, он должен подать вместе с отчетом за текущий отчетный период отчет за предыдущий период, в котором допущена ошибка, содержащий:

- титульный лист (перечень таблиц отчета);
- таблицу 7 со статусом «дodatкова» с данными на такое застрахованное лицо.

Обращаем внимание: если страхователь подает за один и тот же отчетный период таблицы со статусом **«скасoвуючa»** и **«дoдaткoвa»**, то они подаются с отдельными титульными листами, т. е. как два отдельных отчета. Это прямо предусмотрено *п. 5.8 Порядка № 22-2 [39]*.

Пример 4.1.2. *Работник предприятия (Вьюнченко Олег Васильевич, ИНН — 2456558888) был уволен 17.08.2012 г. по соглашению сторон (п. 1 ст. 36 КЗоТ). На данном предприятии Вьюнченко работал по совместительству. Ошибочно при формировании приложения 4 за август 2012 года таблица 5 не была сформирована. Ошибка обнаружена в сентябре 2012 года, после истечения предельного срока подачи приложения 4 за август 2012 года.*

В таком случае в соответствии с п. 5.6 Порядка № 22-2 [39] страхователь подает вместе с Приложением 4 за текущий отчетный период (за сентябрь 2012 года) отчет за предыдущий период, содержащий:

- перечень таблиц отчета за август 2012 года;
- таблицу 5 за август 2012 года со статусом «додаткова» с данными только на застрахованное лицо, которое не было указано, т. е. на Вьюнченко О. В. (рис. 4.1.5).

Таблиця 5. Відомості про трудові відносини осіб

1. Ідентифікаційний код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків

4	1	5	6	7	8	1	2
---	---	---	---	---	---	---	---

2. Філія за реєстрацією в органі Пенсійного фонду України

--	--	--	--	--	--	--	--

ТОВ «Пронто»

(найменування страховальника)

3. Звіт за місяць: рік:

4. Тип: початкова скасовуюча додаткова

5. № з/п	6. Проміжний код	7. Категорія особи*	8. Номер облікової картки ЗО								9. Прізвище, ім'я, по батькові ЗО		10. Період трудових відносин, відносин за договорами цивільно-правового характеру та відпусток		11. Підстава припинення трудових відносин		
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	дата початку	дата закінчення		п. 1 ст. 36 КЗпП	
1	1	2	2	2	4	5	6	5	8	8	8	Вьюнченко	Олег	Васильович	1	7	п. 1 ст. 36 КЗпП

* Категорія особи: 1 — наймані працівники (трудова книжка); 2 — наймані працівники (без трудової книжки); 3 — особи, які виконують роботи за договорами цивільно-правового характеру; 4 — особи, яким надано відпустку по догляду за дитиною від трирічного віку до досягнення нею шестирічного віку; 5 — особи, яким надано відпустку по вагітності і пологах.

Рис. 4.1.5. Пример заполнения таблицы 5 приложения 4 с пометкой «додаткова»

4.1.5. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК, ДОПУЩЕННЫХ В БАЗЕ ДЛЯ ВЗИМАНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

Сразу же оговоримся, что в случае если доход начисляется в текущем месяце за предыдущий, в частности, в связи с уточнением количества отработанного времени, выявлением ошибки, т. е. когда **ошибочно доход не был начислен и включен в базу для начисления ЕСВ**, сумма доначисленного дохода включается в зарплату того месяца, когда проведено начисление. Другими словами, доначисление дохода производится в месяце выявления такой неточности. Это прямо указано в *п.п. 4.3.3 Инструкции № 21-5 [47]*. Таким образом, доначисление доходов за прошлые периоды не является ошибкой.

Следовательно, корректировать данные, указанные в приложении 4 за прошлые отчетные периоды, в данном случае не нужно. Обязательства по уплате ЕСВ возникают не ранее начисления дохода, поэтому доначисленные суммы ЕСВ отражаются в приложении 4 за текущий месяц без начисления штрафных санкций.

Теперь рассмотрим ситуации, когда допущенные страхователем ошибки влекут за собой необходимость корректировки.

Доход был начислен, но ошибочно не включен в базу для взимания страхового взноса

В соответствии со *ст. 7 Закона о ЕСВ [8]* в базу для начисления и удержания ЕСВ включаются: начисленная **заработная плата** по видам выплат, которые включают основную и дополнительную заработную плату, другие поощрительные и компенсационные выплаты, в том числе в натуральной форме, определяемые согласно *Закону об оплате труда [5]*, **оплата первых пяти дней временной нетрудоспособности** за счет средств работодателя и **пособие по временной нетрудоспособности, вознаграждение физическим лицам за выполнение работ (предоставление услуг) по гражданско-правовым договорам**.

В случае если одна из вышеперечисленных выплат была начислена, но ошибочно не попала в базу начисления ЕСВ, и соответственно не была отражена в приложении 4, страхователь

должен исправить ошибку, т. е. доначислить ЕСВ и произвести корректировку данных приложения 4.

При исправлении таких ошибок необходимо учитывать следующие правила:

1) при начислении страховых взносов за прошлые периоды используем **размер страхового взноса, действовавшего на день начисления выплат** (дохода), на которые начисляются страховые взносы (*п.п. 4.1.4 Инструкции № 21-5 [47]*);

2) ограничение выплат **максимальной базой начисления ЕСВ**, на которые начисляются страховые взносы, устанавливаемое законодательством, осуществляется **за каждый месяц отдельно в размере** ограничения, которое **действовало в период, за который осуществляется начисление выплат**. «Переходящие» выплаты (отпускные и больничные) для целей сравнения с максимальной базой начисления ЕСВ распределяются по месяцам, на которые они приходятся;

3) для целей **сравнения с максимальной величиной базы начисления ЕСВ** выплаты следует учитывать в такой **последовательности**:

- заработная плата;
- вознаграждения по гражданско-правовым договорам;
- больничные.

В случае если страхователь выявил, что доход был начислен, но ошибочно не попал в базу начисления ЕСВ, такая ошибка исправляется в **приложении 4 за месяц, в котором она выявлена, через таблицу 1 и таблицу 6**. Аналогичным образом исправляется ошибка, допущенная при исчислении пенсионных взносов за периоды до 2011 года.

Порядок заполнения указанных таблиц приложения 4 следующий:

1) если **ошибка допущена в отчетных периодах начиная с января 2011 года**, то в **таблице 1** за месяц, в котором исправляют ошибку, заполняют:

— **строку 6** — указывают сумму **строк 6.1 и 6.3** (сумма начисленного и удержанного ЕСВ);

— **строку 6.1** — указывают сумму ЕСВ, начисленного на доход, ошибочно не включенный в базу обложения ЕСВ в прошлом отчетном периоде (с учетом максимальной базы начисления ЕСВ,

действовавшей в месяце начисления дохода), в том числе в *строках 6.1.1 — 6.1.8* указывают сумму доначисленного ЕСВ в разрезе ставок в части начислений. Например, если в базу обложения ЕСВ ошибочно не были включены больничные, то сумму доначисленного ЕСВ надо будет отразить в *строке 6.1.8* (33,2 %);

— *строку 6.3* — указывают сумму ЕСВ, удержанного с дохода, который в прошлый период не включен в базу обложения (с учетом максимальной базы начисления ЕСВ, действовавшей в месяце начисления дохода), в том числе в *строках 6.3.1 — 6.3.5* указывают сумму доудержанного ЕСВ в разрезе ставок в части удержаний. Например, если ЕСВ доудержан с больничных, заполняется *строка 6.3.5* (2 %);

— *строку 6.4* — указывают сумму дохода, который в прошлом отчетном периоде ошибочно не включен в базу обложения ЕСВ (с учетом максимальной величины, действовавшей в месяце начисления дохода). Такая строка не заполняется, когда ошибка связана с применением неверных размеров ставок ЕСВ;

— *строку «Зміст помилки»* — указывают период, в котором допущена ошибка, вид выплаты, на которую не начислен и с которой не удержан ЕСВ. Согласно разъяснениям Пенсионного фонда при наличии нескольких ошибок в данной строке необходимо описать каждую из них (*письмо ПФУ от 07.03.2012 г. № 5537/05-10*).

Если **ошибка была допущена при исчислении пенсионных взносов в отчетных периодах до 2011 года**, то в **приложении к таблице 1** заполняется:

— *строка 3.1* — указывается общая сумма доначисленных и доудержанных пенсионных взносов, в том числе в *строке 3.1.1* указывают сумму пенсионных взносов в части начислений, в *строке 3.1.2* — сумму пенсионных взносов в части удержаний;

— *строка 3.2* — указывают сумму выплаты, на которую доначислены пенсионные взносы;

— *строка 3.5* — здесь необходимо указать, влечет ли за собой допущенная ошибка изменения в персонифицированной отчетности;

2) в **таблице 6** на застрахованное лицо, начисленный доход которого ошибочно не попал в базу обложения ЕСВ (пенсионными взносами — до 2011 года), заполняется строка:

— с кодом типа начислений (далее — КТН) 2 (*реквизит 10*), если ошибка допущена за отчетные периоды начиная с января 2011 года. В *реквизите 11* указывается месяц и год, за который исправляется ошибка, в *реквизите 15* указывается сумма доначисленного дохода, в *реквизите 16* — сумма доначисленного дохода с учетом максимальной величины, действовавшей в месяце начисления дохода, в *реквизите 17* — сумма удержанного ЕСВ с указанного дохода. **Все денежные показатели таблицы 6 в данном случае должны иметь положительное значение;**

— с КТН 6, если ошибка допущена при начислении пенсионных взносов за периоды до 2011 года*. Порядок заполнения остальных реквизитов аналогичен вышеуказанному.

Заполнив таблицы 1 и 6, проверить себя можно следующим образом: итог *реквизита 16* таблицы 6 с КТН 2 должен быть равен значению *строки 6.4* таблицы 1, а итог *реквизита 17* таблицы 6 с КТН 2 — значению *строки 6.3* таблицы 1. Аналогичным образом проверяют правильность исправления ошибок, допущенных в пенсионной отчетности за периоды до 2011 года, только данные таблицы 6 сопоставляют с данными приложения к таблице 1.

Доход, который не подлежит обложению ЕСВ, ошибочно включен в базу обложения страховыми взносами

В данном случае ошибка также исправляется через таблицу 1 и таблицу 6 следующим образом:

1) если **ошибка допущена в отчетных периодах, начиная с 2011 года**, то в **таблице 1** за месяц, в котором исправляют ошибку, заполняют:

— *строку 7* — указывают сумму *строк 7.1* и *7.3* (общая сумма, на которую необходимо уменьшить ЕСВ в части начислений и в части удержаний);

— *строку 7.1* — указывают сумму излишне начисленного

* Согласно ст. 19 Закона № 1058 [12] базой обложения взносами в Пенсионный фонд являлись фактические расходы на оплату труда, вознаграждения за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, подлежащие обложению налогом с доходов физических лиц, а также суммы оплаты больничных.

ЕСВ, в том числе в *строках 7.1.1 — 7.1.8* приводят расшифровку излишне начисленного ЕСВ в разрезе ставок;

— *строку 7.3* — указывают сумму излишне удержанного ЕСВ, в том числе в *строках 7.3.1 — 7.3.5* указывают сумму излишне удержанного ЕСВ в разрезе ставок;

— *строку 7.4* — указывают сумму дохода, на которую излишне начислен и с которой излишне удержан ЕСВ. Строка не заполняется, если ошибка связана с применением неверных размеров ставок ЕСВ;

— *строку «Зміст помилки»* — указывают период, в котором допущена ошибка, вид выплаты, на которую излишне начислен и с которой излишне удержан ЕСВ. Согласно разъяснениям Пенсионного фонда при наличии нескольких ошибок в данной строке необходимо описать каждую из них (*письмо ПФУ от 07.03.2012 г. № 5537/05-10*).

Если **ошибка была допущена при исчислении пенсионных взносов в отчетных периодах до 2011 года**, то в **приложении к таблице 1** заполняется:

— *строка 3.3* — указывается общая сумма, на которую уменьшены пенсионные взносы в части начислений и в части удержаний, в том числе в *строке 3.3.1* указывают сумму, на которую уменьшены пенсионные взносы в части начислений, в *строке 3.3.2* — сумму, на которую уменьшены пенсионные взносы в части удержаний;

— *строка 3.4* — указывают сумму выплаты, на которую излишне начислены пенсионные взносы;

— *строка 3.5* — здесь необходимо указать, влечет ли за собой допущенная ошибка изменения в персонифицированной отчетности;

2) в **таблице 6** на застрахованное лицо, доход которого ошибочно был включен в базу обложения ЕСВ (пенсионными взносами — до 2011 года), заполняется строка:

— с **КТН 3 (реквизит 10)**, если **ошибка допущена за отчетные периоды, начиная с января 2011 года**. В *реквизите 11* указываются месяц и год, за который исправляется ошибка, в *реквизитах 15 и 16* указывается сумма дохода, с которого излишне удержан ЕСВ, в *реквизите 17* — сумма излишне удержанного ЕСВ с указанного дохода. Все денежные показатели таблицы 6 должны иметь положительное значение;

— с КТН 7, если ошибка допущена при начислении пенсионных взносов за периоды до 2011 года.

Проверить, правильно ли заполнены таблицы приложения 4, можно следующим образом: итог *реквизита 16* таблицы 6 с КТН 3 должен быть равен значению *строки 7.4* таблицы 1, а итог *реквизита 17* таблицы 6 с КТН 3 — значению *строки 7.3* таблицы 1.

Обращаем внимание: **суммы пени и штрафов в приложении 4 не отражаются.**

К приложению 4 за отчетный месяц, в составе которого исправляется ошибка, допущенная в прошлых отчетных периодах, составляется сопровождающий Перечень таблиц отчета. При этом в реквизите «*Zвіт за місяць*» указывают месяц, в котором исправляется допущенная ошибка.

Как видим, **все суммовые ошибки**, допущенные как при исчислении ЕСВ за периоды с 01.01.2011 г., так и при исчислении пенсионных взносов за периоды до указанной даты, исправляются через приложение 4 за месяц, в котором обнаружена ошибка. Вместе с тем, в случае если ошибка была допущена в базе начисления пенсионных взносов в отчетных периодах до 2010 года, кроме исправлений в приложении 4, необходимо дополнительно подать форму **ІНДАНІ** (*приложение 13 к Инструкции № 16-6 [46]*) за отчетный год, в котором была допущена ошибка по процедуре исправления ошибок в персонифицированной отчетности, поданной страхователями до 2010 года.

Отметим, что аналогичным образом (через таблицы 1 и 6) исправляются в приложении 4 ошибки, связанные с **применением неверного размера или неправильным порядком применения:**

— **максимальной величины зарплаты (дохода), с которого взимаются взносы в Пенсионный фонд — до 01.01.2011 г.** (размер равен 15 размерам прожиточного минимума для трудоспособных лиц, действующего в соответствующем месяце);

— **максимальной базы начисления ЕСВ — с 01.01.2011 г.** (размер равен 15 размерам прожиточного минимума для трудоспособных лиц, действующего в соответствующем месяце — до 01.10.2011 г. и 17 размерам прожиточного минимума для трудоспособных лиц, действующего в соответствующем месяце — с 01.10.2011 г.);

Пример 4.1.3. В сентябре 2012 года были выявлены ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах, следующего характера:

1) в марте 2012 года бывшему работнику Павлюченко Игорю Александровичу (идентификационный номер — 2873541777), который был уволен 21.01.2012 г., была начислена компенсация за неиспользованный отпуск в сумме 2028,20 грн., которая ошибочно не была начислена ему при увольнении. На сумму компенсации был начислен ЕСВ в сумме 755,71 грн. ($2028,20 \text{ грн.} \times 37,26 \%^*$) и удержан ЕСВ в сумме 73,02 грн. ($2028,20 \text{ грн.} \times 3,6 \%$). Однако выплаты за неотработанное время, которые начисляются физическому лицу, не состоящему в трудовых отношениях с предприятием, не подлежат обложению ЕСВ. В связи с этим вследствие ошибки завышена сумма ЕСВ, подлежащая уплате за март 2012 года;

2) в июне 2012 года работнику Проненко Николаю Сергеевичу (идентификационный номер — 2798535444) была начислена и выплачена материальная помощь на оздоровление в сумме 1000 грн. Ошибочно данная выплата не включена в базу обложения ЕСВ. Вследствие допущенной ошибки была занижена сумма ЕСВ, подлежащего уплате в Пенсионный фонд за июнь 2012 года. Суммы ЕСВ, которые должны быть доначислены в связи с исправлением ошибки, составляют: в части начислений — 372,60 грн. ($1000 \text{ грн.} \times 37,26 \%$), в части удержаний — 36 грн. ($1000 \text{ грн.} \times 3,6 \%$). За сентябрь 2012 года Проненко Н. С. начислена заработная плата в сумме 3500 грн. Сумма ЕСВ, удержанного из заработной платы Проненко Н. С., составила 126 грн.

