

Авансовые взносы по налогу на прибыль: исправление ошибок



Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Два года прошло с тех пор, как в системе администрирования налога на прибыль появились авансовые взносы (Законом № 5083⁽¹⁾ был подправлен п.57.1 ст.57 НКУ). За это время механизм их начисления и уплаты не только не перестал быть источником проблем, но еще и (зачастую благодаря стараниям фискального ведомства) дополнительно «оброс» откровенно не соответствующими Кодексу элементами.

В частности, алгоритм исправления ошибок, заложенный в форме декларации по налогу на прибыль предприятия, утвержденной Приказом № 872 (далее — декларация), явно искажает возможный алгоритм исправления ошибок, следующий непосредственно из норм НКУ. Но это не мешает представителям налоговых служб требовать от налогоплательщиков неукоснительного следования форме декларации. И, надо отметить, им это удается. Бухгалтеры, в своем большинстве, предпочитают не вступать в нескончаемые споры с налоговой. Но если они найдут в себе силы исповедовать дух и букву закона при представлении декларации за 2014 год, то эта статья окажет им действенную помощь.

В ней описан алгоритм исправления ошибок, допущенных при начислении авансовых взносов, следующий из норм НКУ. Безусловно, остановимся и на алгоритме, заложенном в декларации, продемонстрируем на примерах возникновение разниц в подходах, а в заключение дадим рекомендации, как их устранить. Итак, начнем.

Авансовые взносы: о статусе — основное

Представители фискальных служб, реализуя нормы абзаца одиннадцатого п.57.1 ст.57 НКУ (в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года), в кото-

⁽¹⁾ Закон Украины от 05.07.2012 г. № 5083-VI «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно государственной налоговой службы и в связи с проведением административной реформы в Украине». Опубликован: Бухгалтерия. — 2012. — № 35. — С. 10—24 (прим. ред.).

⁽²⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2013. — № 4. — С. 8 (прим. ред.).

⁽³⁾ Порядок ведения органами Министерства доходов и сборов Украины оперативного учета налогов, сборов, таможенных платежей, единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, других платежей, уплачиваемых при таможенном оформлении товаров, утвержденный приказом Миндоходов от 05.12.2013 г. № 765 (прим. ред.).

⁽⁴⁾ 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 ГНАУ от 18.07.2005 г. № 276 (утратила силу) (прим. ред.).

ром, в частности, сказано, что «в составе годовой налоговой декларации плательщиком налога представляется расчет ежемесячных авансовых взносов, которые должны уплачиваться в следующие двенадцать месяцев. Определенная в расчете сумма авансовых взносов считается согласованной суммой денежных обязательств», сознательно исповедовали независимость и самостоятельность авансовых взносов от налоговых обязательств по налогу на прибыль. Только так можно объяснить, что в первый же год взимания этого платежа для начисления авансовых взносов и контроля за своевременностью их погашения были открыты отдельные карточки лицевых счетов (см. письмо ГНСУ от 21.01.2013 г. № 1269/7/15-1317⁽²⁾).

Незаконность этого действия уже тогда была очевидна. В абзаце одиннадцатом, процитированном выше, нет и намека на самостоятельность авансовых взносов. А отдельная карточка лицевого счета (интегрированная карточка налогоплательщика), поскольку она открывается «по каждому плательщику и каждому виду платежа, которые должны уплачиваться плательщиками» (п.1 раздела II Порядка № 765⁽³⁾), как раз об этом и свидетельствует. И хотя в то время действовала Инструкция № 276⁽⁴⁾, это правило осталось в Порядке № 765 неизменным. А значит, факт существования карточек лицевых счетов на авансовые взносы отрицают документы, служащие нормативной основой для их открытия.

Такой парадокс возможен только в украинской действительности, в которой фискальные службы нарушают положения документов, которые сами же для исполнения своих обязанностей и пишут. Тем не менее, авансовые взносы не являются самостоятельным налогом, это неотъемлемая часть налога на прибыль. И хотя в п.57.1 ст.57 НКУ, в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года, не было столь четкого указания, «зависимый» статус авансовых взносов был понятен сразу.

Открытие отдельных карточек лицевых счетов для учета авансовых взносов изменило их смысл и стало первопричиной всех последующих перекосов в администрировании. Проявилось это и в принципах исправления ошибок.

