

Исправление ошибок в налоговом учёте

Когда бухгалтер готовит годовой отчёт, он вынужден перепроверять все документы за ушедший год, а в ходе таких проверок обнаруживает ошибки в учёте. Часть из них могут быть совершены не в прошлом году, а ещё раньше. Давайте разберёмся, как действовать в таких случаях.

Ошибки в учёте доходов

Финансовые последствия

Налоговое законодательство России строго регулирует корректировку ошибок, которые влияют на доходную часть налоговой базы. В таких случаях возникает необходимость возвращения к отчётному периоду, в котором была допущена ошибка, корректировки регистров, подачи уточнённой декларации и уплаты дополнительных налогов и пеней. Однако, как и в большинстве правил, здесь существуют исключения и тонкости, которые важно учитывать налогоплательщику.

Ошибки, которые занижают доходную часть налоговой базы, называют «доходными». Они могут возникать в различных ситуациях:

- невыявленные операции по реализации товаров, работ и услуг
- просроченная кредиторская задолженность, которую следовало бы списать
- ошибки в расчёте доходов, расходов и налоговых вычетов

В результате таких ошибок налогоплательщик занижает налогооблагаемую базу, что приводит к занижению суммы подлежащего уплате налога.

По Налоговому кодексу, корректировка «доходных» ошибок требует возврата к периоду, в котором ошибка была допущена. Такой порядок предписан **пунктом 1 статьи 54** и **пунктом 1 статьи 81** Налогового кодекса и является обязательным к исполнению. Для этого нужно:

- исправить учётные регистры
- подать уточнённую налоговую декларацию
- оплатить доначисленные налоги и пени

Законодательством предусмотрены два важных исключения, когда допущенную ошибку можно исправить без возврата к предыдущему периоду и подачи уточнённой декларации.

1. Неопределённость периода ошибки. Если документы не позволяют точно определить, в каком периоде была допущена ошибка, ее можно исправить в текущем отчётном периоде без подачи уточнённой декларации (**пункт 1 статьи 54** Налогового кодекса).

2. Срок давности. Если с момента истечения срока уплаты налога за ошибочный период прошло более 3 лет, фирма может не исправлять такую ошибку. Несмотря на отсутствие прямого указания на это в Налоговом кодексе, судебная практика поддерживает налогоплательщиков в таких случаях, признавая трёхлетний срок давности как применимый для защиты от взыскания.

По общему правилу, сроки взыскания налога и пеней начинают отсчитываться с момента, когда налоговый орган отражает недоимку в Едином налоговом счёте (ЕНС). Такая недоимка может попасть на ЕНС двумя способами:

- через уточнённую декларацию, которую подает сам налогоплательщик
- через решение налогового органа о привлечении к ответственности или отказе в этом по итогам проверки (**пп. 3.1 и 9 п. 5 ст. 11.3** Налогового кодекса)

ФНС вправе провести камеральную или выездную проверку, в рамках которой может выявить недоимку, даже если с момента ошибки прошло много лет. Таким образом, теоретически недоимка, возникшая, например, в 2000 году, может быть выявлена налоговыми органами в 2024 году и, несмотря на прошедшие сроки, стать предметом для разбирательства.

Судебная практика по вопросам взыскания старых недоимок сложилась в пользу налогоплательщиков. Если с момента возникновения задолженности прошло **более 3 лет**, ФНС не имеет права взыскивать её. Поэтому такие суммы не должны быть отражены на ЕНС (**пп. 2 п. 7 ст. 11.3** Налогового кодекса, Письмо ФНС России от 14.03.2023 № КЧ-4-8/2882@).

Уголовно-правовые последствия

Для руководителей предприятия несвоевременно уплаченные налоги могут обернуться не только финансовыми издержками, но и серьёзными правовыми последствиями. Особенно опасной становится ситуация, когда недоимка возникла из-за внесения заведомо ложных сведений в налоговую отчётность. В таких случаях возможно привлечение к уголовной ответственности, однако, она наступает лишь при определенных обстоятельствах и размерах задолженности.

Ошибки в бухгалтерском учёте или несвоевременные корректировки налогооблагаемой базы, как правило, не являются основанием для возбуждения уголовного дела. Привлечь к ответственности могут лишь за умышленные действия, когда в налоговую отчётность включаются заведомо ложные сведения. Например, если руководитель сознательно скрывает определённые доходы предприятия, подделывает документы или сознательно занижает показатели налоговой базы, это расценивается как уклонение от уплаты налогов.