Приведем дополнительные данные, необходимые для заполнения таблицы 6 приложения 4 за сентябрь 2012 года:

— Тимченко Олегу Николаевичу (идентификационный номер — 2888535111) начислена зарплата в сумме 3000 грн., ЕСВ в части удержаний составил 108 грн.;

— Варченко Татьяне Борисовне (идентификационный номер — 2658535777) начислена зарплата в сумме 3200 грн., ЕСВ в части удержаний составил 115,20 грн.;

— Пальченко Петру Павловичу (идентификационный номер — 2879535999) начислена зарплата в сумме 3700 грн., ЕСВ в части удержаний составил 133,20 грн.

* Ставка ЕСВ в части начислений принята условно.

В связи с тем, что ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах, выявлены в сентябре 2012 года, их необходимо исправить в приложении 4 за этот месяц с помощью:

— таблицы 1, где для исправления первой ошибки, допущенной в марте 2012 года, следует заполнить *строку 7*, в том числе *строки 7.1, 7.1.1, 7.3, 7.3.1, 7.4*, а для исправления второй ошибки, допущенной в июне 2012 года, — *строку 6*, в том числе *строки 6.1, 6.1.1, 6.3, 6.3.1, 6.4*;

— таблицы 6, где на уволенного работника Павлюченко И. А. заполняется строка с КТН 3 с указанием суммы компенсации за неиспользованный отпуск и излишне удержанного с нее ЕСВ, а на работника Проненко Н. С. заполняется строка с КТН 2 с указанием суммы материальной помощи и удержанного с нее ЕСВ.

Используя вышеприведенные данные, заполним таблицу 1 только в части, требующей исправления ошибок (рис. 4.1.6 на с. 203–204), и таблицу 6 приложения 4 (рис. 4.1.7 на с. 205–206).

<...>

Таблица 1. Нарухування єдиного внеску

№ з/п	Назва показника	Сума (грн.)
1	2	3
	<...>	
6	Донараховано та/або доутримано єдиного внеску у зв'язку з виправленням помилки, допущеної в попередніх звітних періодах (р. 6.1 + р. 6.2 + р. 6.3)	408,60
6.1	Донараховано єдиного внеску (крім сум, зазначених у р. 6.2)	372,60
6.1.1	36,76 — 49,7 %	372,60
6.1.2	36,3 %	—
6.1.3	45,96 %	—
6.1.4	8,41 %	—
6.1.5	5,3 %	—
6.1.6	5,5 %	—
6.1.7	34,7 %	—
6.1.8	33,2 %	—
6.2	Донараховано єдиного внеску за попередні звітні періоди внаслідок збільшення класу професійного ризику виробництва	—

1	2	3
6.3	Додатково утримано єдиного внеску	36,00
6.3.1	3,6 %	36,00
6.3.2	2,85 %	—
6.3.3	6,1 %	—
6.3.4	2,6 %	—
6.3.5	2 %	—
6.4	Сума виплат, на яку донараховано єдиний внесок	1000,00
	<i>Зміст помилки У червні 2012 року не нараховано та не утримано єдиний внесок з матеріальної допомоги на оздоровлення.</i>	
7	Зменшено суму єдиного внеску у зв'язку з виправленням помилки, допущеної в попередніх звітних періодах (р. 7.1 + р. 7.2 + р. 7.3)	828,73
7.1	Зменшено нарахування (крім сум, зазначених у р. 7.2)	755,71
7.1.1	36,76 — 49,7 %	755,71
7.1.2	36,3 %	—
7.1.3	45,96 %	—
7.1.4	8,41 %	—
7.1.5	5,3 %	—
7.1.6	5,5 %	—
7.1.7	34,7 %	—
7.1.8	33,2 %	—
7.2	Зменшено суму єдиного внеску за попередні звітні періоди внаслідок зменшення класу професійного ризику виробництва	—
7.3	Зменшено утримань	73,02
7.3.1	3,6 %	73,02
7.3.2	2,85 %	
7.3.3	6,1 %	
7.3.4	2,6 %	
7.3.5	2 %	
7.4	Сума виплат, на яку зайво нараховано єдиний внесок	2028,20
	<i>Зміст помилки У березні 2012 року зайво нараховано та утримано єдиний внесок з компенсації за невикористані дні відпустки, що нарахована колишньому працівнику після звільнення.</i>	—
<...>		

<...>

Рис. 4.1.6. Пример заполнения таблицы 1 приложения 4 в части, требующей исправления ошибок

<...>

Таблиця 6. Відомості про нарахування заробітної плати (доходу) застрахованим особам

1. Ідентифікаційний код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків

3	4	1	2	8	5	8	1
---	---	---	---	---	---	---	---

2. Філія за реєстрацією в органі Пенсійного фонду України

--	--	--	--	--	--	--	--

ТОВ «Зоря»

(найменування страховальника)

3. Звіт за місяць:

0	9
---	---

 рік:

2	0	1	2
---	---	---	---

 4. Тип: початкова скасовуюча

5. № з/п	6. Проміжний код (1 – так, 0 – ні)	7. Чоловік – Ч, жінка – Ж	8. Номер облікової картки ЗО	9. Код категорії ЗО*	10. Тип нарахувань**	11. Місяць та рік, за який проведено нарахування**	13. Кількість календарних днів тимчасової непрацездатності	15. Загальна сума нарахованої заробітної плати/доходу (усього з початку звітного місяця)		17. Сума єдиного внеску за звітний місяць (за заробітної плати/доходу)	18. Ознака наявності трудової книжки (1 – так, 0 – ні)	
								грн.	коп.			грн.
1	1	Ж	2658535777	1				320000	11520	1		
			12. Прізвище, ім'я, по батькові ЗО									
			Варченко Тетяна Борисівна									
2	1	Ч	2873541777	1	3	32012		202820	7302	1		
			Павлюченко Ігор Олександрович									
								202820		0		

4.1.6. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК, СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ НЕВЕРНОГО РАЗМЕРА СТАВКИ СТРАХОВОГО ВЗНОСА

До 2011 года ошибки, связанные с применением неверного размера ставки пенсионных взносов, были редким явлением. Такая ошибка могла быть допущена в связи с изменением статуса категории застрахованного лица (например, получением работником статуса инвалида). Напомним, что предприятия, где работают инвалиды, определяли пенсионные взносы в части начислений отдельно по ставке **4 % для работающих инвалидов** (независимо от группы инвалидности) и **по ставке 33,2 % для других работников**.

После вступления в силу *Закона о ЕСВ [8]* (с 01.01.2011 г.), которым был введен ЕСВ, вероятность ошибок, связанных с применением неправильного размера ставки ЕСВ, возросла. Согласно *ст. 8 Закона о ЕСВ [8]* для каждого вида выплат установлены свои размеры ставок ЕСВ. Кроме того, разные ставки предусмотрены для отдельных категорий страхователей и застрахованных лиц.

Отметим, что точных инструкций, дающих ответ на данный вопрос, *Порядок № 22-2 [39]* не содержит. Поэтому необходимо руководствоваться логикой.

Особенность такого рода ошибок заключается в том, что **искажается только сумма ЕСВ** (в части начислений и/или в части удержаний), **не затрагивая базу обложения ЕСВ**.

Если **ошибка была допущена в размере ставки ЕСВ в части начислений**, то она исправляется только с помощью **таблицы 1 приложения 4**. В данном случае заполняются следующие строки данной таблицы:

— *строки 6, 6.1*, в том числе *строки 6.1.1 — 6.1.8* (в зависимости от того, какая правильная ставка должна быть применена к доходу), «*Зміст помилки*» — если ЕСВ доначисляется;

— *строки 7, 7.1*, в том числе *строки 7.1.1 — 7.1.8* (в зависимости от того, какая правильная ставка должна быть применена к доходу), «*Зміст помилки*» — если ЕСВ уменьшается.

В случае если ошибка была допущена в размере ставки взноса в Пенсионный фонд в части начислений, то она исправляется в приложении к таблице 1 путем заполнения:

— *строк 3.1, 3.1.1* — если взносы доначисляются;

— *строки 3.3, 3.3.1* — если взносы уменьшаются.

Если **ошибка допущена в размере ставки взноса в части удержаний**, необходимо заполнить:

1) в **таблице 1**:

— *строку 6.3*, в том числе *строки 6.3.1 — 6.3.5* (в зависимости от того, какая правильная ставка должна быть применена к доходу), «*Зміст помилки*» — если ЕСВ доначисляется;

— *строку 7.3*, в том числе *строки 7.3.1 — 7.3.5* (в зависимости от того, какая правильная ставка должна быть применена к доходу), «*Зміст помилки*» — если ЕСВ уменьшается;

2) в **таблице 6** соответствующие строки на работников с **КТН 2** (если в результате ошибки взносы занижены) или **КТН 3** (если в результате ошибки ЕСВ завышен). При этом также необходимо заполнить *реквизиты 15 и 16*.

В случае если неправильные размеры ставок ЕСВ были применены и в части начислений, и в части удержаний, то одновременно необходимо совершить все вышеуказанные действия.

Другие таблицы приложения 4 исправление ошибок, связанных с применением неверного размера ставки взноса, не затрагивает. Вместе с тем ошибкой, которая сопутствует ошибке, связанной с неправильным применением размера ставки ЕСВ, может быть неверное применение кода категории застрахованного лица (*реквизит «Код категорії ЗО»*). Такая ошибка относится к общим и исправляется путем подачи таблицы 6 приложения 4 с отметкой «**скасовуюча**» за предыдущий отчетный период, в котором был указан неверный код категории застрахованного лица, и таблицы 6 с отметкой «**початкова**» с указанием правильного кода (см. подраздел 4.1.3 данной книги).

В случае если ошибка в размере ставки взносов в Пенсионный фонд была допущена в прошлых отчетных периодах до 2010 года, то дополнительно необходимо подать форму ИНДАНІ (*приложение 13 к Инструкции № 16-6 [46]*) с типом «Коригувальна» за год, в котором допущена ошибка, сопроводив ее Ярлыком-распиской.

Существует еще один случай, когда **необходимо корректировать сумму начисленного ЕСВ вследствие неверного применения размера ставки ЕСВ — изменение класса профессионального риска производства вследствие изменения основного вида дея-**

тельности. Такая корректировка проводится за период с даты установления нового класса профессионального риска производства на основании уведомления органа Пенсионного фонда Украины по форме приложения 1 к *Порядку взятия на учет и снятия с учета в органах Пенсионного фонда Украины плательщиков единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, утвержденному постановлением правления ПФУ от 27.09.2010 г. № 21-6*, с отметкой «Зміни».

Страхователь самостоятельно проводит перерасчет начисленного ЕСВ за вышеуказанный период. Полученную разницу между начисленной суммой ЕСВ по размеру, установленному ранее, и начисленной суммой ЕСВ по новому размеру за указанный период страхователь отражает в таблице 1 приложения 4 за отчетный период, в котором получено уведомление в строках:

— 6.2 — если согласно уведомлению класс профессионального риска производства и соответственно размер ставки ЕСВ в части начислений увеличены;

— 7.2 — если согласно уведомлению класс профессионального риска производства и соответственно размер ставки ЕСВ в части начислений уменьшены.

4.1.7. КОРРЕКТИРОВКИ В СВЯЗИ С ВНОВЬ ОТКРЫВШИМИСЯ ОБСТОЯТЕЛЬСТВАМИ

Перерасчет зарплаты в случае болезни работника.

На практике нередки случаи (особенно в бюджетных учреждениях), когда работнику начислили заработную плату за весь месяц, а потом он предоставил листок нетрудоспособности, свидетельствующий о его болезни в этом месяце. Такие ситуации возможны, когда заработная плата начисляется до конца текущего месяца или в случае, если должным образом не ведется табельный учет.

В вышеуказанном случае возникает необходимость в перерасчете заработной платы. Что касается больничных, то они начисляются, как правило, в том месяце, когда предоставлен листок нетрудоспособности.

Сумма выплат по временной нетрудоспособности отражается в таблице 1 (в строках 1, 1.3, 1.4, 2, 2.3, 4, 4.3) и таблице 6

приложения 4 за месяц, в котором они начислены. В таблице 6 на застрахованное лицо, которому начислены больничные, заполняется отдельная строка, где, в частности, указывается в *реквизите 9* — код категории застрахованного лица «29», в *реквизите 11* — месяц и год, за который они начислены. При этом следует иметь в виду, что суммы выплат, начисленные за дни временной нетрудоспособности, вносятся в поле соответствующего месяца только в сумме, приходящейся на указанный месяц.

Заработная плата, начисленная за рабочие дни, в течение которых работник болел согласно листку нетрудоспособности, является излишне начисленной. Поэтому в месяце, когда работник предоставил листок нетрудоспособности, необходимо произвести перерасчет и исключить сумму излишне начисленной заработной платы из персонифицированных данных за месяц, в котором она была начислена.

Отметим, что согласно *письму ПФУ от 07.03.2012 г. № 5537/05-10* в данном случае допускается внесение отрицательных значений в таблицу 6. При этом необходимо заполнить *реквизит 11*, в котором указать, за какой месяц проводится корректировка. В таблице 1 отсторнированная сумма заработной платы отражается в составе общего фонда оплаты труда за отчетный месяц.

Специальный КТН для корректировки зарплаты за дни болезни в таблице 6 *Порядком № 22-2 [39]* не предусмотрен.

Таким образом, корректировка заработной платы за дни болезни работника отражается в **таблице 6** приложения 4 за отчетный месяц, в котором был предоставлен больничный, следующим образом:

1) заполняется строка на застрахованное лицо, по которому необходимо произвести корректировку заработной платы, где указываются:

- в *реквизите 9* — «1» («2» — для работников-инвалидов);
- в *реквизите 11* — месяц и год, за который проводится корректировка заработной платы;
- в *реквизитах 15 и 16* — сумма излишне начисленной заработной платы за дни болезни со знаком «-»;
- в *реквизите 17* — сумма удержанного взноса из суммы излишне начисленной заработной платы за дни болезни со знаком «-»;

2) заполняется строка или строки (в зависимости от того, на сколько месяцев приходится больничный) на то же застрахованное лицо, где указывается:

- в реквизите 9 – «29»;
- в реквизите 11 – месяц и год, за который начислены больничные;
- в реквизите 15 – сумма больничных со знаком «+»;
- в реквизите 16 – сумма больничных в пределах максимальной базы начисления ЕСВ со знаком «+»;
- в реквизите 17 – сумма удержанного взноса (2 %) с суммы больничных со знаком «+».

После заполнения таблиц приложения 4 необходимо сопоставить данные таблицы 1 с данными таблицы 6.

Пример 4.1.4. В июле 2012 года работнику предприятия Зоренко Дмитрию Петровичу (идентификационный номер – 2456562333) начислили зарплату за все рабочие дни месяца в сумме 3500 грн.

В таблице 6 приложения 4 за июль 2012 года по работнику в реквизитах 15 и 16 отражена зарплата в сумме 3500 грн., а в графе 17 – удержанный ЕСВ – 126 грн.

10.08.2011 г. работник предоставил листок нетрудоспособности, согласно которому он болел с 28.07.2012 г. по 09.08.2012 г.

Таким образом, 2 дня болезни работника приходятся на рабочие дни июля 2012 года, за которые ему начислена заработная плата. Страховой стаж работника – 10 лет 8 месяцев.

Сумма больничных, приходящихся на июль 2012 года, составляет 330,70 грн. (сумма удержанного ЕСВ – 6,61 грн.), сумма больничных, приходящихся на август 2012 года, – 1157,45 грн. (сумма удержанного ЕСВ – 23,15 грн.).

Сумма ошибочно начисленной зарплаты за 2 рабочих дня июля 2012 года (30, 31 июля) составила 333,33 грн. (3500 грн. : 21 раб. дн. x 2 раб. дн., сумма удержанного с нее ЕСВ – 12 грн. (333,33 x 3,6 %).

Заработная плата Зоренко Д. В. за фактически отработанные дни августа 2012 года составила 2386,36 грн., сумма удержанного ЕСВ – 85,91 грн.

Ошибка исправляется в приложении 4 за август 2012 года следующим образом:

- в таблице 6 ошибочно начисленная зарплата за 2 рабочих дня июля 2012 года (333,33 грн.) и удержанный с нее ЕСВ (12 грн.) отражаются с отрицательным значением. При этом в *реквизите 11* указывается месяц и год, за который излишне начислена зарплата за дни болезни, – июль 2012 года;

- переходящие больничные отражаются в таблице 6 в общем порядке и в таблице 1 в *строках 1, 1.3, 1.4, 2, 2.3*.

На основании вышеприведенных данных рассмотрим порядок заполнения таблицы 6 только в части исправления допущенной ошибки, т. е. в разрезе работника Зоренко Д. В. (рис. 4.1.8 на с. 214–215)

Если болезнь наступила в период отпуска. В соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 11 Закона об отпусках [9] в такой ситуации ежегодный отпуск должен быть продлен или перенесен на другой период.

В случае, когда отпуск продлевается, сумма отпускных не пересчитывается. Если при этом и отпуск (с учетом продления), и больничные приходятся на один месяц, *приложение 4* за этот месяц заполняется в общем порядке: отпускные отражаются в таблице 6 в составе зарплаты, больничные – в отдельной строке с указанием в *реквизите 9* кода «29» и в *реквизите 11* – месяца и года, за который они начислены.