Авансовые взносы: исправление по закону

Представим себе, что отдельной карточки лицевого счета на авансовые взносы нет, также нет формы декларации по налогу на прибыль, искажающей наши представления об исправлении ошибок. Источником правил для исправления ошибок, допущенных в исчислении авансовых взносов, выступа-

ет исключительно ст.50 НКУ. Напомним, что в этой статье описано руководство к действию в той ситуации, когда налогоплательщик выявляет в будущих периодах ошибки в ранее представленной налоговой декларации. Но при этом норма о том, что он «выявляет факт занижения **налогового обязательства прошлых налоговых периодов**» — это только тот случай, при котором наступают последствия, то есть возникает необходимость уплатить сумму недоплаты и штраф в размере:

- ◆ 3% при исправлении ошибок в уточняющем расчете или
- ◆ 5% при исправлении ошибок в текущей декларации.

Авансовые взносы *считаются суммой согласованного денежного обязательства*, что позволяет налоговым органам применить штраф за несвоевременность их

погашения, предусмотренный ст.126 НКУ. И только этот штраф, по мнению независимых специалистов, может быть применен⁽⁵⁾. Вместе с тем, в форме декларации, утвержденной **Приказом № 872**, в таблицах, предназначенных для исправления ошибок, предусмотрены строки и для «самоштрафов», и для пени. Абсурдность применения этих финансовых санкций покажем далее на числовом примере. Причем рассмотрим ситуацию, когда предприятие в одном отчетном периоде выплачивало дивиденды, при этом имело базу начисления авансовых взносов и дополнительно к этому уплачивало консолидированный налог.

Дивиденды + консолидированный налог + авансовые взносы

В таблице 1 приведены исходные данные для примера до «исправления ошибок».

Таблица 1. Условия примера (до представления уточняющей декларации)

№ п/п	Название показателя	Сумма, тыс. грн.	
		2013 г.	2014 г.
1	Налог на прибыль по предприятию в целом (алгебраическая сумма строк декларации 10, 11, 12ТП)	1239	1015
2	«Дивидендные» авансовые взносы по предприятию в целом	560	600
3	Авансовые взносы по головному предприятию	720	924
4	Налог на прибыль в целом по местонахождению обособленных подразделений (стр.13.2 табл.2 приложения ЗП)	315	284

Также заметим, что «ошибку» на практике при представлении декларации за 2013 год допустили многие налогоплательщики, которые одновременно с выплатой авансовых взносов также уплачивали «дивидендные» авансовые взносы⁽⁶⁾. «Ошиблись» же они не по своей воле, поскольку вынуждены были прислушаться к настойчивым рекомендациям налоговиков на местах (в противном случае те отказывали в приеме декларации согласно указаниям сверху). В частности, в письме Миндоходов от 07.02.2014 г. № 3194/7/99-99-19-03-01-17⁽⁷⁾ налоговики впервые сделали следующее умозаключение: «*в декларации по налогу на прибыль предприятия, утвержденной приказом Минфина от 28.09.2011 г. № 1213, значение строки 13.5.1 Приложения ЗП не может превышать значение (строка 11 + строка 12 + сумма налога на прибыль от операций по торговле ценными бумагами - (строка 13.1 + строка 13.2 + строка 13.6 + строка 13.7 Приложения ЗП к строке 13))*». Из цитаты следует, что сумму «дивидендных» взносов налогоплательщик может зачесть с

начисленным налогом на прибыль в отчетном периоде по остаточному принципу.

Но ведь в соответствии с пп.153.3.4 ст.153 НКУ (в редакции раздела III, действовавшей до 1 января 2015 года) это совсем не так: сумма «дивидендных» авансовых взносов уменьшает начисленные налоговые обязательства отчетного периода, и только в сумме превышения переносится в уменьшение налоговых обязательств следующих отчетных периодов.

Впрочем, украинских бухгалтеров очень трудно подобным удивить: искаженное толкование норм закона — обычное дело для налогового ведомства. Более того, многие готовы смириться с этим и при составлении декларации за 2014 год. Ведь в письмах ГФС от 12.11.2014 г. № 10346/7/99-99-15-02-01-17, от 09.09.2014 г. № 3119/6/99-99-19-02-02-15 описан тот же механизм, а значит, и по декларации за 2014 год налогоплательщиков будут мотивировать к его применению.