Однако, даже при выявлении таких действий угроза уголовного преследования возникает только при наличии существенной недоимки: её размер должен

превысить установленный законодательством порог. По российскому уголовному законодательству, крупным размером считается недоимка, превышающая **18 750 000 рублей**, накопившаяся в течение 3 последовательных налоговых лет. Только при достижении этой суммы возможны меры уголовного преследования.

Это означает, что **случайные** ошибки или незначительные недоимки не приведут к привлечению к ответственности. Опасность возникает лишь тогда, когда речь идёт о крупных суммах и **умышленных** действиях по сокрытию налоговой базы.

Ситуацию с возможным уголовным преследованием усложняет и срок давности привлечения к уголовной ответственности, который может достигать десяти лет. То есть, даже если налоговая задолженность формально «покрывается» сроком давности по Налоговому кодексу (3 года), **это не избавляет от риска уголовного преследования**, пока срок давности по уголовным делам не истёк. Согласно **подпункту «в» пункта 1 статьи 78** Уголовного кодекса, для крупных сумм уклонения от налогов сроки привлечения к ответственности действительно могут составлять до десяти лет.

Если фирма своими силами выявила ошибку, которая может рассматриваться как умышленное сокрытие доходов, и если сумма превышает порог для привлечения к уголовной ответственности, руководителям рекомендуется **незамедлительно внести корректировки**. Оптимальным решением будет:

1. Погасить сумму недоимки, включая пени.
2. Подать уточнённые налоговые декларации.

Закон позволяет избежать уголовной ответственности, если недоимка погашена добровольно до момента возбуждения дела. Это правило прописано в **примечании 2 к статье 199 и пункте 1 статьи 76.1** Уголовного кодекса нашей страны.

Ошибки в учёте расходов

«Расходные» ошибки — это те, которые ведут к занижению расходов или вычетов, из-за чего фирма фактически переплачивает налог или уменьшает сумму убытка. В таких ситуациях налогоплательщик теряет часть своих средств, поскольку ошибочно занижает расходы, которые можно было бы учесть при расчёте налога. Как и в случае с «доходными» ошибками, законодательство предписывает исправлять такие погрешности в налоговом учёте, но оно допускает и несколько исключений.

Основное правило корректировки «расходных» ошибок

В большинстве случаев ошибки, занижающие расходы, требуется исправлять в том периоде, в котором они были допущены. Это правило установлено **пунктом 1 статьи 54** Налогового кодекса и действует для всех «расходных» ошибок. Однако есть два исключения, которые позволяют учесть такие ошибки в текущем периоде,

без необходимости возвращаться к прошлым отчётным периодам.

Первое исключение: невозможность определить период ошибки

Налоговый кодекс позволяет исправить ошибку в текущем периоде, если отсутствует возможность установить, к какому конкретно периоду она относится. Однако для расходов это исключение применяется крайне редко. Дело в том, что законодательство требует, чтобы документы на расходы содержали точную дату составления (пп. 2 п. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ). Если документация оформлена неверно и не содержит нужной информации, учесть такие расходы невозможно, так как они не соответствуют требованиям, предъявляемым к налоговым документам (**пункт 49 статьи 270** Налогового кодекса).

Второе исключение: перерасчёт в текущем периоде при условии переплаты налога

Когда ошибка в расчётах расходов привела к излишней уплате налога, перерасчёт можно сделать в текущем налоговом периоде, в котором она была выявлена. Это позволяет избежать подачи уточнённой декларации. Однако, чтобы воспользоваться этой возможностью, компания должна получить прибыль в текущем периоде. Иными словами, если налогоплательщик по итогам отчётного года оказывается в убытке, исправление такой ошибки можно произвести только путем перерасчёта налоговой базы за период, в котором была допущена ошибка.

Например, в строительной фирме «Аркология» новый главбух Екатерина выяснила, что ошибка, повлиявшая на расчёт расходов за июль 2023 года, была выявлена в декабре 2024 года, но за этот год фирма получила убыток. Поскольку у фирмы нет прибыли, которую можно было бы скорректировать, расходы июля 2023 года нельзя отнести на 2024 год, и Екатерине придётся подавать уточнённую декларацию за 2023 год.

