



Мамина Ирина Леонидовна –
генеральный директор
ООО «Аудиторско-консалтинговое
партнёрство Маминай»

**АУДИТОРСКО-КОНСАЛТИНГОВОЕ
ПАРТНЁРСТВО МАМИНОЙ**
ВЫБЕРИ ПРОФЕССИОНАЛА

Инструкция по отражению налоговых доначислений

По результатам камеральных или выездных проверок налоговой инспекции могут предъявить доначисление налогов и потребовать уплатить недоимку, пени и штрафы. Давайте разберем правила отражения этих доначислений в учете компании.

Бухгалтерский учет.

Начисленные суммы недоимки следует квалифицировать как учетные ошибки и отражать по правилам ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

В отличие от недоимки, предъявленные налогоплательщику штрафы и пени, не являются бухгалтерской ошибкой (п. 2 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»). Их следует признавать новой информацией и отражать в учете по общим правилам ПБУ 9/2010 «Расходы организации» и ПБУ 7/98 «События после отчетной даты».

Если недоимка относится к текущему году, то доначислить налог в учете нужно стандартными проводками. Например:

ДЕБЕТ 90 субсчет «НДС» - КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

■ *начислен НДС по реализации товаров, работ или услуг.*

ДЕБЕТ 99 - КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

■ *начислен налог на прибыль.*

Если налоговики выявили ошибки за предыдущие годы, то порядок учета зависит от существенности недоимки. Критерии, по которым ошибка относится к существенным, компании обычно устанавливают в учетной политике. Однако МФ РФ рекомендует определять критерий существенности с учетом профессионального суждения бухгалтера в каждом конкретном случае, принимая во внимание количественные и качественные характеристики (Письмо МФ РФ от 24.01.2011 г. № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности органи-

заций за 2010 год»). Малые предприятия вправе любые ошибки исправлять как несущественные (п. 9 ПБУ 22/2010).

Несущественную недоимку по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество, НДС, страховым взносам и т.д. следует отразить записями текущего периода в корреспонденции со счетом 91. Например:

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» - КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на имущество»

■ *доначислен налог на имущество.*

Дополнительное начисление по налогу на прибыль (а также налогу на УСНО, ЕНВД) оформляется корреспонденцией счетов, например:

ДЕБЕТ 99 - КРЕДИТ 68 субсчет «Налог на прибыль»

Доначисленный НДФЛ оформляется следующими бухгалтерскими записями:

ДЕБЕТ 73(76) - КРЕДИТ 68 субсчет «НДФЛ»

ДЕБЕТ 70(76) - КРЕДИТ 73(76)

Допустим, сумма налога существенна. Тогда проводки в текущем периоде нужно оформить в корреспонденции со счетом 84.

ДЕБЕТ 84 - КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

■ *доначислен НДС.*

Пени и штрафы вне зависимости от их существенности учитываются корреспонденцией счетов:

ДЕБЕТ 99 - КРЕДИТ 68 субсчет «Пени и штрафы»

■ *начислены пени и штрафы.*

Суммы недоимки, пени и штрафов, начисленные в результате налоговой проверки, необходимо отразить в бухгалтерском учете на дату вступления в силу решения налогового органа.

Налоговый учет.

Пени и штрафы к расходам в налоговом учете не относятся. Также на затраты нельзя списать недоимку по налогу на прибыль. А вот, например, транспортный или земельный налог можно списать на затраты в текущем периоде на основании решения инспекторов (см. таблицу ниже).



Ситуация	Можно ли включить доначисленные суммы в расходы
Был доначислен налог на прибыль или упрощенный налог	Нет (п. 4 ст. 270 НК РФ)
Налоговики сняли вычеты НДС	Если компания приняла НДС к вычету неправомерно, включить эту сумму в расходы нельзя. Исключение – инспекторы отказали в вычете налога, который относится к необлагаемым операциям. Тогда сумму НДС можно отнести на расходы текущего периода. Или включить в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), если компания еще не учла их в расходах (п. 2 ст. 170 НК РФ)
Инспекторы доначислили налог на имущество, транспортный или земельный налог	Да (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ)
Налоговики обнаружили, что компания не удержала НДФЛ	Нет, доначисленный налог нужно удержать из доходов физлица. Если компания не выплачивает физлицу какие-либо суммы, то надо сообщить инспекторам о том, что налог удержать невозможно (п. 5 ст. 226 НК РФ)
Налоговики предъявили пени и штрафы	Нет (п. 2 ст. 270 НК РФ)

Налоговая отчетность или нужно ли подавать «уточненки»?