Но есть одно очень важное обстоятельство — в п.57.1¹ ст.57 НКУ установлен *другой* механизм зачета «дивидендных» авансовых взносов с суммой налога на прибыль (статью 57 дополнил этим пунктом **Закон № 71**, вступивший в силу с 01.01.2015 г.). И в нем не предусмотрено бессрочное погашение «дивидендных» авансовых взносов налоговыми обязательствами будущих отчетных периодов⁽⁸⁾. Поэтому, следуя рекомендациям налоговиков, налогоплательщик собственноручно безвозмездно подарит ▶

⁽⁵⁾Подробнее см.: Назарбаева И. Налог на прибыль: авансовые взносы со... сдвигом по фазе // Бухгалтерия. — 2012. — № 43. — С.41—46 (прим. ред.).

⁽⁶⁾Подробнее об этом см.: Назарбаева И., Кушина Е. Приложение АВ и ЗП: с авансовыми взносами, но без зачета // Бухгалтерия. — 2014. — № 7. — С.74—78 (прим. ред.).

⁽⁷⁾Опубликовано: Бухгалтерия. — 2014. — № 7. — С.13—14 (прим. ред.).

⁽⁸⁾Подробнее см. в статье И.Назарбаевой на с.68 данного номера (прим. ред.).

Налог на прибыль: исправление ошибок

«дивидендные» авансовые взносы, если и сейчас при представлении декларации за 2014 год проявит мягкость.

Впрочем, за право заполнить декларацию по правилам НКУ придется платить (кому — нервами, а кому — и штрафами с пеней). В частности, исправление «ошибки» в отчетности за 2013 год потянет

за собой перерасчет у плательщика консолидированного налога на прибыль. В таблице 2 продемонстрировано, что в уточняющей декларации за 2013 год правильное отражение «дивидендных» взносов в декларации головного предприятия влечет за собой перерасчет базы для расчета авансовых взносов на 2014 год. Последствия рассмотрим далее.

Таблица 2. Показатели отдельных строк приложения ЗП и декларации за 2014 год до и после представления уточняющей декларации за 2013 год

Код строки декларации	Название	Показатели за годовой отчетный период, тыс. грн.			
		2013 год		2014 год	
		до уточнения	после уточнения	до уточнения	после уточнения
Строки таблицы 1 приложения ЗП					
13	Зменшення нарахованої суми податку (рядок 13.1 + рядок 13.2 + рядок 13.5.1 + рядок 13.6 + рядок 13.7)	1551	1551	1299	1524
13.2	Сума податку, нарахованого платником податку на прибуток (при консолідованій сплаті) за місцезнаходженням його відокремлених підрозділів	315	271	284	—
13.3	Сума нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів (прирівняних до них платежів) у звітному (податковому) періоді	560	560	600	600
13.4	Сума нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів (прирівняних до них платежів) у минулих періодах, не врахована у зменшення податку (рядок 13.5.2 додатка ЗП до рядка 13 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства попереднього звітного (податкового) року)	—	—	44	—
13.5	Сума нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів (прирівняних до них платежів) за місцезнаходженням юридичної особи (рядок 13.3 + рядок 13.4), у тому числі:	516	560	644	600
13.5.1	сума, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку юридичної особи в поточному звітному (податковому) періоді	516	560	91	600
13.5.2	сума, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку юридичної особи в наступних звітних (податкових) періодах (рядок 13.5 - рядок 13.5.1, переноситься до рядка 13.4 додатка ЗП до рядка 13 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за наступний звітний (податковий) період)	44	—	553	—
13.7	Сума нарахованого авансового внеску з податку на прибуток відповідно до пункту 57.1 статті 57 глави 4 розділу II та абзацу другого пункту 2 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України	720	720 ⁹⁾	924	924
Строки таблицы 2 приложения ЗП					
13.2 ⁷⁾	Податок, що сплачується за місцезнаходженням відокремлених підрозділів (в цілому)	315	271	284	—
Строки декларации					
13 ЗП	Зменшення нарахованої суми податку	1551	1551	1299	1524
14	Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 10 + рядок 11 + рядок 12 - рядок 13)	-312	-312	-284	-509

⁹⁾ Здесь и далее принимается сумма авансовых взносов, начисленных за весь двенадцатимесячный период. В Обобщающей налоговой консультации об особенностях представления деклараций по налогу на прибыль и уплате налога в 2013 году, утвержденной приказом ГНСУ от 21.12.2012 г. № 1171, указано, что в декларации за конкретный отчетный налоговый год принимаются суммы авансовых взносов за январь — декабрь. Для упрощения примера это условие проигнорировано (прим. авт.).