Но возможна и другая ситуация, когда в результате продления отпуска на количество дней болезни работника **часть отпуска приходится на следующий месяц** и при выяснении данного обстоятельства месяц уже закрыт. В этом случае необходимо откорректировать персонифицированные данные с помощью таблицы 6 приложения 4 за текущий месяц следующим образом. На работника, который заболел во время отпуска, заполняется:

- 1) строка, где указываются:
 - в *реквизите 9* – «1» («2» – для работников-инвалидов);
 - в *реквизите 11* – месяц и год, за который корректируются отпускные (указываются месяц и год, в котором начислены отпускные);
 - в *реквизитах 15* и *16* – сумма начисленных в прошлом месяце отпускных, приходящихся на текущий месяц, с отрицательным значением «-»;

– в *реквизите 17* – сумма удержанного взноса из суммы начисленных в прошлом месяце отпускных, приходящихся на текущий месяц, с отрицательным значением «-»;

2) строка, где отражается зарплата, начисленная в отчетном месяце, в состав которой входят и отпускные, приходящиеся на этот месяц;

3) строка, где отражаются больничные.

Если ежегодный **отпуск по просьбе работника переносится на другой период**, необходимо произвести **перерасчет отпускных** за дни отпуска, которые совпали с периодом временной нетрудоспособности. Другими словами, сумму отпускных, начисленных за дни, которые совпали с днями болезни, нужно отсторнировать. За дни болезни работнику начисляются больничные.

В случае, когда о болезни работника стало известно до начисления заработной платы за месяц, в котором работник заболел в отпуске, начисления могут быть откорректированы в этом же месяце, и с заполнением приложения 4 проблем не возникнет.

Если отпускные за все время отпуска начислены, и на момент, когда стало известно о болезни работника, месяц закрыт, возникнет необходимость в корректировке отпускных в приложении 4 за месяц, когда был предоставлен работником листок нетрудоспособности. Корректировка проводится в таблице 6, где на работника заполняется строка, в которой сумма отпускных отражается с отрицательным значением.

<p>издательский дом ФАКТОР</p>		<p>Физическое лицо — предприниматель</p>	
<p>Книга-почтой: 61052 г. Харьков, а/я 18, postbook@factor.ua (057) 717-52-71, (057) 717-51-42</p>		<p>✓ Рус. яз., 736 с., ф. А5</p>	<p>В книге освещены аспекты деятельности физических лиц — предпринимателей, порядок их регистрации как субъектов хозяйствования, ведения бухгалтерского учета и предоставления отчетности, а также порядок снятия с регистрации.</p>
<p>Справочная информация: (057) 719-49-45</p>			
<p>Интернет-магазин: market.factor.ua</p>			

Таблиця 6. Відомості про нараховання заробітної плати (доходу) застрахованим особам

1. Ідентифікаційний код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків

3	2	6	5	7	7	7	7
---	---	---	---	---	---	---	---

2. Філія за реєстрацією в органі Пенсійного Фонду України

--	--	--	--	--	--	--	--

ТОВ «Афаліна»

(найменування страховальника)

3. Звіт за місяць: 08 рік: 2012

4. Тип: початкова скасовуюча

5. № з/п	6. Грамадянство України (1 – так, 0 – ні)		7. Чоловік – Ч, жінка – Ж	9. Код категорії ЗО*	8. Номер облікової картки ЗО	10. Тип нарахувань**	11. Місяць та рік, за який проведено нарахування**	13. Кількість календарних днів тимчасової непрацездатності	14. Кількість календарних днів без збереження заробітної плати	15. Загальна сума нарахованої заробітної плати/доходу (усього з початку звітного місяця)		17. Сума єдиного внеску за звітний місяць (із заробітної плати/доходу)	18. Ознака наявності книжки (1 – так, 0 – ні)	19. Ознака наявності спецстажу (1 – так, 0 – ні)
	грн.	коп.								грн.	коп.			
1	1				12. Прізвище, ім'я, по батькові ЗО		72012			-	3333	-	1200	1
					Зоренко Дмитро Петрович					-	3333			0
2	1				12. Прізвище, ім'я, по батькові ЗО					238636	238636	8591	1	1
					Зоренко Дмитро Петрович					238636	238636			0

4.1.8. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СТРАХОВАТЕЛЯ

Ошибки, допущенные плательщиками при формировании отчетности по ЕСВ, вследствие которых были занижены обязательства по уплате ЕСВ, влекут за собой наложение на таких плательщиков **финансовых санкций**.

Согласно *ч. 2 ст. 25 Закона о ЕСВ [8]* в случае выявления своевременно не уплаченных сумм страховых взносов плательщики ЕСВ обязаны **самостоятельно исчислить** эти взносы и **уплатить их с начислением пени**.

Пеня начисляется на сумму недоимки из расчета **0,1 % суммы недоплаты за каждый день просрочки платежа**, начиная с первого календарного дня, следующего за днем окончания срока внесения соответствующего платежа, до дня его фактической уплаты (перечисления) включительно.

Расчет пени производится в соответствии с *п. 7.5 Инструкции № 21-5 [47]*.

Кроме того, **территориальный орган Пенсионного фонда** на основании акта проверки имеет право принять решение о наложении на плательщика ЕСВ, самостоятельно исчислившего (доначислившего) своевременно не начисленный ЕСВ, **штраф в размере 5 %** доначисленных сумм за каждый полный или неполный базовый отчетный период, за который доначислена такая сумма, но не более 50 % суммы доначисленного ЕСВ (также см. *письмо ПФУ от 11.08.2011 г. № 16686/03-20*).

Количество отчетных периодов в данном случае будет рассчитываться, начиная с месяца, на который приходится срок представления отчетности за период, за который доначислены (исчислены) суммы ЕСВ, и заканчивая месяцем, в котором плательщик подал отчет по ЕСВ, где указаны такие доначисленные суммы (*п.п. 7.2.3 Инструкции № 21-5 [47]*).

Уплата штрафных санкций и пени производится плательщиком ЕСВ в течение **10 рабочих дней после получения им соответствующего решения**.

Наряду с финансовыми санкциями, налагаемыми на страхователя, его должностные лица, виновные в нарушении законодательства об учете и сборе ЕСВ, могут быть привлечены к **административной ответственности**.

В соответствии с *ч. 1 и 2 ст. 165¹ КоАП [1]* нарушение порядка начисления, исчисления и сроков уплаты ЕСВ, а также предоставление недостоверных сведений, используемых в Государственном реестре общеобязательного государственного социального страхования, других сведений, предусмотренных *Законом о ЕСВ [8]*, влекут за собой наложение на таких должностных лиц штрафа в размере **от 20 до 30 нмдг (от 340 до 510 грн.)**.

За те же действия, совершенные лицом, которое на протяжении года было подвергнуто административному взысканию за такие нарушения, налагается штраф в размере **от 30 до 40 нмдг (от 510 до 680 грн.)**.

4.2. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В ОТЧЕТЕ ПО ФОРМЕ Ф4-ФСС З ТВП

4.2.1. ВИДЫ ОШИБОК

Порядок исправления ошибок, допущенных страхователями при составлении отчета по средствам общеобязательного государственного социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными погребением, по форме Ф4-ФСС з ТВП (далее — отчет по форме Ф4-ФСС з ТВП), установлен Фондом социального страхования по временной потере трудоспособности (далее — Фонд) в *разделе VII Порядка № 4 [41]*.

Условно ошибки в отчете по форме Ф4-ФСС з ТВП можно разделить на два вида:

- 1) методологические или арифметические ошибки;
- 2) ошибки, связанные с начислением сумм страховых взносов в Фонд за период до 01.01.2011 г. и расходов по общеобязательному социальному страхованию в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными погребением.

К методологическим и арифметическим ошибкам относятся ошибки, связанные, например:

— с несовпадением показателей в разных таблицах отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП по расходам за счет средств Фонда;

— с неотражением или неверным отражением в отчете по форме Ф4-ФСС з ТВП сумм средств, полученных от Фонда на предоставление материального обеспечения застрахованным лицам;

— с неотражением в отчете по форме Ф4-ФСС з ТВП сумм доначисленных страховых взносов, пени, штрафов и неправомерно потраченных страховых средств, которые страхователем не оспариваются или процедура оспаривания завершена, и т. д.

В случае выявления таких ошибок ответственным лицом органа Фонда **при приеме отчетности** данное лицо должно предложить страхователю **самостоятельно исправить эти ошибки**.

Если же страхователь в силу каких-либо причин отказывается их исправлять, орган Фонда обязан самостоятельно определить соответствующие показатели и учесть их при составлении сводных отчетов. После чего, в случае необходимости может быть проведена проверка данного страхователя.

Отказать страхователю в приеме отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП в случае наличия в таком отчете **методологических и/или арифметических ошибок** ответственное лицо Фонда, принимающее отчеты, **не имеет права** (*п. 7.2 разд. VII Порядка № 4 [41]*).

Ошибки, связанные с правильностью начисления сумм страховых взносов в Фонд за период до 01.01.2011 г. и расходов по общеобязательному социальному страхованию в связи с временной потерей трудоспособности, могут быть связаны с:

— **неправильным отражением базы обложения страховыми взносами в период до 01.01.2011 г.;**

— **неправильным применением ставки страхового взноса в период до 01.01.2011 г.;**

— **неверным начислением социальных пособий, предоставляемых за счет средств Фонда (пособия по временной нетрудоспособности, пособия по беременности и родам).**

В случае выявления таких ошибок страхователь **обязан** направить в Фонд **письменное уведомление о факте обнаружения ошибки**, подписанное руководителем и главным бухгалтером или физическим лицом — предпринимателем.

Письменное уведомление должно содержать следующую информацию:

— наименование страхователя;

- регистрационный код страхователя в органе Фонда или его номер в Государственном реестре (для зарегистрированных после 01.01.2011 г.) и идентификационный код ЕГРПОУ;
- период выявления ошибки;
- содержание ошибки со ссылкой на действующее законодательство, в соответствии с которым делаются исправления;
- сумму откорректированных взносов или расходов;
- сумму начисленной пени;
- дату составления уведомления.

Уведомление составляется **в двух экземплярах** и хранится у страхователя (копия) и в органе Фонда вместе с отчетом страхователя за тот квартал, в котором это уведомление было получено.

4.2.2. ФИНАНСОВЫЕ САНКЦИИ В СЛУЧАЕ САМОИСПРАВЛЕНИЯ

Согласно *п. 7 разд. VIII «Заключительные и переходные положения» Закона о ЕСВ [8]* суммы **задолженностей по уплате страховых взносов по видам социального страхования, действовавшим до 01.01.2011 г.**, взыскиваются **социальными фондами** в соответствии с **законодательством, которое действовало на момент возникновения такой задолженности.**

Таким образом, порядок взыскания задолженности по средствам Фонда и расчета и начисления пени **будет зависеть от периода, в котором страхователем была допущена ошибка.**

1. Ошибка была допущена в период до 01.01.2011 г. Если вследствие такой ошибки возникла задолженность за страхователем по страховым взносам, такому страхователю необходимо рассчитать и начислить сумму **пени** за весь период просрочки платежа.

Расчет и начисление пени следует производить в соответствии со *ст. 30 Закона № 2240 [13]*, в редакции, действовавшей до 01.01.2011 г., *Порядком № 123 [37]* и *Инструкцией № 16 [43]*. В таких случаях **пеня рассчитывается** исходя из **120 % учетной ставки НБУ**, которая действовала **на момент уплаты**, начисленной на всю сумму недоплаты за весь период просрочки платежа (*п. 5*

Порядка № 123 [37], абз. 3 п. 5.2 Инструкции № 16 [43]). При этом моментом уплаты считается день возникновения задолженности перед Фондом, т. е. при расчете пени следует применять ставку НБУ, действующую на день возникновения задолженности по страховым взносам.

Что касается периода просрочки платежа, за который начисляется пеня, то в соответствии с *пт. 5.4, 5.5 Инструкции № 16 [43]* это период **с первого рабочего дня, следующего за днем получения заработной платы, и заканчивая днем принятия банком платежного поручения на уплату задолженности по страховым взносам или днем погашения задолженности за страхователем.**

Обращаем внимание: если с момента возникновения ошибки, которая привела к недоплате страховых взносов и по дату проведения окончательных расчетов с Фондом за периоды до 01.01.2011 г. у предприятия существовала переплата по взносам в Фонд (задолженность Фонда перед страхователем), превышающая сумму недоплаты, то пеня будет рассчитываться начиная с дня, следующего за днем погашения Фондом задолженности перед страхователем и по день принятия банком платежного поручения на уплату доначисленных страховых взносов.

Излишне перечисленная сумма пени должна быть возвращена страхователю **по его письменному заявлению.**

В случае если страхователь самостоятельно исправляет выявленную ошибку, **допущенную в период до 01.01.2011 г., перечисляет подлежащие уплате суммы страховых взносов и пеню в полном объеме и уведомляет** рабочий орган Фонда о факте выявления ошибки и перечислении начисленных страховых взносов и пени до начала проверки органом Фонда, то **штрафы к такому страхователю применяться не будут** (*п. 7.7 Порядка № 4 [41]*). Поэтому для страхователя важно при обнаружении ошибки прошлых лет в кратчайшие сроки ее исправить в порядке, приведенном ниже, дабы защитить себя от возможных финансовых санкций.

2. Ошибка допущена после 01.01.2011 г. В данном случае к страхователю могут быть применены финансовые санкции **в случае несвоевременного возврата излишне полученных сумм пособий.**

Пеня на сумму излишне полученных сумм пособий рассчитывается и начисляется в порядке, определенном *ст. 22 и 30 Закона № 2240 [13]*, в редакции, действующей с 01.01.2011 г., и *Порядком № 4 [41]*. В этом случае **на сумму несвоевременно возвращенных средств пеня будет начисляться из расчета 0,1 % указанной суммы средств за каждый день просрочки платежа.**

Расчет пени, начисляемой в случае выявления ошибки, допущенной в прошлых кварталах, можно представить в виде формулы:

$$П = Н \times К \times 0,1 \% : 100 \%,$$

где П — сумма пени;

Н — фактически перечисленная Фонду сумма излишне полученных страховых средств;

К — количество дней просрочки платежа;

0,1 % — ставка для начисления пени.

Причем отдельно хотелось бы обратить внимание на **определение периода просрочки платежа.**

В соответствии с *абз. 4 ч. 1 ст. 21 Закона № 2240 [13]* и разъяснениями, представленными Фондом в *письме от 05.04.2011 г. № 01-16-755*, в случае получения страхователем от Фонда страховых средств, которые превышают фактические расходы на предоставление пособий работникам, такой **страхователь обязан вернуть неиспользованные страховые средства** в рабочий орган Фонда, осуществивший финансирование, **в течение трех рабочих дней после выплаты пособий застрахованным лицам, но не позже третьего рабочего дня после ближайшего с момента получения средств от Фонда срока выплаты зарплаты.**

При выполнении данных условий финансовые санкции к страхователю не применяются.

Если же трехдневный срок возврата страховых средств страхователем был нарушен, то такой **страхователь обязан начислить на несвоевременно возвращенную сумму пени в размере 0,1 % за каждый день просрочки.**

Таким образом, при определении периода просрочки платежа, отсчет количества дней просрочки следует производить, **начиная со дня, следующего за трехдневным сроком возврата и по день**

фактического перечисления Фонду суммы излишне полученных страховых средств включительно.

В случае выявления ошибок, связанных с неверным начислением сумм страховых взносов в Фонд за период до 01.01.2011 г. и расходов по общеобязательному социальному страхованию в связи с временной потерей трудоспособности, они подлежат исправлению в месяце выявления и отражению в отчете за тот отчетный период, в котором они были выявлены.

Обращаем внимание: если в результате **ошибки не были своевременно возвращены излишне полученные суммы пособий**, то даже в случае самоисправления страхователь обязан будет уплатить **штраф в размере 10 % несвоевременно возвращенных страховых средств** (см. *письмо Фонда от 05.04.2011 г. № 01-16-755*). Данный штраф будет начислен страхователю органом Фонда по результатам проверки.

4.2.3. НЕПРАВИЛЬНО ОТРАЖЕНА БАЗА ОБЛОЖЕНИЯ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ В ПЕРИОД ДО 01.01.2011 Г.

Порядок исправления ошибок, связанных с неправильным отражением базы обложения страховыми взносами зависит от причин их возникновения.

Например, такая ошибка могла возникнуть, если страхователем в период до 01.01.2011 г. был **начислен доход** застрахованному лицу, но **ошибочно не включен в базу обложения страховыми взносами**. В данном случае доход, начисленный работнику, был включен в состав расходов на оплату труда, т. е. у страхователя возникли обязательства по уплате взносов в Фонд и образовалась недоимка.

Последовательность действий страхователя в случае самостоятельного выявления такой ошибки приведена в табл. 4.2.1.