Уточненную декларацию по тем налогам, которые доначислили инспекторы, составлять не нужно (письмо ФНС России от 21 ноября 2012 г. № АС-4-2/19576). Начисленные суммы налоговики отразят в карточке лицевого счета на основании решения по проверке. Конечно, выявленные инспекторами ошибки могут повлиять на расчет других налогов. Но эти корректировки инспекторы обязаны зафиксировать и учесть в акте налоговой проверки. Но даже если инспекторы этого не сделали, налогоплательщику не требуется корректировать «старые» налоговые декларации, а нужно отражать изменения текущим периодом по общим правилам 1 ч. НК РФ.

К примеру, компания ведет деятельность, облагаемую НДС, и льготированные операции. Налоговики отказали в вычете входного НДС по товарам и услугам, которые относятся к необлагаемым операциям. Значит, эти суммы компания должна была учесть в стоимости товаров или услуг и списать на расходы при расчете налога на прибыль (п. 2 ст. 170 НК РФ). Получается, что выявленная ревизорами ошибка привела к переплате налога на прибыль. Поэтому суммы НДС можно включить в расходы текущего периода на дату вступления в силу решения налогового органа (п. 1 ст. 54 НК РФ). То есть сдавать уточненку не требуется.

Другой пример. Инспекторы доначислили налог на имущество, земельный или транспортный налог. Суммы этих налогов тоже можно включить в прочие расходы по налогу на прибыль за текущий период, обойдясь без уточненных деклараций по всем названным налогам.

Приведенные примеры относятся к случаям, когда за период ошибки компания получила прибыль. Чтобы учесть в расходах доначисленные налоги за год, в котором у компании был убыток, финансисты рекомендуют составить уточненную декларацию (письмо Минфина России от 15 марта 2010 г. № 03-

02-07/1-105). Ведь исправлять в текущем периоде можно те недочеты, из-за которых образовалась переплата. А в данном случае компания налог в бюджет не уплачивала.

Однако с данной позицией можно поспорить. Ведь в отношении доначисленных сумм недоимки, например по земельному или транспортному налогу, подлежит применению подпункт 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ об учете названных сумм налога в составе расходов. При этом, с учетом специальной нормы подпункта 1 пункта 7 статьи 272 Кодекса датой признания сумм налогов в составе расходов является дата их начисления - то есть дата вступления в силу решения по проверке (пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ). Это, по нашему мнению, дает налогоплательщику право уменьшить текущую прибыль на дополнительно начисленные налоги, не представляя уточненные декларации.

Отражать доначисление по результатам налоговых проверок следует на дату вступления в силу решения налогового органа. Если налогоплательщик не согласен с этим решением, и обжалует его в вышестоящей инстанции путем подачи апелляционной жалобы (в течении месяца после получения решения ИФНС – ст. 140 п. 1 НК РФ), то отразить результаты налоговой проверки следует на дату вынесения решения вышестоящим налоговым органом, т.к. в этот момент решение инспекции вступает в силу – ст. 101.2 п. 2 НК РФ.

Допустим, компания не успела составить апелляционную жалобу и подала обычную жалобу после вступления решения налогового органа в силу. На его основании компании следует отразить недоимку, штрафы, пени в учете и уплатить их в бюджет. Если же в итоге ревизоры отменят доначисления или их часть, то в учете нужно сделать сторнировочные записи. Излишне перечисленные суммы налогов и штрафных санкций впоследствии можно будет вернуть или зачесть.

www.auditpart.ru