Правильное отражение «дивидендных» авансовых взносов в уточняющей декларации за 2013 год у плательщика консолидированного налога неизбежно влечет перерасчет базы начисления авансовых взносов. Причина в том, что в соответствии с примечанием 7 к табл.2 приложения ЗП сумма распределяемого налога на прибыль между обособленными подразделениями рассчитывается в зависимости от «дивидендных» авансовых взносов, отражаемых в строке 13.5.1 табл.1 приложения ЗП. Увеличение «дивидендных» авансовых взносов в этой строке приводит к уменьшению суммы налога на прибыль,

распределяемого к начислению по обособленным подразделениям. Соответственно, это действие увеличивает налог на прибыль, начисляемый в декларации головного предприятия.

По условиям приведенного примера недоплата по головному предприятию не возникает: изменяется лишь сумма переплаты по налогу на прибыль, учитываемая в карточке лицевого счета головного предприятия. Но при этом происходит увеличение базы для исчисления авансовых взносов, начисленных в строке 23 декларации за 2013 год, о чем свидетельствуют данные примера, приведенные в таблице 3.

Таблица 3. Показатели строк 23, 34 (авансовые взносы) декларации за 2013 и 2014 годы в сравнении и уточняющей декларации за 2013 год

Код строки декларации	Название	Сумма авансовых взносов (тыс. грн.), рассчитанных на			
		2014 год		2015 год	
		до уточнения	после уточнения	до уточнения	после уточнения
23	Авансовий внесок ((рядок 10 + рядок 11 + рядок 12 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства - рядок 13.1 - рядок 13.2 - рядок 13.6 додатка ЗП до рядка 13 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)/12), що підлягатиме сплаті щомісячно	77	81 ⁽¹⁰⁾	61	85
34	Збільшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне значення (((рядок 23 x <u>11</u> ¹³) - (рядок 23 x <u>11</u> ¹³) Податкової декларації з податку на прибуток підприємства, яка уточнюється) або рядок 09 таблиці 2 додатка ВП до рядків 24—27, 29—32 та 34—37 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)	—	44*	—	—
*Сумма доначисления авансовых взносов за март 2014 г. — январь 2015 г. рассчитана следующим образом: 81 тыс. грн. x 11 мес. - 77 тыс. грн. x 11 мес.					
38	Сума штрафу від недоплати при наданні уточнюючої Податкової декларації з податку на прибуток підприємства (рядок 34 x 3%)	—	1,32*	—	—
*Кроме того, в строке 36 необходимо указать сумму пени и заплатить ее, как и штраф, до представления уточняющего расчета					

Как видим, доначисление суммы авансовых взносов в уточняющей декларации за 2013 год приводит к необходимости начислить штрафные санкции и пенью. И это при том, что 2014 год — период уплаты авансовых взносов, начисленных в декларации за 2013 год, завершён! И сейчас налогоплательщик, составив декларацию за 2014 год, исчисляет сумму окончательных расчетов с бюджетом за этот налоговый отчетный год. Соответственно, доначисленные суммы авансовых взносов в уточняющей декларации на налоговый отчетный период, который уже завершён (как в рассматриваемом случае), — это настоящая профанация самой идеи уплаты налога на прибыль авансом. Получается, что авансовые взносы необходимо уплачивать «задним числом», уже по истечении отчетного периода, в течение которого они должны быть уплачены. А ведь

расчеты с бюджетом по итогам декларации за 2014 год будут вскоре проведены, и, по условиям рассматриваемого примера, бюджет остается должен. То есть недоначисление авансовых взносов по налогу на прибыль (которое, как было замечено ранее, произошло из-за настоячивых рекомендаций налоговиков) не приводит к недоплате налоговых обязательств по налогу на прибыль. И надо отметить, что нормы НКУ не устанавливают штрафные санкции за исправление сумм авансовых взносов. Такое «нормотворчество» всего лишь следует из примечания 13 к строке 34 уточняющего расчета, а также строк 36 и 38.