<p>издательский дом ФАКТОР</p> <p>📖 Книга-почтой: 61052 г. Харьков, а/я 18, rosybook@factor.ua (057) 717-52-71, (057) 717-51-42</p>	<p>Книга «Оформление пенсий: подробно и доступно» 📄 Рус. яз., 560 с., ф. А5</p> <p>📞 Справочная информация: (057) 719-49-45</p> <p>🌐 Интернет-магазин: market.factor.ua</p>	<p>В книге рассмотрен порядок обращения за назначением пенсии, исчисления стажа работы, начисления, перерасчета и выплаты пенсий, а также основные моменты, связанные с назначением пенсий отдельным категориям граждан.</p>
---	--	--

Таблица 4.2.1

Последовательность	Действие
Шаг 1	Рассчитать и доначислить соответствующие страховые взносы. При доначислении страховых взносов на сумму выплаты, которая была начислена, но ошибочно не включена в базу обложения страховыми взносами, взносы начисляются и удерживаются с применением размера ставки, который действовал на момент начисления такой выплаты
Шаг 2	Перечислить рабочему органу Фонда сумму доначисленных страховых взносов
Шаг 3	Рассчитать и начислить пеню на всю сумму доначисленных страховых взносов за весь период просрочки платежа в соответствии с законодательством, действовавшим на момент возникновения недоплаты
Шаг 4	Перечислить рабочему органу Фонда сумму пени
Шаг 5	Уведомить Фонд об обнаруженной ошибке в письменной форме
Шаг 6	Отразить в таблице I отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП: — по строке 3 — сумму доначисленных страховых взносов и начисленной пени; — по строке 15 — сумму перечисленных страховых взносов, доначисленных страхователем самостоятельно (за период до 01.01.2011 г.). В этой же строке отражается сумма задолженности, которая числилась на начало года и погашена страхователем; — по строке 17 — сумму перечисленной пени

Далее рассмотрим последовательность действия страхователя в случае обнаружения ошибки, обратной рассмотренной выше, а именно когда **начисленный доход был ошибочно включен страхователем в базу обложения страховыми взносами**. В этом случае страхователем с суммы такого дохода были ошибочно начислены (удержаны) суммы страховых взносов, в результате чего образовалась переплата. При выявлении такой ошибки страхователю необходимо предпринять следующие действия, указанные в табл. 4.2.2 на с. 224.

Таблица 4.2.2

Последовательность	Действие
Шаг 1	Рассчитать и отсторнировать излишне начисленные вследствие ошибки страховые взносы
Шаг 2	Уведомить Фонд об обнаруженной ошибке в письменной форме
Шаг 3	Предоставить в Фонд письменное заявление на возврат излишне начисленных страховых взносов
Шаг 4	Отразить начисленные ошибочно суммы страховых взносов по строке 3 таблицы I отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП со знаком «-»

Обращаем внимание: если страхователь в период до 01.01.2011 г. **ошибочно не начислил доход работнику**, и соответственно не включил в базу обложения взносами, то **обязательства по уплате страховых взносов** у такого страхователя в данном случае **не возникли**. Дело в том, что в базу обложения взносами в Фонд включались **фактические** расходы на оплату труда. А если доход не был начислен, то, естественно, он и не был отнесен на расходы, связанные с оплатой труда. В данном случае страхователю следует руководствоваться *п.п. 1.6.2 Инструкции по статистике заработной платы [44]*, в котором указано, что если начисление дохода осуществляется за предыдущий период, в частности в связи с уточнением количества отработанного времени, выявлением ошибок, то они **отражаются в фонде оплаты труда того месяца, в котором были осуществлены начисления**. Следовательно, **доначисленные доходы за период до 01.01.2011 г. должны отражаться страхователем в составе фонда оплаты труда того месяца, в котором было произведено их доначисление, и облагаться единым взносом на общеобязательное социальное страхование — ЕСВ по общим правилам**.

Пример 4.2.1. *Бухгалтер ЧП «Кузня», зарегистрированного плательщиком страховых взносов в Дзержинской районной Исполнительной дирекции Харьковского областного отделения*

ФССВПТ, в декабре 2010 года ошибочно не включил в базу для обложения страховыми взносами в Фонд материальную помощь на оздоровление, начисленную работнику Карпенко Г. Г. в размере 500 грн. Зарплата работнику за декабрь 2010 года в размере 2000 грн. была выплачена 06.01.2011 г.

Поскольку материальная помощь на оздоровление в составе других поощрительных и компенсационных выплат входит в фонд оплаты труда на основании п.п. 2.3.3 Инструкции по статистике заработной платы [44], то ее сумма должна была быть включена в базу для обложения взносами в Фонд. Ошибка была обнаружена в сентябре 2012 года. Сумма недоимки и пеня уплачены 19.09.2012 г.

По состоянию на 01.01.2012 г. задолженность по уплате взносов, срок уплаты которых не наступил, составляла 790 грн. Данная задолженность была погашена при выплате заработной платы за декабрь 2011 года.

Рассчитаем сумму взносов, подлежащих уплате:

- начисления: $500,00 \text{ грн.} \times 1,4 \% = 7 \text{ грн.};$
- удержания: $500,00 \text{ грн.} \times 1 \% = 5 \text{ грн.}$

Общая сумма недоимки по взносам в Фонд составила 12 грн. (7 грн. + 5 грн.).

Расчет пени произведем в таблице.

№ п/п	Показатель	Величина
1	Учетная ставка НБУ на 06.01.2011 г., %	7,75
2	Количество календарных дней в 2011 и 2012 годах, к. дн.	365, 366
3	Процент от учетной ставки НБУ, установленный для расчета размера пени, %	120
4	Расчет ставки для определения однодневного размера пени: — для 2011 года ($7,75 \times 120 : 100 : 365 \text{ дн.}$), % — для 2012 года ($7,75 \times 120 : 100 : 366 \text{ дн.}$), %	0,03
5	Сумма недоимки, грн.	12,00
6	Количество дней с 07.01.2011 г. по 19.09.2012 г.	622
7	Сумма пени, подлежащая уплате (12 грн. \times 622 дн. \times 0,03 : 100), грн.	2,24

Об обнаруженной ошибке предприятие уведомило Фонд, предоставив письменное уведомление.

Приведем фрагмент отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП за 9 месяцев 2012 года, в котором отражены доначисленная сумма взносов и сумма пени (рис. 4.2.1 на с. 227).

4.2.4. НЕПРАВИЛЬНО ПРИМЕНЕНЫ СТАВКИ СТРАХОВОГО ВЗНОСА В ПЕРИОД ДО 01.01.2011 Г.

Такие ошибки могли возникнуть в период до 01.01.2011 г., в частности, из-за неправильного применения страхователем ставок для удержания страховых взносов (0,5 % и 1 %). Напомним, что ранее ставка страхового взноса 0,5 % применялась к заработной плате, размер которой был меньше размера прожиточного минимума для трудоспособного лица. А поскольку размер прожиточного минимума изменялся с определенной периодичностью, то существовала вероятность возникновения ошибок, связанных с неправильным применением ставок.

Результатом неправильного применения страхователями ставок может быть как недоимка, так и переплата по взносам.

Если вследствие ошибки возникла **недоплата по страховым взносам**, страхователь должен предпринять следующие действия, указанные в табл. 4.2.3 на с. 228.

издательский дом
ФАКТОР

Книга-почтой:
61052 г. Харьков, а/я 18,
postbook@factor.ua
(057) 717-52-71,
(057) 717-51-42

Справочная информация:
(057) 719-49-45

Интернет-магазин:
market.factor.ua



0 Марнева
Основные средства:
учет по Налоговому кодексу

Основные средства:
учет по Налоговому кодексу

✓ Рус. яз., 336 с., ф. А5

В книге рассмотрен порядок отражения в налоговом учете операций с основными средствами. Материал базируется на Налоговом кодексе Украины и структурирован по налогам: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц.

<...>

Зобов'язання страхувальника на початок року	1	790,00	Зобов'язання Фонду на початок року	12	—
Зобов'язання страхувальника згідно з актами приймання-передавання	2	—	Зобов'язання Фонду згідно з актами приймання-передавання	13	—
Виправлення помилок минулих років	3	14,24	Перераховано з початку року, у т. ч.:	14	804,24
Підлягає перерахуванню за результатами перевірок	4	—	заборгованість минулих років та донараховані внески	15	802,00
Отримано від часткової оплати за путівки	5	—			
Отримано від Фонду з початку року, у т. ч.:	6	—	суми помилок минулих років	16	—
для погашення заборгованості за Фондом станом на 01.01.2011	7	—	пені	17	2,24
			штрафів	18	—
Списано згідно з законодавством	8	—	неправомірно витрачених коштів	19	—
ВСЬОГО (р. 1 + ... + р. 7 - р. 8)	9	804,24	часткову сплату за путівки	20	—
Зобов'язання Фонду на кінець звітної періоду (р. 12 + р. 13 + р. 21 - р. 6), у т. ч.:	10	—	Витрати з початку року	21	—
			ВСЬОГО (р. 12 + р. 13 + р. 14 + р. 21)	22	804,24
непогашена частина заборгованості, що мала місце станом на 01.01.2011	11	—	Зобов'язання страхувальника на кінець звітної періоду (р. 1 + ... + р. 5 - р. 8 - р. 14), у т. ч.:	23	—
			непогашена частина заборгованості, що мала місце станом на 01.01.2011	24	—

<...>

Рис. 4.2.1. Фрагмент отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП, в котором отражены доначисленная сумма взносов и сумма пени

Таблица 4.2.3

Последовательность	Действие
Шаг 1	Рассчитать и доначислить соответствующие страховые взносы
Шаг 2	Перечислить рабочему органу Фонда сумму доначисленных страховых взносов
Шаг 3	Рассчитать и начислить пеню на всю сумму доначисленных страховых взносов за весь период просрочки платежа в соответствии с законодательством, действовавшим на момент возникновения недоплаты
Шаг 4	Перечислить рабочему органу Фонда сумму пени
Шаг 5	Уведомить Фонд об обнаруженной ошибке в письменной форме
Шаг 6	Отразить в таблице I отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП: — по строке 3 — сумму доначисленных страховых взносов и пени; — по строке 15 — сумму перечисленных страховых взносов, доначисленных страхователем самостоятельно (за период до 01.01.2011 г.). В этой же строке отражается сумма задолженности, которая числилась на начало года и погашена страхователем; — по строке 17 — сумму перечисленной пени

Последовательность действий страхователя в случае выявления им ошибки, допущенной в прошлых годах, вследствие которой возникла **переплата** по страховым взносам, приведена ниже в табл. 4.2.4.

Таблица 4.2.4

Последовательность	Действие
Шаг 1	Рассчитать и отсторнировать излишне начисленные вследствие ошибки страховые взносы
Шаг 2	Уведомить Фонд об обнаруженной ошибке в письменной форме
Шаг 3	Предоставить в Фонд письменное заявление на возврат излишне начисленных страховых взносов
Шаг 4	Отразить начисленные ошибочно суммы страховых взносов в строке 3 таблицы I отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП со знаком «-»

Пример 4.2.2. В связи с тем, что в декабре 2010 года бухгалтер предприятия не учел увеличение размера прожиточного минимума на трудоспособное лицо с 907 грн. до 922 грн., из заработной платы работника Леценко О.О. в размере 920 грн. были удержаны страховые взносы в Фонд по ставке 1 %. Ошибка обнаружена в сентябре 2012 года.

По состоянию на 01.01.2012 г. задолженность по уплате взносов, срок уплаты которых не наступил, составляла 1230 грн. Данная задолженность была погашена предприятием при выплате заработной платы за декабрь 2011 года.

В данном случае вследствие ошибки были излишне удержаны страховые взносы. Недоимка не возникла, поэтому пеня не начисляется.

Бухгалтер предприятия после выявления ошибки составил и направил в орган Фонда письменное уведомление с указанием причины возникновения ошибки и расчетом суммы, на которую уменьшаются взносы вследствие выявленной ошибки.

Ошибку следует исправить в отчете по форме Ф4-ФСС з ТВП за 9 месяцев 2012 года.

Определим излишне начисленную сумму взносов:

$(920,00 \text{ грн.} \times 1\% - 920,00 \text{ грн.} \times 0,5\%) = 4,60 \text{ грн.}$

Приведем фрагмент отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП за 9 месяцев 2012 года, в котором отражена излишне начисленная сумма взносов (рис. 4.2.2 на с. 230).

<p>издательский дом ФАКТОР</p>		<p>Делопроизводство, как оно должно быть</p>
<p>Книга-почтой: 61052 г. Харьков, а/я 18, postbook@factor.ua (057) 717-52-71, (057) 717-51-42</p>		<p>✓ Рус. яз., 464 с., ф. А5, твердый переплет</p>
<p>Справочная информация: (057) 719-49-45</p>		<p>В книге читатель найдет ответы на вопросы, как составить и оформить документ служебного либо личного происхождения.</p>
<p>Интернет-магазин: market.factor.ua</p>		

<...>

Зобов'язання страхувальника на початок року	1	1230,00	Зобов'язання Фонду на початок року	12	—
Зобов'язання страхувальника згідно з актами приймання-передавання	2	—	Зобов'язання Фонду згідно з актами приймання-передавання	13	—
Виправлення помилок минулих років	3	-4,60	Перераховано з початку року, у т. ч.:	14	1230,00
Підлягає перерахуванню за результатами перевірок	4	—	заборгованість минулих років та донараховані внески	15	1230,00
Отримано від часткової оплати за путівки	5	—			
Отримано від Фонду з початку року, у т. ч.:	6	—	суми помилок минулих років	16	—
для погашення заборгованості за Фондом станом на 01.01.2011	7	—	пені	17	—
			штрафів	18	—
Списано згідно з законодавством	8	—	неправомірно витрачених коштів	19	—
ВСЬОГО (р. 1 + ... + р. 7 - р. 8)	9	1225,40	часткову сплату за путівки	20	—
Зобов'язання Фонду на кінець звітної періоду (р. 12 + р. 13 + р. 21 - р. 6), у т. ч. :	10	—	Витрати з початку року	21	—
			ВСЬОГО (р. 12 + р. 13 + р. 14 + р. 21)	22	1230,00
непогашена частина заборгованості, що мала місце станом на 01.01.2011	11	—	Зобов'язання страхувальника на кінець звітної періоду (р. 1 + ... + р. 5 - р. 8 - р. 14), у т. ч.:	23	-4,60
			непогашена частина заборгованості, що мала місце станом на 01.01.2011	24	—

<...>

Рис. 4.2.2. Фрагмент отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП, в котором отражена излишне начисленная сумма взносов

4.2.5. НЕВЕРНО НАЧИСЛЕНЫ СУММЫ СОЦИАЛЬНЫХ ПОСОБИЙ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ ПО ОБЩЕОБЯЗАТЕЛЬНОМУ СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ В СВЯЗИ С ВРЕМЕННОЙ ПОТЕРЕЙ ТРУДОСПОСОБНОСТИ

В отличие от рассмотренных выше, такие ошибки могли возникнуть у страхователей как в период до 01.01.2011 г., так и после указанной даты.

Рассмотрим порядок исправления ошибок, связанных с неправильным начислением сумм пособий в зависимости от причины их возникновения.

Последовательность действий страхователя, если **в прошлых годах** им были **излишне начислены суммы пособий**, приведена в табл. 4.2.5.

Таблица 4.2.5

Последовательность	Действие
1	2
Шаг 1	Рассчитать и доначислить страховые взносы. Причем сумма доначисленных страховых взносов должна быть равна сумме излишне начисленных сумм пособий. Дело в том, что до 01.01.2011 г. выплата пособий страхователем производилась по принципу «взаимозачета» — за счет начисленных страховых взносов. Поэтому если вследствие ошибки размер пособия был завышен на определенную сумму, то на эту же сумму были занижены страховые взносы, подлежащие перечислению в Фонд
Шаг 2	Перечислить рабочему органу Фонда сумму доначисленных страховых взносов
Шаг 3	Рассчитать и начислить пеню на всю сумму доначисленных страховых взносов за весь период просрочки платежа в соответствии с законодательством, действовавшим на момент возникновения недоплаты
Шаг 4	Перечислить рабочему органу Фонда сумму пени
Шаг 5	Уведомить Фонд об обнаруженной ошибке в письменной форме
Шаг 6	Отразить в таблице I отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП: — по строке 3 — сумму доначисленных страховых взносов и пени; — по строке 15 — сумму перечисленных страховых взносов, доначисленных страхователем самостоятельно

1	2
	(за период до 01.01.2011 г.). В этой же строке отражается сумма задолженности, которая числилась на начало года и погашена страхователем; — по строке 17 — сумму перечисленной пени

В случае если суммы пособий были излишне начислены **после 01.01.2011 г.**, то страхователь при подаче отчетности в Фонд должен отразить такие ошибки путем корректировки соответствующих показателей отчетности. Последовательность действий страхователя в случае самостоятельного выявления такой ошибки приведена в табл. 4.2.6.

