

## Уточненные декларации: когда их можно не подавать

**С. А. Знаменщиков,**  
эксперт по методологии  
бухгалтерского учета  
и налогообложения

Каждый бухгалтер знает: ошибок лучше не допускать и все операции отражать в учете своевременно. Однако на практике ошибки случаются нередко и далеко не всегда по вине организации. Что делать, если вольно или невольно допущена ошибка?

Выявленные ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению (п. 4 ПБУ 22/2010)

Неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в регистрах бухгалтерского учета (равно как и в бухгалтерской отчетности) является ошибкой (п. 2 ПБУ 22/2010). Выявленные ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению (п. 4 ПБУ 22/2010). Для целей налогообложения обнаруженные ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, подлежат исправлению путем подачи уточненных налоговых деклараций (п. 1 ст. 54 НК РФ). Однако если период совершения ошибки (искажения налоговой базы) определить невозможно либо таковые действия привели к завышению налоговой базы (переплате) налога, организация вправе произвести перерасчет налоговой базы в периоде обнаружения ошибки. Подавать уточненную налоговую декларацию за прошедший период в этом случае не обязательно (абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ).

Кроме того, следует принять во внимание, что пропуски (неточности) в отражении фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была и не могла быть доступна организации на момент отражения (либо неотражения) таких фактов хозяйственной

деятельности, не признаются ошибками (абз. 8 п. 2 ПБУ 22/2010). Можно говорить, например, о расходах (или доходах) прошлых лет, выявленных в отчетном году, но никоим образом не об ошибках. То же самое, на наш взгляд, касается и порядка исчисления налогов и составления налоговой отчетности.

Организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета, а также на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением (п. 1 ст. 54 НК РФ). Регистры бухгалтерского учета формируются на основании данных, содержащихся в первичных учетных документах (п. 1 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете).

Следовательно, информация (т. е. первичные учетные документы и иные документально подтвержденные данные), которая не была (и не могла быть) доступна организации на момент исчисления налоговой базы и дату представления налоговой отчетности, а поступила позже, не может говорить о том, что ранее были допущены ошибки. Эти новые данные меняют налогооблагаемую базу в периоде их поступления.

О факте переплаты налога и его конкретной сумме необходимо поставить в известность налоговую инспекцию, на территории которой находится объект. Для этого туда необходимо направить уточненные налоговые декларации

Данной точки зрения придерживаются как контролирующие органы (письма Минфина России от 30.01.12 № 03-03-06/1/40, 06.04.15 № 03-03-06/1/19158, письмо ФНС России от 10.10.18 № БС-4-21/19773), так и судебные инстанции (постановления ФАС Поволжского округа от 04.09.12 по делу № А55-22238/2011, Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.10.13 № 09АП-33336/2013 по делу № А40-66604/13, Президиума ВАС РФ от 17.01.12 № 10077/11, определение ВС РФ от 08.11.16 № 308-КГ16-8442).

Это, например, касается суммы налогов или сборов, подлежащих отнесению на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, и доначисленных по результатам выездной налоговой проверки. Или, наоборот, переплаты ранее начисленного налога, уменьшенного по решению суда.

Так, за находящуюся в собственности организации недвижимость организация платит налог на имущество и относит его на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом по объектам недвижимости, указанным в п. 1 ст. 378.2 НК РФ, налог начисляется, исходя из их кадастровой стоимости, но это при условии, что в регионе принят соответствующий закон и по данному объекту определена его кадастровая стоимость (п. 2 ст. 378.2 НК РФ).

Далеко не секрет, что кадастровая стоимость объектов недвижимости зачастую определялась и определяется довольно приблизительно. И многие организации часто сталкиваются с тем, что по кадастровым данным стоимость объектов достигает немалых величин, между тем у соседа точно такой же объект стоит гораздо меньше.

Иногда попытки обращения в Росреестр с целью уменьшить стоимость объекта до разумной величины успешны. В ряде случаев достаточно было заявления в территори-

альный орган Росреестра о пересмотре кадастровой стоимости объекта (т. е. об исправлении ошибки), где-то дело доходило до суда. В любом случае стоимость объекта подлежит изменению (в сторону уменьшения) начиная с того периода (т. е. календарного года), в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости объекта, уже включенного в ЕГРН (п. 1 ст. 61 Федерального закона от 13.07.15 № 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости"). И на дату внесения изменений об уменьшении кадастровой стоимости объекта, от которой добросовестный налогоплательщик все это время (год-полтора-два) исправно начислял и перечислял в доход регионального бюджета налог на имущество, становится ясно, что сумма налога была завышена.

