

УДК 336.226. 111

Учет расходов по налогу на прибыль, выявленных по истечении трехлетнего срока

Орлова В. С.,

специалист по налогообложению, Департамент налогового
и правового консалтинга, Объединенные консультанты ФДП
129164, Москва, Проспект Мира, д. 124, корп. 15
E-mail.ru: v_orlova@fdp.ru

Организация в текущем налоговом периоде выявила расходы, которые по ошибке не были учтены в налоговой базе по налогу на прибыль в прошлых налоговых периодах. Также выяснилось, что с данного момента прошло более трех лет. На первый взгляд кажется, что ничего сделать нельзя. Однако возможно не все так безнадежно. Постараемся разобраться в этом.

Ключевые слова: налог на прибыль; налоговая декларация; налоговая база; уточненная налоговая декларация; текущий налоговый период; срок исковой давности.

Accounting of expenses for income tax identified after three years

Orlova V.,

Tax manager of the Tax and Legal Consulting Department,
United Consultants FDP
129164, Moscow, Prospekt Mira, 124, bldg. 15
E-mail: v_orlova@fdp.ru

Organization identified costs in the current tax period that mistakenly were not included in the tax base for income tax in the past fiscal periods. It also revealed that from this moment more than three years passed. At first glance, it seems that nothing can be done. But maybe it is not so hopeless. Let us try to understand it.

Key words: income tax; tax return; tax base; amended tax returns; current tax period; statute of limitations.

В силу п. 1 ст. 81 НК РФ при обнаружении факта неотражения или неполного отражения сведений, ошибок, приводящих к занижению суммы налога, у налогоплательщика возникает обязанность предоставления уточненной налоговой декларации за тот налоговый период, в котором они были обнаружены.

В свою очередь при обнаружении в налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик может внести необходимые изме-

нения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном ст. 81 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

Таким образом, организация вправе включить ошибочно неучтенные расходы в налоговую базу по налогу на прибыль и подать уточненную налоговую декларацию за тот период, к которому данные расходы относились.

Однако следует отметить, что в соответствии с п. 7 ст. 78 НК РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено НК РФ.

Иначе говоря, если даже организация подает уточненную декларацию за период, превышающий трехлетний срок, зачесть или возратить возникшую сумму излишне уплаченного налога на прибыль в связи с увеличением расходов будет невозможно, поскольку истек установленный п. 7 ст. 78 НК РФ срок давности.

Однако абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ предусмотрено, что в случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Следовательно, ст. 54 НК РФ предусматривает два варианта, когда возможно исправление ошибок и искажений в периоде их обнаружения, в случае невозможности определить период совершения ошибки (искажения) или если допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате. Кроме того, нормы абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ в полной мере соотносятся с положениями п. 1 ст. 81 НК РФ.

Так, налогоплательщик при обнаружении ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, имеет право либо предоставить уточненную декларацию, внося изменения в налоговую базу того периода, либо исправить ошибку в периоде ее обнаружения.

Минфин России неоднократно разъяснял, что налогоплательщик вправе произвести пересчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога (письма Минфина России от 23.11.2013 № 03-03-06/2/39244; 26.07.2013 № 03-03-06/1/24234; 07.12.2012 № 03-03-06/2/127; 30.01.2012 № 03-03-06/1/40; 23.01.2012 № 03-03-06/1/24; 25.08.2011 № 03-03-10/82).

Вместе с тем Минфин России обращает внимание, что пересчет налоговой базы в случае совершения ошибки (искажения) осуществляется с учетом ст. 78 НК РФ. Налогоплательщик сможет исправить ошибку (искажение) в текущем налоговом периоде только в течение трех лет с

момента уплаты налога за период, в котором истек срок исковой давности. В то же время арбитражные суды приходят к выводу, что налоговое законодательство не устанавливает какого-либо срока, в течение которого организация может исправить ошибки, допущенные при исчислении налоговой базы в предшествующих налоговых периодах.

В решении Арбитражного суда г. Москвы от 28.11.2011 по делу № А40-102301/11-75-423 указано, что абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ не устанавливает каких-либо ограничений на учет в текущем налоговом периоде налоговой выгоды в зависимости от периода ее возникновения.

Единственное ограничение, налагаемое указанной нормой, сводится к возможности тех исправлений, которые привели к излишней уплате налога, а ст. 78 НК РФ устанавливает ограничение срока на возврат налоговой выгоды, уже учтенной в прошедших налоговых периодах.

В постановлении от 11.03.2012 Девятый апелляционный суд дополнительно отметил следующее, что ст. 54 НК РФ не содержит прямого указания на то, что ее положения применяются в совокупности с положениями ст. 78 НК РФ и трехлетний срок, установленный п. 7 ст. 78 НК РФ, должен применяться и к периодам обнаружения ошибки (искажения).