Таблица 4.2.6

Последовательность	Действие
Шаг 1	Рассчитать и отсторнировать излишне начисленные суммы пособий
Шаг 2	Рассчитать и начислить пеню за каждый день просрочки платежа в соответствии со <i>ст. 22 и 30 Закона № 2240 [13]</i> , в редакции, действующей с 01.01.2011 г.
Шаг 3	Перечислить рабочему органу Фонда, который осуществлял финансирование, излишне полученные суммы страховых средств и начисленную пеню
Шаг 4	Уведомить Фонд об обнаруженной ошибке в письменной форме (с указанием фамилии, инициалов застрахованного лица, номера листка нетрудоспособности и вида пособия, по которому выявлена ошибка) (см. <i>письмо от 05.04.2011 г. № 01-16-755</i>)
Шаг 5	Отразить в таблице I отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП: — по строке 3 — суммы излишне начисленных страховых пособий и пени; — по строке 15 — сумму излишне начисленных страховых пособий, перечисленную Фонду. В этой же строке отражается сумма задолженности, которая числилась на начало года и погашена страхователем; — по строке 17 — сумму перечисленной пени*
* Поскольку в отчете по форме Ф4-ФСС з ТВП не предусмотрена строка для отражения суммы пени, начисленной страхователем в случае самоисправления ошибки, допущенной им после 01.01.2011 г., то ее следует отражать в строке 17 таблицы I отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП.	

Если в прошлых отчетных периодах **суммы пособий были выплачены не в полном объеме** (например, в связи с неверным исчислением средней заработной платы, определением количества рабочих (календарных) дней, подлежащих оплате за счет средств Фонда и т. д.), страхователю следует предпринять следующие действия, указанные в табл. 4.2.7.

Таблица 4.2.7

Последовательность	Действие
Шаг 1	Рассчитать и доначислить суммы пособий в месяце обнаружения ошибки
Шаг 2	Уведомить Фонд об обнаруженной ошибке в письменной форме
Шаг 3	Заполнить и подать в Фонд заявление-расчет по форме, приведенной в <i>приложении к Порядку финансирования страхователей для предоставления застрахованным лицам материального обеспечения за счет средств Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности, утвержденному постановлением правления Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности Украины от 22.12.2010 г. № 26</i> . В заявлении-расчете доначисленная сумма пособия указывается без вычета обязательных платежей*
Шаг 4	После получения от Фонда страховых средств произвести выплату пособий и уплату обязательных платежей (если производится выплата сумм пособия по временной нетрудоспособности)
Шаг 5	Отразить дополнительно начисленные суммы пособий в строке 21 таблицы I и в строках 1, 2, 3 таблицы II отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП
* Обращаем внимание: несмотря на то, что доначисление сумм пособий могло производиться в связи с выявленными ошибками в прошлых годах, налогообложение таких доначисленных в текущем месяце сумм пособий будет производиться по правилам, действующим на момент их начисления.	

В случае обнаружения страхователем ошибки в отчете по форме Ф4-ФСС з ТВП **после его подачи, но до окончания предельного срока подачи**, установленного *Порядком № 4 [41]*, страхователь имеет право повторно сформировать и предоставить отчет в орган Фонда по месту учета. Дело в том, что дей-

ствительным считается последний электронный или бумажный отчет, представленный страхователем до окончания срока представления отчетности, определенного Порядком № 4 [41] (п. 7.1 Порядка № 4 [41]).

Для наглядности порядок исправления ошибок в отчете по форме Ф4-ФСС з ТВП рассмотрим на числовых примерах.

Пример 4.2.3. *Бухгалтер предприятия в сентябре 2012 года выявил следующие ошибки, связанные с неверным начислением сумм пособий, предоставляемых по общеобязательному социальному страхованию:*

1) в октябре 2011 года пособие по временной нетрудоспособности в связи с необходимостью ухода за больным ребенком работнице Квитке Н. М. было начислено за 5 рабочих дней, в то время как нужно было начислить за 8 рабочих дней. Среднедневной заработок для расчета пособия составил 105 грн. Сумма пособия, подлежащая выплате работнице по данному страховому случаю в связи с выявленной ошибкой, составляет 315 грн. $((8 \text{ р. дн.} - 5 \text{ р. дн.}) \times 105 \text{ грн.})$;

2) в феврале 2012 года пособие по временной нетрудоспособности работнику Марченко С. В. ошибочно было рассчитано исходя из среднедневной заработной платы в размере 114 грн. При расчете пособия нужно было использовать среднедневную заработную плату в размере 144 грн. Пособие начислено за 5 рабочих дней. Сумма пособия, начисленного работнику в феврале 2012 года, составила 570 грн. Сумма пособия, подлежащая выплате работнику дополнительно по данному страховому случаю в связи с выявленной ошибкой, составляет 150 грн. $(5 \text{ р. дн.} \times (144 \text{ грн.} - 114 \text{ грн.}))$. Сумма пособия, которую предприятие должно было начислить работнику по данному страховому случаю, — 720 грн. $(570 \text{ грн.} + 150 \text{ грн.})$;

3) в июле 2012 года пособие по беременности и родам работнице Сумской Г. Ю. ошибочно было рассчитано исходя из среднедневной заработной платы в размере 200 грн. При расчете пособия нужно было использовать среднедневную заработную плату в размере 195 грн. Пособие начислено за 126 календарных дней и выплачено в день выплаты заработной платы за первую половину месяца — 20.07.2012 г. в размере 25200 грн.

Сумма излишне начисленного пособия по беременности и родам составляет 630 грн. (126 к. д. х (200 грн. - 195 грн.)). Ошибка выявлена 24.09.2012 г. Сумма пособия, которую предприятие должно было начислить работнице по данному страховому случаю, — 24570 грн. (25200 грн. - 630 грн.).

Сумма страховых средств в размере 630 грн. была перечислена Фонду 25.09.2012 г.

По состоянию на 01.01.2012 г. предприятие полностью рассчиталось по страховым взносам с Фондом.

В первом и втором случае допущенные ошибки не привели к возникновению задолженности перед Фондом, поэтому пеня не начисляется.

Что касается третьего случая, то предприятию необходимо рассчитать сумму пени следующим образом:

$$630 \text{ грн.} \times 67 \text{ дн.} \times 0,1 \% : 100 \% = 42,21 \text{ (грн.)},$$

где 630 — фактически перечисленная Фонду сумма излишне полученного пособия;

67 — количество дней просрочки платежа (12 дн. в июле, 31 дн. в августе, 24 дн. в сентябре);

0,1 % — ставка для начисления пени.

Пеня в размере 42,21 грн. перечислена Фонду 25.09.2012 г.

Обо всех трех ошибках предприятие уведомило Фонд путем предоставления письменного уведомления.

Поскольку в первом и во втором случае ошибка выявлена в 2012 году, то для получения финансирования из Фонда для выплаты пособий работникам предприятие должно подать в Фонд заявление-расчет.

Выявленные ошибки предприятие отразит в отчете по форме ФСС з ТВП за 9 месяцев 2012 года.

Для наглядности предположим, что в 2012 году у предприятия было только два страховых случая, по которым и были допущены ошибки. Финансирование по заявлению-расчету, поданному предприятием, было получено 03.10.2012 г. Выплата пособий работникам Квитке Н. М. и Марченко С. В. произведена 04.10.2012 г.

Приведем фрагмент отчета по форме ФСС з ТВП за 9 месяцев 2012 года, заполненный предприятием (рис. 4.2.3).

<...>

Зобов'язання страховальника на початок року	1	—	Зобов'язання Фонду на початок року	12	—
Зобов'язання страховальника згідно з актами приймання-передавання	2	—	Зобов'язання Фонду згідно з актами приймання-передавання	13	—
Виправлення помилок минулих років	3	672,21	Перераховано з початку року, у т. ч.:	14	672,21
Підлягає перерахуванню за результатами перевірок	4	—	заборгованість минулих років та донараховані внески	15	630,00
Отримано від часткової оплати за путівки	5	—			
Отримано від Фонду з початку року, у т. ч.:	6	25140,00	суми помилок минулих років	16	—
для погашення заборгованості за Фондом станом на 01.01.2011	7	—	пені	17	42,21
			штрафів	18	—
Списано згідно з законодавством	8	—	неправомірно витрачених коштів	19	—
ВСЬОГО (р. 1 + ... + р. 7 - р. 8)	9	25812,21	часткову сплату за путівки	20	—
Зобов'язання Фонду на кінець звітного періоду (р. 12 + р. 13 + р. 21 - р. 6), у т. ч.:	10	465	Витрати з початку року	21	25605,00
			ВСЬОГО (р. 12 + р. 13 + р. 14 + р. 21)	22	26277,21
непогашена частина заборгованості, що мала місце станом на 01.01.2011	11	—	Зобов'язання страховальника на кінець звітного періоду (р. 1 + ... + р. 5 - р. 8 - р. 14), у т. ч.:	23	—
			непогашена частина заборгованості, що мала місце станом на 01.01.2011	24	—

II. Розшифровка витрат за рахунок страхових коштів Фонду

Код рядка	Назва виду матеріального забезпечення	Витрати Фонду		У тому числі пільги по допомогах постраждалим внаслідок Чорнобильської катастрофи		Заборгованість з виплати допомоги (яка виникла до 01.01.2011)
		днів	сума	днів	сума	сума
1	2	3	4	5	6	7
1	По тимчасовій непрацездатності (за винятком допомоги по догляду за хворою дитиною або хворим членом сім'ї)	5	720,00	—	—	—
2	По тимчасовій непрацездатності по догляду за хворою дитиною або хворим членом сім'ї	3	315,00	—	—	—
3	По вагітності та пологах	126	24570,00	—	—	—
4	На поховання (кількість виплат, сума)	—	—	—	—	—
5	ВСЬОГО (р. 1 + р. 2 + р. 3 + р. 4)	X	25605,00	—	—	—
6	Часткове фінансування оздоровлення дітей у дитячих закладах оздоровлення (кількість путівок, сума)	—	—	—	—	—
7	Інші витрати (якщо є — додати пояснювальну записку)	—	—	—	—	—
8	РАЗОМ ВИТРАТ (р. 5 + р. 6 + р. 7) = (І. р. 21)	—	25605,00	—	—	—

<...>

Рис. 4.2.3. Фрагмент отчета по форме Ф4-ФСС з ТВП

5. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ — ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ

5.1. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В КНИГАХ УЧЕТА ДОХОДОВ (И РАСХОДОВ)

Физические лица — предприниматели, как общесистемщики, так и единоналожники ведут учет доходов или доходов и расходов в соответствующих Книгах, а именно:

1) **общесистемщики** заполняют Книгу учета доходов и расходов, утвержденную *приказом № 1025 [19]*;

2) **единоналожники**:

— групп 1 и 2, а также единоналожники групп 3 и 5*, которые не являются плательщиками НДС, — заполняют Книгу учета доходов, утвержденную *приказом № 1637 [18]*;

— групп 3 и 5*, которые являются плательщиками НДС, — Книгу учета доходов и расходов, утвержденную *приказом № 1637 [18]*.

Если при заполнении Книги учета доходов (и расходов) предприниматель выявляет ошибку, то он может **зачеркнуть ошибочно указанную сумму** дохода (или расходов), сделать новую правильную запись и рядом с исправлением поставить **личную подпись** с надписью «Исправленному верить» (*п. 2 Порядка № 1025 [19]*, *п. 3 Порядка № 1637 [18]*).

Также при корректировке ошибочной записи не лишним будет руководствоваться *Положением № 88 [24]*, в соответствии с которым рядом с подписью предпринимателя необходимо указать и **дату исправления**.

* Исходя из норм пп. 296.1.1 и 296.1.2 НКУ [2] единоналожники группы 5 должны вести такие же Книги, как и плательщики группы 3.

Напомним, что зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. **Нельзя** исправлять ошибки корректором; подчищать; зачеркивать неправильную запись таким образом, чтобы ее нельзя было прочитать («замазывать») или клеивать ее.

Обратите внимание: работник может вносить исправления в Книгу **только с заверением их предпринимателем.**

5.2. ДЕКЛАРАЦИЯ О ДОХОДАХ ФИЗЛИЦА-ОБЩЕСИСТЕМЩИКА

Форма налоговой декларации об имущественном положении и доходах (далее — декларация о доходах) утверждена *приказом МФУ от 07.11.2011 г. № 1395.*

Такая декларация в общем случае составляется и **представляется** в налоговую инспекцию **в течение 40 календарных дней**, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) года (в 2012 году — не позднее 9 февраля; в 2013 году (с учетом положений *п. 49.20 НКУ [2]*) — не позднее 11 февраля) (*п.п. 49.18.5 НКУ [2]*).

НКУ [2] понимает под **налоговой декларацией** документ, который подается плательщиком налогов контролирующему органу **в сроки, установленные** законом, и на основании которого осуществляются **начисление и/или уплата налогового обязательства** (*п. 46.1 НКУ [2]*).

Таким образом, в понимании *НКУ [2]* **годовая декларация о доходах** считается **налоговой декларацией**, поскольку именно на ее основании начисляется и уплачивается* налоговое обязательство по НДФЛ.

В свою очередь, *п. 50.1 НКУ [2]* устанавливает следующее правило: **«В случае если в будущих налоговых периодах <...> налогоплательщик самостоятельно обнаруживает**

* **Окончательная сумма обязательств по НДФЛ** должна быть уплачена предпринимателем **в течение 10 календарных дней**, следующих за окончанием предельных сроков подачи годовой декларации. В 2012 году НДФЛ необходимо было уплатить не позднее 17 февраля, в 2013 году это нужно будет сделать не позднее 19 февраля.

ошибки, которые содержатся в ранее поданной им налоговой декларации <...>, он обязан направить уточняющий расчет к такой налоговой декларации по форме действующего на момент представления уточняющего расчета».

При этом тот же п. 50.1 НКУ [2] предлагает варианты исправления самостоятельно выявленных ошибок в налоговых декларациях.

Итак, если **после подачи декларации о доходах за отчетный год предприниматель сам обнаружил в ней ошибки, то он может** (исходя из п. 50.1 НКУ [2]):

— подать (до окончания предельного срока подачи годовой декларации) **новую декларацию** с исправленными показателями **без уплаты каких-либо штрафов**. В частности, исправить ошибки 2011 года путем подачи отчетной новой декларации о доходах можно было до 09.02.2012 г. включительно. Безнаказанно исправить ошибки 2012 года путем представления отчетной новой декларации о доходах можно **до 11.02.2013 г. включительно,**

или

— подать (после предельного срока подачи годовой декларации) **уточняющую декларацию**. Однако в этом случае предпринимателю придется **уплатить** сумму **недоплаты** (если ошибка связана с занижением налогового обязательства по НДФЛ) **и штраф** в размере **3 %** от такой суммы, причем уплатить этот штраф нужно **до представления уточняющего расчета**. В частности, в 2013 году таким способом ошибки можно исправлять после 11 февраля,

или

— отразить ошибку в составе **предпринимательской декларации о доходах**, которая будет подаваться за год, следующий за годом, в котором допущена ошибка. В частности, неточность, допущенную в 2011 году, можно исправить в декларации за 2012 год, которая подается не позднее 11.02.2013 г. Причем, если исправление связано с занижением налоговых обязательств по НДФЛ, то предпринимателю необходимо **уплатить сумму недоплаты и штраф** в размере **5 %** от такой суммы.

Кроме того, если ошибка обнаружена после предельного срока уплаты налогового обязательства (в 2012 году — 17 февраля; в 2013 году — 19 февраля) и привела к недоплате, необходимо рассчитать и уплатить пеню из расчета 120 % годовых учетной

ставки НБУ, действующей на день занижения, за каждый день просрочки*. Как вы понимаете, сумма пени будет увеличиваться с увеличением количества дней с момента уплаты ошибочной суммы НДФЛ до момента уплаты правильной суммы НДФЛ.

Для самостоятельного исправления ошибок в декларации о доходах есть **раздел VI «Розрахунок податкових зоб'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок»**.

Теперь подробно рассмотрим порядок заполнения раздела VI декларации о доходах:

Таблица 5.2.1

Строка Отчета	Что в ней указывается?
1	2
Строка 14 Сума податку на доходи фізичних осіб, яка підлягала перерахуванню до бюджету, за даними звітного (податкового) періоду, в якому виявлена помилка	Указывается сумма НДФЛ «к уплате» в бюджет, которую предприниматель указал в ранее поданной декларации, т. е. указывается ошибочная сумма НДФЛ
Строка 15 Уточнена сума податкових зоб'язань за звітний (податковий) період, у якому виявлена помилка	Указывается «новая» сумма НДФЛ, т. е. сумма НДФЛ, которую необходимо перечислить в бюджет с учетом корректировки (правильная сумма)
Строка 16.01 Збільшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету (рядок 15 - рядок 14, якщо рядок 15 > рядка 14)	Указывается сумма, на которую увеличивается сумма НДФЛ «к уплате» в связи с исправлением самостоятельно обнаруженных ошибок. Строка 16.01 заполняется, если в результате исправления самостоятельно выявленных ошибок выявлено занижение НДФЛ «к уплате» (значение строки 15 больше, чем значение строки 14 декларации).