О самом факте переплаты налога и его конкретной сумме необходимо поставить в известность налоговую инспекцию, на территории которой находится объект. Для этого туда необходимо направить уточненные налоговые декларации за прошедшие годы и уточненный налоговый расчет по авансовому платежу за истекшие отчетные периоды (I квартал, полугодие или 9 месяцев) текущего года.

Одновременно с подачей уточненных деклараций за прошлые годы и уточненного расчета за текущий год необходимо направить налоговикам и письмо о судьбе возникшей переплаты.

Полагаем, что целесообразно применять один из двух вариантов.

Первый: попросить зачесть эту переплату в счет дальнейшей уплаты налога на имущество (или других региональных налогов, допустим, транспортного налога).

Второй: потребовать возврата переплаты налога на расчетный счет организации

Теоретически оба варианта равноценны, но на практике вернуть деньги из регио-

Вернуть деньги из регионального бюджета на расчетный счет налогоплательщика весьма затруднительно

нального бюджета на расчетный счет налогоплательщика весьма затруднительно.

Расходы по начислению налога на имущество признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией, и уменьшают налогооблагаемую прибыль. Признать ли их расходами прямыми, т. е. включать в себестоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), либо косвенными и списывать на уменьшение прибыли ежеквартально, однозначно сказать нельзя. Для этого нужно учесть достаточно большое количество других факторов.

Предположим, что они признаются косвенными и каждый квартал сразу уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Следовательно, за прошедшие налоговые периоды (прошлые годы) и прошедший отчетный период текущего периода на расходы было списано больше, чем это положено.

Отсюда, на первый взгляд, можно сделать вывод, что была занижена сумма прибыли за все это время и возникла недоимка по налогу на прибыль. Однако это не так.

В письме ФНС России от 10.10.18 № БС-4-21/19773 и в определении ВС РФ от 08.11.16 № 308-КГ16-8442 такая точка зрения признана в корне неверной. В письме, правда, рассмотрена ситуация, в которой налогоплательщик применяет УСН, однако и при общей системе налогообложения действует тот же порядок признания понесенных затрат расходами.

В письме со ссылкой на определение ВС РФ от 08.11.16 указано, что данную корректировку налога на имущество следует рассматривать как новое обстоятельство, приводящее к возникновению внереализационного дохода текущего периода.

Таким образом, переплату налога на имущество за прошлые годы в регистрах

бухгалтерского учета необходимо будет отразить записью по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на имущество" и кредиту счета 91, субсчет "Прочие доходы".

Переплата налога за текущий год является уменьшением понесенных расходов на дату корректировки (т. е. день подачи уточненного налогового расчета по налогу на имущество) записью по дебету счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на имущество" и кредиту счета 26 (44). Полученный доход (точнее, уменьшение понесенных расходов) будет учтен при определении налогооблагаемой прибыли текущего периода.

Необходимости в подаче уточненных деклараций (в сторону увеличения налога) за прошлые годы и начислении пени не возникает.

Сумму переплаченного за прошлые годы налога на имущество достаточно отразить по строке 101 "в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде" и, соответственно, по строке 100 "Внереализационные доходы — всего" Приложения № 1 "Доходы от реализации и внереализационные доходы" к Листу 02 "Расчет налога" Декларации за текущий отчетный (налоговый период). Эта же сумма будет показана и по строке 020 "Внереализационные доходы" Листа 02.

Вины организации в том, что ранее налог на имущество начислялся в большей сумме, а налог на прибыль, соответственно, в меньшей, нет. Также не являются ошибкой и расходы прошлых лет, выявленные в отчетном году.

Например, между заказчиком и исполнителем идет продолжительный спор о качестве и стоимости оказанных услуг. И хотя услуги фактически оказаны, бухгалтерия заказчика, не имея на руках подписанного акта (первичного учетного документа) не

Подавать уточненную декларацию в сторону уменьшения налога за прошлый год не всегда обязательно

имеет права отразить эти расходы ни в регистрах бухгалтерского учета, ни учесть их в целях налогообложения прибыли. Только после того, как исполнитель снизит цену, заказчик подписывает акт. За это время годовая бухгалтерская и налоговая отчетность уже составлена и сдана. Полученные услуги после того, как, наконец-то, подписанный акт попадает в бухгалтерию заказчика, можно учесть только как убытки прошлых лет.