Также в данной ситуации необходимо учитывать, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить (п. 6 ст. 3 НК РФ). При этом если имеются неясности, сомнения и (или) противоречия актов законодательства о налогах и сборах, то все такие неясности, сомнения и (или) противоречия толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Постановлением ФАС Московского округа от 06.07.2012 оставил вышеназванные судебные акты без изменения, а кассационную жалобу налогового органа – без удовлетворения.

В постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.07.2012 № 17АП-6534/2012-АК по делу № А60-57130/2011 (постановлением ФАС Уральского округа от 01.11.2012 № Ф09-10757/12 данное постановление оставлено без изменения) довод налогового органа о том, что с момента совершения ошибки прошло три года, в связи с чем на основании ст. 78 НК РФ налогоплательщик не имеет права на пересчет налоговой базы, был отклонен судом, поскольку трехлетний срок, определенный п. 7 ст. 78 НК РФ, установлен для подачи заявления о зачете или возврате налога.

Аналогичные выводы были сделаны в постановлениях ФАС Московского округа от 28.11.2013 № Ф05-13700/2013 по делу № А40-155004/12-91-681; ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.02.2014 по делу № А78-2456/2013.

Таким образом, ст. 54 НК РФ предусматривает возможность исправления ошибки в текущем периоде, но не предусматривает определенного периода, в течение которого такая ошибка может быть исправлена.

Ограничение трехлетнего срока, установленное ст. 78 НК РФ, определено для возможности подачи заявления о зачете или возврате излишне уплаченного налога.

В данном случае возникают иные правовые последствия, налогоплательщик корректирует налоговую базу того периода, в котором была выявлена ошибка, а не осуществляет процедуру зачета или возврата излишне уплаченного налога в порядке ст. 78 НК РФ.

Иными словами, если организация обнаружила расходы по налогу на прибыль, которые ошибочно не были учтены ранее, такая ошибка в любом случае приводит к излишней уплате налога на прибыль, следовательно, расходы могут быть включены в налоговую базу в текущем налоговом периоде. При этом не является препятствием срок возникновения таких расходов.

Необходимым условием принятия ошибочно неучтенных расходов в текущем налоговом периоде является установление факта излишней уплаты налога.

В связи с этим некоторые арбитражные суды ссылаются на позицию Президиума ВАС РФ, выраженную в постановлении от 15.06.2010 №1574/10, согласно которой, если спорные годы не входят в число проверяемых инспекцией периодов по налогу на прибыль, то налоговый орган лишен возможности подтвердить либо опровергнуть утверждение организации о наличии у него переплаты за прошлые годы, сложившейся в результате не включения названных сумм дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов прошлых налоговых периодов. Например, данные выводы сделаны в постановлениях ФАС Московского округа от 04.02.2013 по делу №А40-8920/11-116-23 (определением ВАС РФ от 21.05.2013 №ВАС-6211/13 отказано в передаче дела №А40-8920/2011-116-23 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления); ФАС Северо-Западного округа от 30.10.2013 по делу №А56-51095/2012).

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 27.09.2012 по делу №А44-5432/2011 суд сослался на данную позицию Президиума ВАС РФ и указал, что общество не доказало наличие переплаты, поскольку налоговый период, в котором была совершена ошибка, не входил в период проведения налоговой проверки.

Вместе с тем при новом рассмотрении ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 26.06.2013 не принял довод налогового органа, что год, в котором совершена ошибка, не проверен в рамках выездной проверки и правильность налоговых обязательств.

Представленная организацией налоговая декларация по налогу на прибыль принята налоговым органом, и, как подтвердили ее представители, проверена в рамках камеральной проверки. Налог по ней уплачен в полном объеме.

Необходимо отметить, что выводы, сделанные в постановлении Президиума ВАС РФ, основаны на нормах, действующих в более ранние периоды, т.е. до введения в действие абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ, поэтому применение позиции Президиума ВАС РФ вызывает сомнение. К тому же согласно п. 2 ст. 88 НК РФ в отношении каждой налоговой декларации осуществляется камеральная налоговая проверка, в результате которой подтверждается правильность и достоверность представленных сведений (постановления Президиума ВАС РФ от 20.03.2007 №16086/06; ФАС Северо-Западного округа от 24.02.2010 №А42-3884/2009; письмо ФНС России от 18.01.2005 №06-1-04/648). В то же время судами признается возможность распространения действия абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ на прошлые периоды (до 01.01.2010).