* Авторы придерживаются мнения, что **период начисления пени рассчитывается со следующего дня после предельного срока уплаты налогового обязательства. Причем если такой день приходится на выходной, то с выходного дня включительно. Прекращать начислять пеню, по всей видимости, стоит в день уплаты доначисленного налогового обязательства. Подробно см. подраздел 3.1.3 данной книги.**

1	2
	<p>Обратите внимание! В случае заполнения строки 16.01 декларации плательщик налога обязан отразить сумму штрафа в строке 17, сумму пени в строке 18 и уплатить их до подачи уточняющей декларации</p>
<p>Строка 16.02 Зменшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету (рядок 15 - рядок 14, якщо рядок 15 < рядка 14)</p>	<p>В этой строке указывается сумма, на которую уменьшается НДФЛ «к уплате» в связи с исправлением самостоятельно выявленных ошибок. Строка 16.02 декларации заполняется в случае, если в результате исправления самостоятельно обнаруженных ошибок выявлено завышение НДФЛ «к уплате» (значение строки 15 декларации меньше, чем значение строки 14 декларации). Обратите внимание! Значение в данной строке указывается без знака «-»</p>
<p>Строка 17 Сума штрафу, яка нарахована платником податку самостійно у зв'язку з виправленням помилки, % (рядок 16.01 x 3 % або 5 %)</p>	<p>Указывается сумма штрафа, которую рассчитывает предприниматель самостоятельно в связи с исправлением самостоятельно обнаруженных ошибок (согласно п. 50.1 НКУ [2]). Если предприниматель исправляет ошибки через уточняющую декларацию, в строке 17 декларации он указывает штраф в размере 3 % от суммы недоплаты (значение строки 16.01). Если предприниматель отразит сумму недоплаты в годовой декларации (к примеру, в декларации за 2012 год при исправлении ошибки, допущенной в 2011 году), в строке 17 декларации он укажет штраф в размере 5 % от суммы недоплаты (строка 16.01 декларации). Размер штрафа (3 или 5 %) указывается плательщиком налога самостоятельно в колонке 2 строки 17 декларации перед символом « % ». Если в результате ошибки был уплачен излишний НДФЛ, штраф не начисляется</p>
<p>Строка 18 Сума пені, яка нарахована платником податку самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України</p>	<p>Указывается сумма пени, которую самостоятельно начислил предприниматель в соответствии с п.п. 129.1.2 НКУ [2]. Строка 18 заполняется, если в результате исправления самостоятельно обнаруженных ошибок выявлено занижение НДФЛ «к уплате». Период начисления пени начинается с первого дня, следующего за последним днем</p>

1	2
	<p>предельного срока уплаты налогового обязательства (в 2012 году — с 18 февраля; в 2013 году — с 20 февраля).</p> <p>Начисление пени прекращается в день зачисления средств на соответствующий бюджетный счет и/или в других случаях погашения задолженности по НДС (п.п. 129.3.1 НКУ [2]).</p> <p>Пеня начисляется из расчета 120 % годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения налогового обязательства (абзац второй п. 129.4 НКУ [2]).</p>

И еще один нюанс. При подаче декларации о доходах за отчетный год предприниматель ставит отметку «X» напротив типа декларации «Звітна». Если подается отчетная новая декларация, то ставится отметка «X» напротив типа декларации «Звітна нова», а если уточняющая декларация, — напротив типа «Уточнююча». На рис. 5.2.1 на с. 246 по данным примера предприниматель подает уточняющую декларацию.

Пример 5.2.1. *Предприниматель-общесистемщик 08.02.2012 г. подал годовую декларацию за 2011 год. А 01.11.2012 г. обнаружил в ней ошибку — в декларации не учтен предпринимательский доход от продажи товара на сумму 1000 грн. и соответственно недоплачен в бюджет НДС в сумме 1000 грн. $\times 15\% : 100\% = 150$ грн. НДС «к уплате» по итогам 2011 года, отраженный в годовой декларации, составлял 990 грн. Сумма недоплаты и пени перечислены в бюджет 01.11.2012 г.*

На основании этих данных заполним **уточняющую** декларацию.

Во-первых, в поле 1 раздела I «Загальні відомості» необходимо сделать пометку «X» напротив типа декларации «Уточнююча».

Во-вторых, следует заполнить раздел VI декларации «Розрахунок податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок» (см. рис. 5.2.1 на с. 246).

В-третьих, предприниматель обязан рассчитать сумму штрафа: $150 \text{ грн.} \times 3\% : 100\% = 4,50 \text{ (грн.)}$.

В-четвертых, предельный срок уплаты НДФЛ по итогам 2011 года — 17.02.2012 г. Следовательно, с 18.02.2012 г. по 01.11.2012 г. включительно (за **258 календарных дней**) необходимо начислить пеню из расчета **120 %** годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения налогового обязательства по НДФЛ, за каждый день просрочки. Учетная ставка НБУ на день занижения налогового обязательства (17.02.2012 г.) — **7,75 %**.

Расчет пени: 150,00 грн. x 258 дней : 366 дней x 7,75 % : 100 % x 1,2 = 9,83 грн.

<...>

Код рядка	VI. Розрахунок податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок	Сума (грн.)
1	2	3
14	Сума податку на доходи фізичних осіб, яка підлягала перерахуванню до бюджету, за даними звітного (податкового) періоду, в якому виявлена помилка	990,00
15	Уточнена сума податкових зобов'язань за звітний (податковий) період, у якому виявлена помилка	1140,00
16	Розрахунки у зв'язку з виправленням помилки:	x
16.01	збільшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету (рядок 15 - рядок 14, якщо рядок 15 > рядка 14)	150,00
16.02	зменшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету (рядок 15 - рядок 14, якщо рядок 15 < рядка 14)	—
17	Сума штрафу, яка нарахована платником податку самостійно у зв'язку з виправленням помилки, 3 % (рядок 16.01 x 3 % або 5 %)	4,50
18	Сума пені, яка нарахована платником податку самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України	9,83

<...>

Рис. 5.2.1. Образец заполнения раздела VI уточняющей декларации о доходах

5.3. ДЕКЛАРАЦИЯ О ДОХОДАХ ФИЗЛИЦА-ЕДИНОНАЛОЖНИКА

Предприниматель-единоналожник, заполняя декларацию*, может допустить:

- 1) ошибки, от которых не зависят суммы единого налога, подлежащие уплате в бюджет;
- 2) арифметические ошибки, связанные с неправильными расчетами в декларации, которые влияют на суммы единого налога и могут повлечь штрафные санкции.

Первый вид ошибок могут допустить предприниматели групп 1 и 2, которые осуществляли только указанные в Свидетельстве единоналожника виды деятельности. Так как они не рассчитывают сумму единого налога в декларации, а уплачивают установленные суммы авансовых взносов, то ошибки и их исправление не должны повлиять на сумму налогового обязательства по единому налогу (например, неправильно перенесли суммы дохода из Книги учета доходов).

Второй вид ошибок могут допустить те предприниматели, которые рассчитывают суммы единого налога непосредственно в декларации:

- групп 1 и 2, которые получали доходы, облагаемые по ставке единого налога 15 % (т. е. заполняли в декларации строки 02 — 05, 07 — 10, 17, 20 — 22);
- групп 3 и 5, которые получали доходы, облагаемые по ставке, установленной для конкретной группы (в частности, 3 (7) %, 5 (10) %) или 15 %.

5.3.1. ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК

Общий порядок самостоятельного исправления ошибок в налоговых декларациях представлен в табл. 5.3.1

* Форма декларации утверждена приказом Минфина Украины от 21.12.2011 г. № 1688.

Таблица 5.3.1

Общий принцип исправления ошибок

Вопрос	Ответ (разъяснение)
1	2
Есть ли специальный порядок для исправления ошибок единоналожниками?	Нет, отдельный механизм исправления ошибок для единоналожников не прописан, поэтому таким субъектам нужно руководствоваться общим порядком исправления ошибок в налоговых декларациях
Какие существуют способы исправления ошибок в декларации?	Общий принцип исправления ошибок согласно <i>п. 50.1 НКУ [2]</i> состоит в следующем. Если налогоплательщик в будущих налоговых периодах (в пределах 1095 дней) самостоятельно выявляет ошибки, допущенные им в ранее поданной налоговой декларации, он имеет возможность исправить такие ошибки одним из двух способов : 1-й способ — предоставив уточняющий расчет к такой налоговой декларации по форме, действующей на момент его подачи; 2-й способ — указав соответствующие уточненные показатели в составе налоговой декларации за любой следующий налоговый период, в течение которого такие ошибки были самостоятельно выявлены
Как исправить, если срок представления декларации не прошел?	Если ошибка обнаружена в уже поданной декларации до окончания предельного срока подачи такой декларации , то единоналожник для исправления ошибки может подать налоговую декларацию со статусом « звітна нова ». В этом случае (см. консультацию в разделе 020.02 ЕБНЗ) налоговая декларация со статусом « звітна нова » заносится в базу данных адресата отчетности, а представленная ранее (ошибочная декларация) принимает статус «До відомо». Обязательства по такой новой декларации уплачиваются в предусмотренные сроки, штрафные санкции не начисляются
Начисляется ли штраф при самоисправлении?	Обратите внимание, что с 01.07.2012 г. вступил в силу <i>Закон № 4834 [7]</i> , которым внесены изменения в <i>НКУ [2]</i> . Так, обновленным <i>п. 7 подразд. 10 разд. XX «Переходные положения» НКУ [2]</i> предусмотрена норма, которая освобождает плательщиков единого налога от уплаты штрафных санкций за нарушение в 2012 году : — порядка исчисления единого налога;

1	2
	<p>— правильности заполнения налоговых деклараций; — полноты уплаты единого налога.</p> <p>Поэтому в случае исправления ошибок, допущенных единоналожниками в налоговой отчетности за периоды 2012 года, штрафные санкции не начисляются и не уплачиваются.</p> <p>Также «<i>Переходными положениями</i>» Закона № 4834 [7] предусмотрено освобождение единоналожников от административной ответственности по ст. 164¹ КоАП [1] за неправильное заполнение в период с 1 января по 31 декабря 2012 года Книги учета доходов и Книги учета доходов и расходов.</p> <p>Вместе с тем напомним, какие предусмотрены санкции при самоисправлении ошибок (кроме ошибок за 2012 год). Так, если в ходе исправления ошибок налогоплательщик выявляет факт занижения налогового обязательства прошлых налоговых периодов, то в зависимости от способа исправления предусмотрены штрафы:</p> <ul style="list-style-type: none"> — в размере 3 % — при исправлении ошибки через уточняющую декларацию (1-й способ). В этом случае штраф нужно уплатить до подачи уточняющей декларации; — в размере 5 % — при исправлении ошибки через текущую декларацию, подаваемую за налоговый период, следующий за периодом, в котором выявлен факт занижения налогового обязательства (2-й способ). <p>В этом случае штраф увеличивает общую сумму денежного обязательства по единому налогу, которую нужно уплатить в течение 10 календарных дней после предельного срока представления такой декларации (т. е. штраф платится вместе с текущими обязательствами по единому налогу).</p> <p>Однако если предприниматель исправляет ошибки после 01.07.2012 г. за «освобожденные» нарушения 2012 года, то штрафные санкции в декларации он не рассчитывает, а ставит прочерк</p>
<p>Обязательно ли рассчитывать пеню и как это делать?</p>	<p>Да, пеня рассчитывается. Причем обратите внимание: «освобождающие» нормы Закона № 4834 [7] на пеню не распространяются, поскольку она не включается в понятие штрафная санкция (финансовая санкция, штраф) (п.п. 14.1.265 НКУ [2]).</p>

1	2
	<p>В случае занижения налогового обязательства по единому налогу следует начислить пеню на сумму занижения за весь период занижения (п.п. 129.1.2 НКУ [2]). Как определить период начисления пени, подробно рассказано в подразделе 3.1.3 данной книги.</p> <p>Пеня начисляется в размере 120 % годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения (абзац второй п. 129.4 НКУ [2]).</p> <p>Пеня при самостоятельном исправлении ошибки начисляется в случае выявления занижения налогового обязательства независимо от того, числилась на момент занижения в лицевом счете плательщика переплата или нет.</p> <p>Уплатить штраф и пеню при подаче уточняющей декларации необходимо до подачи такой декларации, а при исправлении ошибки в текущей декларации — не позднее предельного срока уплаты налогового обязательства по текущей декларации, в которой отражены исправления</p>
<p>Как должны исправлять ошибки предприниматели на едином налоге групп 1 и 2?</p>	<p>Для единоналожников групп 1 и 2 в результате исправления ошибок сумма единого налога не изменяется, так как он уплачивается по фиксированной ставке. Так что для таких плательщиков исправление ошибки, не повлиявшей на сумму налоговых обязательств, не так уж и важно. Разъяснения контролирующих органов относительно порядка исправления подобных ошибок на сегодняшний день отсутствуют. Вместе с тем не исключено, что налоговые органы в этой ситуации пойдут навстречу налогоплательщикам и, избавляя их от необходимости повторной подачи дублирующих документов (поскольку недоплаты/переплаты единого налога при этом не возникает), разрешат проводить исправление ошибок непосредственно при составлении очередной текущей декларации. В таком случае, не прибегая к общеустановленному механизму самоисправления, единоналожникам групп 1 и 2 достаточно будет отразить правильные показатели в декларации за следующий налоговый (отчетный) период</p>

1	2
<p>Нужно ли исправлять ошибки, допущенные в отчетности до 2012 года?</p>	<p>У единоналожников-физлиц нет необходимости исправлять ошибки за периоды работы на «старой» упрощенной системе (до 01.01.2012 г.), ведь на «старой» упрощенке они уплачивали фиксированную ставку единого налога (в зависимости от вида деятельности) и фактически занижения или завышения суммы начисленного налога предпринимателями допущено не было. Начиная с 01.01.2012 г. исправление ошибок имеет значение для:</p> <ul style="list-style-type: none"> — физлиц групп 1 и 2, нарушивших правила работы на упрощенке (например, превысивших допустимый доход), которые влекут начисление единого налога по ставке 15 % (т. е. когда ими заполняется раздел V «<i>Визначення податкових зобов'язань по єдиному податку</i>» — а именно дополнительно к фиксированной ставке начисляется единый налог); — единоналожников групп 3 и 5, которые получали доходы, облагаемые по ставке, установленной для конкретной группы (в частности, 3 (7) %, 5 (10) % или 15 %
<p>В каком разделе декларации единоналожник исправляет ошибки?</p>	<p>В декларации единоналожника-физлица для этих целей предусмотрен раздел VI «<i>Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок</i>» (строки 23 — 28) декларации. Порядок заполнения строк этого раздела приведен в табл. 5.3.2. Напомним, что декларация единоналожника-физлица заполняется в гривнях без копеек, поэтому и самостоятельное исправление ошибок следует проводить в гривнях без копеек</p>

На основе сравнения налогового обязательства уточняющей декларации и декларации, в которой были допущены ошибки, определяются суммы увеличения или уменьшения налогового обязательства, а также «самоштрафа» и пени, которые отражаются в разделе VI уточняющей декларации. Не забудьте, что в случае исправления ошибок **через уточняющую декларацию** предприниматель должен **до ее подачи** уплатить в бюджет суммы недоплаты, «самоштрафа» и пени.

Если же для исправления ошибки выбрана **текущая декларация**, то заполнение раздела VI такой декларации и будет озна-

чать исправление ошибки в текущей декларации. В этом случае налогоплательщик в разделе VI текущей декларации отражает правильные показатели за уточняемый налоговый период и, сравнивая их с соответствующими строками декларации, в которой были допущены ошибки, определяет суммы увеличения или уменьшения налогового обязательства.

Таблица 5.3.2

Порядок заполнения раздела VI «Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок» Декларации

Номер строки	Название	Что указывать
1	2	3
23	Сума єдиного податку, яка підлягала перерахуванню до бюджету, за даними звітнього (податкового) періоду, в якому виявлена помилка (рядок 22 відповідної декларації)	Указывается ошибочная сумма единого налога по данным декларации, поданной с ошибкой, отраженная в ее строке 22
24	Уточнена сума податкових зобов'язань за звітний (податковий) період, у якому виявлена помилка	Указывается правильная сумма единого налога, которую надо было бы уплатить по итогам исправляемого периода
Розрахунки у зв'язку з виправленням помилок:		
25	збільшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету (рядок 24 - рядок 23, якщо рядок 24 > рядка 23)	Заполняется, если ошибка привела к занижению налогового обязательства по единому налогу. Здесь указываем увеличение налогового обязательства исправляемого отчетного периода — положительное значение разницы между суммой исправленного (правильного) налогового обязательства и суммой налогового обязательства отчетного периода, при расчете которого выявлена ошибка.