В регистрах бухгалтерского учета будут произведены следующие записи:

**Д-т сч. 91** "Прочие доходы и расходы",  
субсч. "Прочие расходы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"  
приняты к учету прошлогодние услуги заказчика;

**Д-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"  
налог на добавленную стоимость по полученным услугам;

**Д-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам",  
субсч. "Расчеты по НДС",

**К-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"  
налог на добавленную стоимость по полученным услугам принят к вычету.

В Декларации по налогу на прибыль текущего года эти расходы надлежит отразить по строке 301 "Убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде" Приложения № 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам" к Листу 02 и, соответственно, учесть их при заполнении строки 300 "Убытки, приравняемые к внереализационным расходам — всего" Приложения № 2.

Данная сумма затем попадает в строку 040 "Внереализационные расходы" Листа 02 Декларации и уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Если этот акт и счет-фактуру к нему, датированные, предположим ноябрем-декабром 2018 г., директор заказчика передаст своему бухгалтеру в апреле-мае 2019 г., то здесь уже речь пойдет о безусловной ошибке. В зависимости от того, будет ли она признана существенной, исправление ее отражается по-разному.

Если ошибка признается несущественной, то в регистрах бухгалтерского учета будет достаточно записей:

**Д-т сч. 91** "Прочие доходы и расходы",  
субсч. "Прочие расходы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"  
приняты к учету прошлогодние услуги заказчика;

**Д-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"  
налог на добавленную стоимость по полученным услугам;

**Д-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам",  
субсч. "Расчеты по НДС",

**К-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"  
налог на добавленную стоимость по полученным услугам принят к вычету.

Подавать уточненную декларацию в сторону уменьшения налога за прошлый год не всегда обязательно.

В декларации текущего периода достаточно будет отразить эти расходы по строке 400 "Корректировка налоговой базы по выявленным ошибкам (искажениям), относящимся к прошлым налоговым периодам, приведшим к излишней уплате налога, всего" с ее расшифровкой (в зависимости от года совершения ошибки) по строкам 401,

Минфин России постоянно указывает, что отнести расходы за три прошлых года на уменьшение налогооблагаемой прибыли текущего года можно, но лишь если в результате этого организация не уйдет в убытки

402 или 403 Приложения № 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам" к Листу 02.

Эта сумма, соответственно, уменьшит значение строки 100 "Налоговая база" Листа 02.

Минфин России постоянно указывает, что отнести расходы за три прошлых года на уменьшение налогооблагаемой прибыли текущего года можно, но лишь если в результате этого организация не уйдет в убытки (письма от 22.07.15 № 03-02-07/1/42067, 24.03.17 № 03-03-06/1/17177, 27.09.17 № 03-02-07/1/62596, 16.02.18 № 03-02-07/1/9766, 20.06.18 № 03-03-06/1/42047). В этом случае организация будет обязана подать уточненную декларацию за тот год, в котором была совершена ошибка (не отражены расходы по первичному документу).

Между тем велика вероятность того, что налоговики при проведении проверки не признают эти расходы уменьшающими прибыль текущего периода (то, что год (или два) назад налог был уплачен в большем размере, это уже проблемы организации).

Однако Верховный суд РФ придерживается иной точки зрения. В определении от 19.01.18 № 305-КГ17-14988 по делу № А41-17865/2016 отмечено, что в п. 1 ст. 54 НК РФ установлено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки были выявлены, если таковые привели к излишней уплате налога. В последнем случае ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога не приводит к нарушению интересов казны. Соответственно, ее исправление не посредством подачи уточненной декларации за

предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым.

Отметим, что позже Верховный суд РФ пришел точно к такому же выводу (определение от 16.04.18 № 310-КГ18-2850 по делу № А08-1050/2017) ■

#### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая; [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая; [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.11 № 402-ФЗ // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
4. О государственной регистрации недвижимости: Федеральный закон от 13.07.15 № 218-ФЗ // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010): приказ Министерства финансов Российской Федерации 28 июня 2010 г. № 63н // Российская газета. – 2010. – № 174, 6 августа.

## Вниманию авторов!

- ➔ Рукописи представляются в редакцию журнала в электронном виде, напечатанными через два интервала, объемом не более 12 страниц в текстовом редакторе Word. E-mail: kuzmin@buhgalt.ru
- ➔ Необходимо указать фамилию, имя, отчество, место работы, занимаемую должность, контактный телефон
- ➔ Для начисления авторского гонорара следует сообщить почтовый адрес с индексом, представить ксерокопии паспорта, страхового свидетельства Пенсионного фонда РФ, ИНН. Прислать заявление на профессиональный налоговый вычет и письмо с поручением перечислять авторский гонорар на расчетный счет (указать реквизиты)