В постановлении ФАС Московского округа от 13.02.2014 №Ф05-17548/2013 по делу №А40-55068/13 разъяснено, что излишняя уплата суммы налога представляет собой умаление имущественной сферы налогоплательщика (хотя бы и в результате его собственных ошибочных действий), подлежащее устранению в предусмотренном законом порядке.

Механизм восстановления имущественной сферы налогоплательщика, нарушенной вследствие неосновательного отчуждения в казну части его имущества, представляет собой гарантию права собственности.

Положение абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ в той мере, в которой оно приводит к обложению налогом действительных результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика и устраняет искажения налоговой базы, имевшие место в завершенных налоговых периодах, является гарантией защиты права налогоплательщика на справедливое налогообложение результатов его экономической деятельности. Следовательно, положение абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ, введенное Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», имеет обратную силу.

Возникает вопрос о возможности исправления ошибок в текущем налоговом периоде в случае, если в периоде их совершения налогоплательщик получил убыток.

По мнению Минфина России, в такой ситуации налогоплательщик не может применить правила абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ и не вправе корректировать налоговую базу текущего периода, а должен представить уточненную налоговую декларацию за период, в котором соответствующая ошибка была совершена. Данная позиция изложена в письмах Минфина России от 07.05.2010 № 03-02-07/1-225; 27.04.2010 № 03-02-07/1-193.

В то же время в соответствии с п. 1 ст. 283 НК РФ налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с гл. 25 НК РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

В силу п. 2 ст. 283 НК РФ налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет с учетом положений абз. 2 п. 2 ст. 283 НК РФ.

В контексте анализируемых норм следует, что неотражение расходов в периоде, в котором был получен убыток, приводит к занижению этого убытка. Ошибочное занижение убытка, в свою очередь, означает, что налогоплательщик не сможет в полной мере воспользоваться своим правом, предусмотренным п. 1 ст. 283 НК РФ.

В такой ситуации налогоплательщик будет лишен возможности перенести на будущее убыток именно в том размере, в котором этот убыток сформировался бы в случае отражения в соответствующем периоде расходов, ошибочно неучтенных для целей налогообложения. Следовательно, занижение убытка в периоде неотражения затрат влечет излишнюю уплату налога в тех налоговых периодах, на которые будет перенесен данный убыток. При этом абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ не устанавливает, в ка-

ком именно периоде должна быть установлена излишняя уплата налога, связанная с совершением ошибки при исчислении налоговой базы.

Таким образом, важен сам факт излишней уплаты налога, причиной которой стала обнаружившаяся ошибка в исчислении налоговой базы, безотносительно к тому, в каком периоде эта излишняя уплата была произведена.

Получение налогоплательщиком убытка в периоде совершения ошибки не лишает его права на корректировку текущей налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 24.12.2013 по делу № А65-3902/2013 установлено, что невключение расходов в налогооблагаемую базу более раннего налогового периода могло привести в этом периоде либо к завышению налогооблагаемой прибыли и переплате налога на прибыль (при положительном финансовом результате по итогам налогового периода), либо к занижению убытка (при отрицательном финансовом результате). Вместе с тем необходимо иметь в виду, что включение предыдущих расходов, выявленных по истечении трехлетнего срока, с высокой вероятностью приведет к возникновению разногласий с налоговыми органами, в связи с чем правомерность данной позиции придется отстаивать в арбитражном суде. При этом вероятность положительного исхода судебного разбирательства является высокой.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ, ч. 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Письма Минфина России от 23.11.2013 № 03-03-06/2/39244, от 26.07.2013 № 03-03-06/1/24234; 07.12.2012 № 03-03-06/2/127; 30.01.2012 № 03-03-06/1/40; 23.01.2012 № 03-03-06/1/24; 25.08.2011 № 03-03-10/82; 07.05.2010 № 03-02-07/1-225; 27.04.2010 № 03-02-07/1-193 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.11.2011 по делу № А40-102301/11-75-423 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.07.2012 № 17АП-6534/2012-АК по делу № А60-57130/2011 (постановлением ФАС Уральского округа от 01.11.2012 № Ф09-10757/12 данное постановление оставлено без изменения) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Постановления ФАС Московского округа от 28.11.2013 № Ф05-13700/2013 по делу № А40-155004/12-91-681; ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.02.2014 по делу № А78-2456/2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Определение ВАС РФ от 21.05.2013 № ВАС-6211/13 (отказано в передаче дела № А40-8920/2011-116-23 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления), ФАС Северо-Западного округа от 30.10.2013 по делу № А56-51095/2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 27.09.2012 по делу № А44-5432/2011; 24.02.2010 № А42-3884/2009 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.03.2007 № 16086/06 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Письмо ФНС России от 18.01.2005 № 06-1-04/648 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
11. Постановление ФАС Поволжского округа от 24.12.2013 по делу № А65-3902/2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.