1	2	3
		<p>Эту сумму налоговый орган проведет по лицевому счету.</p> <p>При заполнении строки 25 обязательно должны быть заполнены строки 27 (штраф), за исключением исправления периодов 2012 года, и 28 (пеня).</p> <p>В случае выявления переплаты в результате исправления ошибки данная строка не заполняется</p>
26	<p>зменшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету** (рядок 24 - рядок 23, якщо рядок 24 < рядка 23)</p>	<p>Данная строка заполняется в том случае, если ошибка привела к переплате единого налога. Здесь указывается сумма переплаты (строка 23 - строка 24).</p> <p>В случае выявления недоплаты данная строка не заполняется</p>
27	<p>Сума штрафу, яка нарахована платником податку самостійно у зв'язку з виправленням помилки, ___ % (рядок 25 x 3 % або 5 %)</p>	<p>Данная строка заполняется только в том случае, если ошибка привела к недоплате единого налога. Сумма штрафа рассчитывается по одной из ставок:</p> <ul style="list-style-type: none"> — 3 % от недоплаты, если ошибка исправляется в уточняющей декларации; — 5 % от недоплаты, если ошибка исправляется в текущей декларации. <p>Эту сумму налоговый орган проведет по лицевому счету.</p> <p>При исправлении ошибок, допущенных в 2012 году, эта строка не заполняется (в ней ставится прочерк).</p> <p>Если недоплаты не было, т. е. заполнена строка 26 этого раздела, то здесь проставляем прочерк</p>
28	<p>Сума пені, яка нарахована платником податку самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України</p>	<p>Данная строка заполняется только в том случае, если ошибка привела к недоплате единого налога. Сумма пени рассчитывается от недоплаты — за каждый день просрочки платежа из расчета 120 % годовых учетной ставки НБУ, действующей на день занижения.</p> <p>Кроме того, при расчете пени нужно знать такие правила:</p> <ul style="list-style-type: none"> — начисление пени при исправлении ошибок начинается со дня, следующего за последним днем предельного срока уплаты налогового

1	2	3
		<p>обязательства (однако налоговики настаивают на том, что последний предельный день уплаты единого налога уже включается в расчет);</p> <p>— начисление пени при исправлении ошибок заканчивается после поступления средств на счет Госказначейства. Проще говоря, день погашения налогового долга еще включается в расчет пени (п.п. 129.3.1 НКУ [2], письмо ГНАУ от 29.08.2011 г. № 23178/7/15-3417-26);</p> <p>— сумма пени рассчитывается по следующей формуле, приведенной на с. 57. Эту сумму налоговый орган проведет по лицевому счету.</p> <p>Если недоплаты не было, т. е. заполнена строка 26 этого раздела, то здесь проставляем прочерк</p>

5.3.2. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ УТОЧНЯЮЩЮЮ ДЕКЛАРАЦИЮ

Уточняющая декларация предоставляется по той же форме, что и отчетная (или отчетная новая), при этом в **поле 1** вступительной части просто проставляется **пометка «X»** в ячейке напротив строки «*уточняющая*». Такая Уточняющая декларация подается **за тот период, в котором были допущены выявленные ошибки**. Этот «исправляемый» период указывается в **поле 2** вступительной части декларации. Остальные поля вступительной части Уточняющей декларации заполняются в общем порядке.

В основной части Уточняющей декларации в **разделах II — V** (в зависимости от группы плательщиков единого налога, к которой относится предприниматель) указываются **правильные значения** сумм доходов и объекта налогообложения, на что также обращают внимание и налоговики в консультации, размещенной в разделе 230.08 ЕБНЗ. Далее, сравнивая показатели налогового обязательства этой Уточняющей декларации и декларации, в которой были допущены ошибки, определяются суммы увеличения или уменьшения налогового обязательства, а также пени

и самоштрафа*, которые отражаются в разделе VI Уточняющей декларации.

Обратите внимание: заполнение раздела VI предпринимателями групп 1 и 2, которые уплачивали только установленные суммы авансовых взносов по единому налогу, не предусмотрено. Поэтому, если они и допустили ошибки в декларации, на сумму налогового обязательства по единому налогу это не повлияло, а следовательно, они могут исправить показатели (неправильно указанный доход и т. д.) в декларации за следующий период.

В одной Уточняющей декларации можно исправить ошибки **только одного отчетного периода**. Если возникает необходимость исправления ошибок, допущенных в **нескольких** декларациях, налогоплательщику следует подать **отдельную Уточняющую декларацию к каждой отдельной «ошибочной» декларации**.

Также при исправлении сразу нескольких ошибок, допущенных в разных отчетных периодах, одну из них можно исправить в текущей декларации, а остальные — через Уточняющие декларации. Сворачивать такие ошибки в текущей декларации нельзя.

Рассмотрим порядок исправления на примере.

Пример 5.3.1. *Со II квартала 2012 года предприниматель перешел на уплату единого налога, работал в группе 3 со ставкой единого налога 5 % и получил 600000 грн. дохода (отражен в строке 12 декларации за полугодие 2012 года). По результатам II квартала 2012 года единый налог был начислен (отражен в строке 22 декларации) и уплачен в сумме 30000 грн.*

Однако в октябре 2012 года предприниматель обнаружил ошибку — в декларации, поданной за II квартал, не учтен доход в размере 10000 грн. То есть, на самом деле его доход за II квартал 2012 года составлял 610000 грн.

Предприниматель принял решение исправить ошибку через Уточняющую декларацию за полугодие 2012 года, подав ее 3 октября и уплатив накануне недоплату и пеню (2 октября).

* С 01.07.2012 г. единогоналожники не уплачивают штраф в размере 3 % от суммы занижения налогового обязательства в 2012 году при исправлении самостоятельно выявленной ошибки путем подачи Уточняющей декларации. Однако уже с 01.01.2013 г. такой штраф начислять придется.

Заполняя **Уточняющую декларацию единоналожника-физлица за полугодие 2012 года:**

(1) в разделах IV и V следует привести правильные показатели (без ошибок):

- в строках 12 и 16 указывается доход 610000 грн.;
- в строках 19, 20 и 22 указывается правильно начисленный единый налог 30500 грн. (610000 x 5 %);

(2) в разделе VI нужно показать доначисление единого налога. Для этого указывают:

- в строке 23 – сумму ранее ошибочно начисленного единого налога, отраженную в строке 22 декларации за полугодие 2012 года, – 30000 грн.;

– в строке 24 – правильную сумму единого налога – 30500 грн.;

– в строке 25 – сумму доначисленного единого налога – 500,00 грн. (30500 грн. - 30000 грн.);

– в строке 27 ставят прочерк (с 01.01.2012 г. по 31.12.2012 г.).
Обратите внимание: с 2013 года единоналожники в случае недоплаты должны будут начислять штраф, который нужно будет отразить в данной строке декларации;

– в строке 28 – начисленную пеню. Пеня исчисляется с 18.08.2012 г. (предельный срок уплаты единого налога за II квартал 2012 года – 17 августа) по 2 октября включительно, поэтому количество календарных дней занижения платежа составляет 46 дней.

Сумма пени = (500 грн. x 46 дней : 366 дней x 7,5 % : 100 % x 1,2) = 5,66 (грн.)

Обратите внимание: суммам недоплаты по единому налогу (строка 25) и пени (строка 28) соответствуют разные коды бюджетной классификации (101 и 106 соответственно), поэтому перечисление производится разными платежками, хотя и на один счет. одной платежкой. Сделать это необходимо до подачи Уточняющей декларации в органы ГНС.

Фрагмент заполнения Уточняющей декларации единоналожника-физлица за полугодие 2012 года представлен на рис. 5.3.1.

<...>

VI. Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок*

Назва показника	Код рядка	Сума (грн.)
Сума єдиного податку, яка підлягала перерахуванню до бюджету, за даними звітного (податкового) періоду, в якому виявлена помилка (рядок 22 відповідної декларації)	23	30000
Уточнена сума податкових зобов'язань за звітний (податковий) період, у якому виявлена помилка	24	30500
Розрахунки у зв'язку з виправленням помилки:		
збільшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету (рядок 24 - рядок 23, якщо рядок 24 > рядка 23)	25	500
зменшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету** (рядок 24 - рядок 23, якщо рядок 24 < рядка 23)	26	—
Сума штрафу, яка нарахована платником податку самостійно у зв'язку з виправленням помилки, 3 % (рядок 25 x 3 %, або 5 %)	27	—
Сума пені, яка нарахована платником податку самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України	28	6
* Заповнюється платником податку, який уточнює податкові зобов'язання. ** Відображаються тільки позитивні значення.		

<...>

Рис. 5.3.1. Фрагмент Уточнюющей декларации единого налогоплательщика-физлица за полугодие 2012 года

5.3.3. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ЧЕРЕЗ ТЕКУЩУЮ ДЕКЛАРАЦИЮ

Если для исправления ошибки выбрана **текущая декларация**, то для этого в **поле 1** вступительной части «*Тип податкової декларації*» возле «*звітна*» или «*звітна нова*» проставляется отметка «**X**». В **поле 2** «*Звітний (податковий) період, за який*

подається або уточнюється податкова декларація:» указывается текущий отчетный период. А вот для указания периода, за который исправляются ошибки, места в текущей декларации физлица-единоналожника нет. **В связи с этим рекомендуем приложить к текущей декларации с исправленными показателями ошибочного периода пояснительную записку с указанием отчетного (налогового) периода, за который уточняются данные.** Остальные поля вступительной части декларации заполняются в общем порядке.

При исправлении ошибок в рамках отчетного года в основной части текущей декларации в **разделах II — V** (в зависимости от группы плательщиков единого налога, к которой относится предприниматель) налоговики хотят видеть показатели за текущий период. Учитывая, что показатели декларации составляются **нарастающим итогом (в гривнях без копеек)**, при исправлении ошибок за период, который включается в текущий, в соответствующих строках разделов II — V надо учитывать правильные показатели за уточняемые периоды, т. е. с учетом исправлений. При этом **предпринимателям группы 3** (и, по всей видимости, группы 5) **указывать в строке 21 значения строки 20 декларации предыдущего периода следует с учетом исправления ошибки.** Далее, сравнивая показатели налогового обязательства этой декларации и декларации, в которой были допущены ошибки, определяются суммы увеличения или уменьшения налогового обязательства, а также пени и самоштрафа*, которые отражаются в **разделе VI**.

Если же будут **исправляться показатели прошлого года**, например в 2013 году будут исправляться показатели 2012 года, то **разделы II — V** (в зависимости от группы плательщиков единого налога, к которой относится предприниматель) заполняются **без учета прошлогодних ошибок.** В них указываются исключительно показатели текущего налогового отчетного периода. То есть, в строке 21 указывается значение строки 20 декларации предыдущего периода, без учета исправления ошибки. Исправление прошлогодней ошибки показываем только в **разделе VI**.

* С 01.01.2012 г. единоналожники не уплачивают штраф в размере 5 % от суммы занижения налогового обязательства в 2012 году при исправлении самостоятельно выявленной ошибки. Однако уже с 01.01.2013 г. такой штраф начислять придется.

В строке 23 этого раздела указываем неправильную (ошибочную) сумму единого налога за исправляемый прошлый годный период, а в строке 24 указываем уже уточненную (правильную) сумму единого налога за исправляемый прошлый годный период (с учетом исправления ошибки). Далее, сравнивая показатели этих строк, определяем сумму увеличения или уменьшения налогового обязательства, а также «самоштраф» 5 % и пенью.

Если возникает необходимость исправления сразу нескольких ошибок, допущенных в разных отчетных периодах, то одну из таких ошибок можно исправить в текущей декларации, а остальные — через уточняющие декларации. Сворачивать такие ошибки в текущей декларации нельзя.

Рассмотрим порядок исправления ошибок через текущую декларацию на примере.

Пример 5.3.2. *Единоналожник группы 3 (ставка 5 %) в декларации за полугодие 2012 года указал в строке 12 полученный доход в сумме 500000 грн. (за I квартал — 200000 грн., за II квартал — 300000 грн.). По результатам II квартала 2012 года единый налог был начислен (отражен в строке 22 декларации) и уплачен в сумме 15000 грн. В сентябре 2012 года предприниматель обнаружил ошибку: в декларации не учтен доход, полученный во II квартале в сумме 20000 грн., с которого не уплачен единый налог в размере 1000 грн. Предприниматель принял решение исправить ошибку в декларации за три квартала 2012 года и уплатить текущие обязательства, недоплату и пенью 16.10.2012 г. В III квартале доход предпринимателя составил 180000 грн.*

Заполняя декларацию единоналожника-физлица за три квартала 2012 года:

(1) в разделе IV следует привести доход за три квартала нарастающим итогом с правильными показателями за полугодие (как будто в декларации за полугодие ошибка не допущена). С учетом этого в строке 12 указывают доход 700000 грн. (500000 грн. + 20000 грн. + 180000 грн.).

В разделе V указать:

— в строке 16 — полученный доход за три квартала (правильную сумму) 700000 грн.;

— в строках 19 и 20 — правильно начисленный единый налог за полугодие 35000 грн. ($700000 \text{ грн.} \times 5 \% : 100 \%$);

— в строке 21 — сумму налога, которая должна быть уплачена за I и II кварталы (полугодие) с учетом исправления ошибки 26000 грн. ($520000 \text{ грн.} \times 5 \% : 100 \%$);

(2) в разделе VI необходимо показать доначисление единого налога:

— в строке 23 привести сумму ранее ошибочно начисленного единого налога, отраженную в строке 22 декларации за полугодие 2012 года, 15000 грн.;

— в строке 24 — правильную сумму единого налога 16000 грн.;

— в строке 25 — сумму доначисленного единого налога 1000 грн.;

— в строке 27 поставить прочерк. Напоминаем, что с 2013 года единого налогоплательщика в случае недоплаты должны будут начислять штраф, который нужно будет отразить в данной строке декларации;

— в строке 28 — начисленную пеню. Пеня исчисляется с 18.08.2012 г. (предельный срок уплаты единого налога за II квартал 2012 года — 17 августа) по 16.10.2012 г. включительно, поэтому количество календарных дней занижения платежа составляет 60 дней.

Сумма пени = $(1000 \text{ грн.} \times 60 \text{ дней} : 366 \text{ дней} \times 7,5 \% : 100 \% \times 1,2) = 14,75 \text{ грн.}$

Как уже отмечалось выше, суммам единого налога отчетного периода (строка 22), недоплаты по единому налогу (строка 25) и пени (строка 28) соответствуют разные коды бюджетной классификации, поэтому перечисление производится разными платежками. Причем стоит иметь в виду, что сумму строки 28 налогоплательщик проведет по лицевому счету, поэтому, чтобы не возникла недоплата (в связи с округлением 14,75 грн. до 15 грн.), указанную в строке 28 сумму 15 грн. и надо уплатить. По условию примера уплата проведена 16.10.2012 г.

Фрагмент декларации единого налогоплательщика-физлица за три квартала 2012 года, в которой исправляется ошибка, допущенная в декларации за полугодие 2012 года, представлен на рис. 5.3.2.

<...>

VI. Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок*

Назва показника	Код рядка	Сума (грн.)
Сума єдиного податку, яка підлягала перерахуванню до бюджету, за даними звітнього (податкового) періоду, в якому виявлена помилка (рядок 22 відповідної декларації)	23	15000
Уточнена сума податкових зобов'язань за звітний (податковий) період, у якому виявлена помилка	24	16000
Розрахунки у зв'язку з виправленням помилки:		
збільшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету (рядок 24 - рядок 23, якщо рядок 24 > рядка 23)	25	1000
зменшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету** (рядок 24 - рядок 23, якщо рядок 24 < рядка 23)	26	—
Сума штрафу, яка нарахована платником податку самостійно у зв'язку з виправленням помилки, 5 % (рядок 25 x 3 %? або 5 %)	27	—
Сума пені, яка нарахована платником податку самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України	28	15
* Заповнюється платником податку, який уточнює податкові зобов'язання. ** Відображаються тільки позитивні значення.		

<...>

Рис. 5.3.2. Фрагмент декларації єдиного платника податку-фізлиця за три квартали 2012 року, в якій виправляється помилка, допущена в декларації за півріччя 2012 року

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

1. Кодекс Украины об административных правонарушениях от 07.12.84 г. № 8073-X — *КоАП*.

2. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI — *НКУ*.

3. Гражданский кодекс Украины от 16.01.2003 г. № 435-IV — *ГКУ*.

4. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 996-XIV — *Закон о бухгалтерском учете*.

5. Закон Украины «Об оплате труда» от 24.03.95 г. № 108/95-ВР — *Закон об оплате труда*.

6. Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.97 г. № 168/97-ВР — *Закон об НДС (утратил силу)*.

7. Закон Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно усовершенствования некоторых налоговых норм» от 24.05.2012 г. № 4834-VI — *Закон № 4834*.

8. Закон Украины «О сборе и учете единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование» от 08.07.2010 г. № 2464-VI — *Закон о ЕСВ*.

9. Закон Украины «Об отпусках» от 15.11.96 г. № 504/96-ВР — *Закон об отпусках*.

10. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 28.12.94 г. № 334/94-ВР — *Закон о налоге на прибыль (утратил силу частично)*.

11. Закон Украины «О налоге с доходов физических лиц» от 22.05.2003 г. № 889-IV — *Закон № 889 (утратил силу)*.

12. Закон Украины «Об общеобязательном государственном пенсионном страховании» от 09.07.2003 г. № 1058-IV — *Закон № 1058*.