Один из показателей строки 34 связан с таблицей под названием «Дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків¹⁴». В таблице 4 приведен пример ее заполнения.

⁽¹⁰⁾ При расчете получена сумма 80,66 тыс. грн. В декларации эта сумма отражается в гривнях, здесь проведено округление исключительно для примера (прим. ред.).

Таблица 4. Фрагмент уточняющей декларации за 2013 год по условиям примера

№ з/п	Дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків ¹⁴											
	20__ рік										20__ рік	
	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	січень	лютий
1												+
2	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	81

В примечании 14 основной формы декларации содержатся инструкции, как заполнять данную таблицу. Но истинное понимание приходит только после ознакомления с письмом Миндоходов от 07.03.2014 г. № 5699/7/99-99-19-03-01-17⁽¹⁾. Исходя из него можно сформулировать следующий алгоритм заполнения этой таблицы:

- ♦ в строке 1 знак «+» следует ставить напротив месяца, начиная с которого предоставляется уточняющий расчет, и до последнего месяца, приходящегося на двенадцатимесячный период начисления авансовых взносов. По условиям данного примера — это февраль 2015 года;
- ♦ в строке 2, начиная с месяца, в котором предоставляется уточняющий расчет, и до последнего месяца, приходящегося на двенадцатимесячный период, — новая (исправленная) сумма авансовых взносов.

Таким образом, в таблице налогоплательщик указывает месячную измененную сумму авансовых взносов за месяцы, по которым не проведено начисление в карточке лицевого счета. А это месяцы, в которых предельный срок уплаты авансовых взносов еще не наступил. Еще раз обращаем внимание, что по условиям нашего примера это февраль 2015 года.

Но для заполнения строки 34 декларации в расчет принимается количество месяцев, предельный срок уплаты авансовых взносов в которых уже наступил. По таким месяцам и считается «самостоятельно» с доначисленных сумм авансовых взносов. Одним словом, сложно искать справедливость там, где ее нет. ■

⁽¹⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2014. — № 12. — С. 71 (прим. ред.).

РАЗЪЯСНЕНИЯ



МИНИСТЕРСТВО ДОХОДОВ И СБОРОВ УКРАИНЫ

Письмо от 15.04.2014 г. № 6897/6/99-99-19-03-02-15

Авансовые взносы: консолидированный налог

Министерство доходов и сборов Украины рассмотрело письмо <...> об учете уплаченных обособленным подразделением авансовых взносов плательщиком консолидированного налога, в случае если плательщик налога по итогам I квартала не получил прибыль или получил убытки, и сообщает.

<...>

Расчет налоговых обязательств по уплате консолидированного налога на прибыль (далее — Расчет), форма которого утверждена приказом Министерства финансов Украины от 28.01.2013 г. № 39, представляется контролирующему органу по местонахождению обособленного подразделения.

Следовательно, если плательщик консолидированного налога, уплачивавший авансовые взносы по налогу на прибыль, по итогам I квартала отчетного (налогового) года не получил прибыль или получил убыток, то такой плательщик прекращает уплату авансовых взносов, в том числе по местонахождению обособленных подразделений, начиная с апреля отчетного

года, и учитывает сумму уплаченных авансовых взносов за январь — март отчетного года при определении налогового обязательства за квартал, первое полугодие, три квартала и год.

Вместе с тем сумма начисленного авансового взноса плательщика консолидированного налога отражается в таблице 1 приложения ЗП к строке 13 Налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий (без учета ежемесячных авансовых взносов, начисленных по местонахождению филиалов).

При заполнении Расчета за квартал, первое полугодие, три квартала и год сумма авансовых взносов, начисленных обособленным подразделением за январь — март отчетного года, отражается в строке 5 и учитывается при определении показателя строки 6 (для базового отчетного периода — календарный год).

Первый заместитель Министра И.БИЛОУС