13. Закон Украины «Об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными погребением» от 18.01.2001 г. № 2240-III — *Закон № 2240*.

14. Закон Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. № 2181-III — *Закон № 2181 (утратил силу)*.

15. Приказ ГНАУ «Об утверждении формы Налогового расчета сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, и сумм удержанного из них налога (форма № 1ДФ) и Порядка заполнения и подачи налоговыми агентами Налогового расчета сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, и сумм удержанного из них налога» от 24.12.2010 г. № 1020 — *приказ № 1020/Порядок № 1020*.

16. Приказ ГНАУ «Об утверждении формы налогового расчета сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, и сумм удержанного из них налога (ф. № 1ДФ) и Порядка заполнения и представления налоговыми агентами налогового расчета сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, и сумм удержанного из них налога» от 29.09.2003 г. № 451 — *приказ № 451/Порядок № 451 (утратил силу)*.

17. Приказ Минфина Украины «Об утверждении формы Налоговой декларации по налогу на прибыль предприятия» от 28.09.2011 г. № 1213 — *приказ № 1213*.

18. Приказ Минфина Украины «Об утверждении форм книги учета доходов и книги учета доходов и расходов и порядков их ведения» от 15.12.2011 г. № 1637 — *приказ № 1637/Порядок № 1637*.

19. Приказ ГНАУ «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов, которую ведут физические лица — предприниматели, кроме лиц, избравших упрощенную систему налогообложения, и физические лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность, и Порядка ее ведения» от 24.12.2010 г. № 1025 — *приказ № 1025/Порядок № 1025*.

20. Приказ ГНСУ «Об утверждении Обобщающей налоговой консультации относительно отдельных вопросов отражения в налоговой отчетности по НДС изменений сумм налогового обязательства и налогового кредита» от 16.02.2012 г. № 128 — *Обобщающая налоговая консультация № 128*.

21. Приказ ГНАУ «Об утверждении форм налоговых деклараций сбора за специальное использование воды» от 24.12.2010 г. № 1009 — *приказ № 1009*.

22. Приказ ГНАУ «Об утверждении формы Налоговой декларации экологического налога» от 24.12.2010 г. № 1010 — *приказ № 1010*.

23. Приказ ГНАУ «Об утверждении формы Налоговой декларации по плате за землю (земельный налог и/или арендная плата за земельные участки государственной или коммунальной собственности)» от 24.12.2010 г. № 1015 — *приказ № 1015*.

24. Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина Украины от 24.05.95 г. № 88, — *Положение № 88*.

25. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.99 г. № 87, — *П(С)БУ 1*.

26. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 «Баланс», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.99 г. № 87, — *П(С)БУ 2*.

27. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 «Отчет о финансовых результатах», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.99 г. № 87, — *П(С)БУ 3*.

28. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 5 «Отчет о собственном капитале», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.99 г. № 87, — *П(С)БУ 5*.

29. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах», утвержденное приказом Минфина Украины от 28.05.99 г. № 137, — *П(С)БУ 6*.

30. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное приказом Минфина Украины от 27.04.2000 г. № 92, — *П(С)БУ 7*.

31. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 «Запасы», утвержденное приказом Минфина Украины от 20.10.99 г. № 246, — *П(С)БУ 9*.

32. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 11 «Обязательства», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.01.2000 г. № 20, — *П(С)БУ 11*.

33. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход», утвержденное приказом Минфина Украины от 29.11.99 г. № 290, — *П(С)БУ 15*.

34. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Рас-

ходы», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.12.99 г. № 318, — *П(С)БУ 16*.

35. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 «Налог на прибыль», утвержденное приказом Минфина Украины от 28.12.2000 г. № 353, — *П(С)БУ 17*.

36. Порядок заполнения и представления налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, утвержденный приказом Минфина Украины от 25.11.2011 г. № 1492, — *Порядок № 1492*.

37. Порядок исправления ошибок прошлых отчетных периодов в отчетности страхователей по средствам общеобязательного государственного социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением, утвержденный постановлением правления Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности от 25.12.2003 г. № 123, — *Порядок № 123 (утратил силу с 04.04.2011 г.)*.

38. Порядок составления декларации по налогу на прибыль предприятия, утвержденный приказом ГНАУ от 29.03.2003 г. № 143, — *Порядок № 143/приказ № 143*.

39. Порядок формирования и представления страхователями отчета о суммах начисленного единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, утвержденный постановлением правления ПФУ от 08.10.2010 г. № 22-2, — *Порядок № 22-2*.

40. Порядок формирования и представления страхователями отчета относительно сумм начисленных взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование органам Пенсионного фонда Украины, утвержденный постановлением правления ПФУ от 05.11.2009 г. № 26-1, — *Порядок № 26-1 (утратил силу)*.

41. Порядок формирования и представления страхователями отчетности по средствам общеобязательного государственного социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными погребением, утвержденный постановлением правления Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности от 18.01.2011 г. № 4, — *Порядок № 4*.

42. Инструкция о порядке начисления и погашения пени по платежам, контролируемым органами государственной налоговой службы, утвержденная приказом ГНАУ от 17.12.2010 г. № 953, — *Инструкция № 953*.

43. Инструкция о порядке поступления, учета и расходования средств Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности, утвержденная постановлением правления Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности от 26.06.2001 г. № 16, — *Инструкция № 16 (утратила силу)*.

44. Инструкция по статистике заработной платы, утвержденная приказом Государственного комитета статистики Украины от 13.01.2004 г. № 5, — *Инструкция по статистике заработной платы*.

45. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Минфина Украины от 30.11.99 г. № 291, — *Инструкция о применении Плана счетов*.

46. Инструкция о порядке исчисления и уплаты предприятиями, учреждениями, организациями и гражданами сбора на обязательное государственное пенсионное страхование, других платежей, а также учета их поступления в Пенсионный фонд Украины, утвержденная постановлением правления ПФУ от 19.10.2001 г. № 16-6, — *Инструкция № 16-6*.

47. Инструкция о порядке начисления и уплаты единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, утвержденная постановлением правления ПФУ от 27.09.2010 г. № 21-5, — *Инструкция № 21-5*.

48. Инструкция о порядке ведения органами государственной налоговой службы оперативного учета платежей в бюджет, контроль за взиманием которых осуществляется органами государственной налоговой службы Украины, утвержденная приказом Государственной налоговой администрации Украины от 18.07.2005 г. № 276, — *Инструкция № 276*.

49. Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета, утвержденные приказом Минфина Украины от 29.12.2000 г. № 356 — *Методические рекомендации № 356/приказ № 356*.

50. Международный стандарт бухгалтерского учета 8 (IAS) «Учетные политики, изменения в учетных оценках и ошибки» — *МС(С)БУ (IAS) 8*.

Практичний посібник

Тетяна Войтенко, Сергій Децюра, Влада Карпова,
Яна Клиженко, Вікторія Петрушина, Оксана Піроженко,
Лілія Ушакова, Катерина Чернега, Наталія Яновська

ВИПРАВЛЯЄМО ПОМИЛКИ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

5-те видання, перероблене і доповнене

Російською мовою

Головний редактор *Я. Кавторєва*
Дизайн обкладинки *Ю. Гладченко*
Коректори *В. Бурейко, А. Клейменова,*
О. Мірошніченко, Л. Півкач, Т. Шило
Набір *І. Рожко*
Переклад *О. Манжос*
Комп'ютерна верстка *Н. Строкова*

Підписано до друку 10.12.2012. Формат 60x84^{1/16}. Умов. друк. арк. 15,81.
Друк офсетний. Тираж 9000 прим. Зам. №

Видавничий будинок «Фактор»,
вул. Сумська, 106а, Харків, 61002.
Тел.: (057) 714-37-28, 714-37-29.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої
справи до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
від 14.09.2001 р., серія ДК № 597.

Віддруковано згідно
з наданим оригінал-макетом у ТОВ «Фактор-Друк»,
вул. Саратовська, 51, Харків, 61030.
Тел.: (057) 717-53-57



Factor
PUBLISHING HOUSE

Книги, которые выбирают профессионалы!



**Для бухгалтеров-практиков,
экономистов**

Альбом бухгалтерских проводок

Рус. яз., 544 с., ф. А5

В книге рассмотрено отражение в системе бухгалтерских счетов хозяйственных операций по учету основных средств, нематериальных активов, биологических активов, запасов, расчетов с работниками, подотчетными лицами, дебиторами и кредиторами, учредителями. Приведены корреспонденции счетов по уче-

ту валютных операций, операций с векселями, давальческим сырьем, торговых, арендных, бартерных (товарообменных) операций, а также порядок учета на счетах бухгалтерского учета начисления и уплаты налогов, сборов и дивидендов. Отдельный раздел посвящен отражению хозяйственных операций субъектами малого предпринимательства с использованием упрощенного Плана счетов.

Спрашивайте в книжных магазинах вашего города



Книга-почтой:

тел.: (057) 717-52-71,
717-51-15, 717-51-42
61052 г. Харьков, а/я 18

postbook@factor.ua



Интернет-магазин:

market.factor.ua



Купить книгу в вашем городе:

тел.: (057) 719-49-45



Factor
PUBLISHING HOUSE

Книги, которые выбирают профессионалы!



Энциклопедия хозяйственных операций

Рус. яз., 1152 с., ф. А4, твердый переплет

«Только практические примеры с необходимыми комментариями — и ничего лишнего!» — с такой концепцией над созданием предлагаемой книги работал авторский коллектив высококлассных специалистов Издательского дома «Фактор», бухгалтеров и аудиторов.

В этом издании доступно, сжато, но в то же время обстоятельно, со всеми нюансами изложен налоговый и бухгалтерский учет всех основных хозяйственных операций. Бухгалтерские проводки с описанием содержания хозяйственной операции помещены в таблицы, где параллельно с отражением сумм на счетах бухгалтерского учета рассмотрен их налоговый учет.

Все неоднозначные моменты бухгалтерского и налогового учета прокомментированы непосредственно после приведенной учетной записи хозяйственной операции. Разнообразные числовые примеры по заданным темам освещают практически все аспекты учета.

Энциклопедия хозяйственных операций станет настольной книгой как для опытных специалистов, так и для тех, кто овладевает искусством бухгалтерского и налогового учета.

Спрашивайте в книжных магазинах вашего города



Книга-почтой:

тел.: (057) 717-52-71,
717-51-15, 717-51-42
61052 г. Харьков, а/я 18
postbook@factor.ua



Интернет-магазин:

market.factor.ua



**Купить книгу
в вашем городе:**

тел.: (057) 719-49-45



Для бухгалтеров, экономистов,
аудиторов, студентов экономи-
ческих специальностей

Как заполнить декларацию по налогу на прибыль предприятия

✓ Рус. яз., 176 с., ф. А4

Данная книга — практическое руководство по составлению отчетности по налогу на прибыль предприятия в соответствии с требованиями Налогового кодекса Украины. В ней всесторонне освещены вопросы, касающиеся порядка составления Декларации по налогу на прибыль предприятия и ее

приложений. По ходу рассмотрения порядка заполнения форм отчетности детально описывается содержание каждой строки декларации с учетом специфических моментов и особенностей. В отдельном разделе книги объяснены преимущества и недостатки способов исправления самостоятельно выявленных ошибок, содержащихся в ранее представленных декларациях. Для наглядности излагаемый материал сопровождается примерами в каждом разделе книги.

Спрашивайте в книжных магазинах вашего города



Книга-почтой:
тел.: (057) 717-52-71,
717-51-15, 717-51-42
61052 г. Харьков, а/я 18
postbook@factor.ua



Интернет-магазин:
market.factor.ua



Купить книгу
в вашем городе:
тел.: (057) 719-49-45

Для руководителей и работников финансовых и бухгалтерских служб предприятий, налоговых консультантов и аудиторов, научных работников, аспирантов, преподавателей.



Оптимизация налоговых платежей

Автор: *Влада Карпова*

✓ Рус. яз., 208 с., ф. А5

В книге рассмотрены теоретические, методические и практические основы оптимизации налогообложения субъектов ведения хозяйства. Изложен авторский материал, касающийся инструментария налогового планирования, рисков оптимизации. Проиллюстрирована последовательность организации, проведения, мониторинга и контроля меро-

приятий налогового планирования. Практическая часть включает анализ наиболее распространенных схем оптимизации налогообложения в условиях действия Налогового кодекса Украины.

Спрашивайте в книжных магазинах вашего города



Книга-почтой:

тел.: (057) 717-52-71,
717-51-15, 717-51-42
61052 г. Харьков, а/я 18
postbook@factor.ua



Интернет-магазин:
market.factor.ua



Купить книгу
в вашем городе:
тел.: (057) 719-49-45

Книга станет незаменимым помощником для руководителей, бухгалтеров, предпринимателей, а также студентов экономических специальностей.



Настольная книга руководителя, бухгалтера и предпринимателя

✓ Рус. яз., 704 с., ф. А4

Книга является своеобразной краткой энциклопедией для руководителя предприятия, бухгалтера и предпринимателя. В ней рассмотрены практически все аспекты хозяйственной деятельности, в частности освещены процедуры регистрации и ликвидации предприятия, получения разрешительных документов и т. п. Кроме того, детально рассмотре-

ны вопросы налогообложения: полезную информацию найдут юридические лица и физические лица — предприниматели, причем как на общей, так и на упрощенной системе налогообложения.

Отдельный раздел посвящен общению с контролирующими органами в ходе проверок. Кроме общих рекомендаций, приведен комплекс безотлагательных действий в случае незапланированного визита проверяющих.

Информация подана в виде тезисов, таблиц, схем и без лишней «воды». Только конкретные ответы, четкие рекомендации и практические советы.

Спрашивайте в книжных магазинах вашего города



Книга-почтой:
тел.: (057) 717-52-71,
717-51-15, 717-51-42
61052 г. Харьков, а/я 18
postbook@factor.ua



Интернет-магазин:
market.factor.ua



**Купить книгу
в вашем городе:**
тел.: (057) 719-49-45



Как заполнить декларацию по НДС

✓ Рус. яз., 288 с., ф. А4

Книга представляет собой практическое пособие по заполнению налоговой декларации по НДС. В ней плательщики НДС смогут найти ответы на все вопросы, начиная со сроков предоставления, требований к оформлению и заканчивая порядком заполнения отдельных строк декларации. Особое внимание уделено порядку исправления ошибок в декларациях.

Для удобства изучения и использования в работе материалы в книге представлены в табличной форме и снабжены конкретными примерами. Сводная таблица соответствия строк налоговой декларации по НДС и Реестра полученных и выданных налоговых накладных поможет быстро подготовить декларацию к предоставлению в налоговый орган.

Материал изложен с учетом последних изменений в законодательстве относительно формы и порядка заполнения декларации по НДС.

Спрашивайте в книжных магазинах вашего города



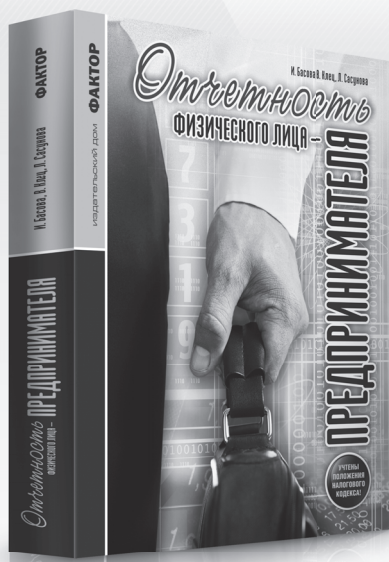
Книга-почтой:
тел.: (057) 717-52-71,
717-51-15, 717-51-42
61052 г. Харьков, а/я 18
postbook@factor.ua



Интернет-магазин:
market.factor.ua



**Купить книгу
в вашем городе:**
тел.: (057) 719-49-45



Отчетность физического лица — предпринимателя

✓ Рус. яз., 768 с., ф. А4

В удобной табличной форме представлены практические рекомендации по правильному оформлению форм налоговой отчетности, отчетности перед Пенсионным фондом и другими фондами социального страхования, а также некоторых форм статистической отчетности, обязанность по заполнению которых возложена на физических лиц — предпринимателей. По каждому отчету имеется пошаговое руководство к заполнению всех имеющихся в нем реквизитов.

Главное преимущество издания — наличие наглядных практических примеров по за-

полнению отчетов, а также комментарии и подробные примеры исправления ошибок в них. Кроме того, в приложениях приведена справочная информация, необходимая для их заполнения. Особое внимание уделено специфике составления отчетов, обусловленной изменениями, вступившими в силу после принятия Налогового кодекса.

В отдельном разделе рассмотрен порядок составления и предоставления Декларации единого налога — нового отчета, который физические лица — предприниматели на едином налоге обязаны подавать в связи со внесением изменений в Налоговый кодекс относительно упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности.

Спрашивайте в книжных магазинах вашего города



Книга-почтой:
тел.: (057) 717-52-71,
717-51-15, 717-51-42
61052 г. Харьков, а/я 18
postbook@factor.ua



Интернет-магазин:
market.factor.ua



**Купить книгу
в вашем городе:**
тел.: (057) 719-49-45