Ограничения по срокам для учёта расходов прошлых лет

Исправление ошибок, вызванных переплатой, рассматривается как форма зачёта излишне уплаченного налога, при котором переплата одного периода компенсируется недоплатой другого. Однако, такая операция возможна только в пределах 3 лет с момента окончания срока уплаты налога за период, когда была допущена ошибка (**пп. 1 п. 7 ст. 11.3** Налогового кодекса).

Например, если в 2025 году фирма «Аркология» получит прибыль, бухгалтер сможет учесть расходы за 2022, 2023 и 2024 годы, но расходы, относящиеся к 2021 году и ранее, уже нельзя будет включить в отчётность за 2025 год.

Особенности корректировки «расходных» ошибок по НДС

Для налога на добавленную стоимость (НДС) правило статьи 54 Налогового кодекса

не применяется. База по НДС рассчитывается на основании книги покупок и книги продаж, и их ведение регулируется постановлением Правительства от 26.12.2011 № 1137. Это постановление не позволяет уменьшать налоговую базу текущего периода на сумму переплаченного НДС за предыдущие периоды.

В текущем периоде можно исправлять лишь ошибки по НДС, связанные с неприменением или неполным применением вычетов. Если ошибка касается, например, излишне заявленного объема работ или выручки, исправить её можно только через уточнённую декларацию за период, в котором она возникла.

НДФЛ и страховые взносы

Ошибки в отчёте 6-НДФЛ требуют особого внимания, даже если они не приводят к изменению суммы налога. В отличие от некоторых других налоговых документов, ошибки в 6-НДФЛ могут потребовать подачи корректирующей отчётности, так как это связано с правильным отражением доходов и удержанных налогов сотрудников.

Виды ошибок и порядок их исправления в 6-НДФЛ

Неотражённые доходы сотрудников. Если в расчёт 6-НДФЛ не включены доходы, которые работник фактически получил, исправить это можно только с помощью уточнённого расчёта. Необходимо подать корректирующий 6-НДФЛ за тот период, в котором был выплачен неучтённый доход, и отразить в нём как сумму дохода, так и удержанный НДФЛ (по строкам **140** и **180**).

Излишние выплаты сотруднику и последующее удержание. Бывают случаи, когда сотруднику по ошибке выплачена сумма, превышающая положенную. В этом случае, если организация удерживает излишне выплаченные средства из следующих выплат, потребуется подать уточнённый расчёт. Согласно **пункту 1 статьи 210** Налогового кодекса, корректировать данные по текущему периоду запрещено, что автоматически ведёт к необходимости пересчитать доход за предыдущий период. Это потребует подготовки уточнённого расчёта 6-НДФЛ в рамках **пункта 6 статьи 81** Налогового кодекса.

Изменение данных в отчётности последующих периодов. Поскольку данные в 6-НДФЛ формируются нарастающим итогом, при исправлении ошибок в одном периоде потребуется корректировка и последующих отчётных периодов того же года, чтобы соблюсти верность итоговых данных.

Доначисления и доплаты. Если работнику начисляют дополнительные суммы, такие как премии, больничные, отпускные и т.д., они отражаются в 6-НДФЛ за текущий период. Это не требует исправлений в прошлых расчётах, так как в данном случае доходы фиксируются в периоде, когда выплата реально совершена. Это соответствует общим правилам налогового учёта (**пп. 1 п. 1 статьи 223** Налогового кодекса) и разъяснениям Минфина и ФНС России.

Штрафы за ошибки в 6-НДФЛ и самокорректировка

Организация может получить штраф за представление неверных данных в расчёте 6-НДФЛ, даже если ошибка не вызвала недоимки по налогу. Однако, если фирма выявляет ошибку самостоятельно и подает корректирующий расчёт, она освобождается от штрафа (пункты 1 и 2 статьи 126.1 Налогового кодекса). Это также подтверждается разъяснением ФНС (письмо № ГД-4-11/14515 от 09.08.2016).

Особенности исправления расчётов по страховым взносам

С отчётами по страховым взносам корректировка проще: по **пункту 1 статьи 424** Налогового кодекса доначисления учитываются в текущем периоде. Таким образом, корректирующий расчёт по взносам не потребуется. Однако если доплаты переходят с одного года на другой и к ним подан уточнённый расчёт 6-НДФЛ, можно также представить корректировку по РСВ для унификации отчётности.

Ошибки прошлых лет

Ошибки, влияющие на налог на прибыль, могут создавать сложности при корректировке налогового учёта. Одним из распространенных методов исправления таких ошибок является обращение к положениям **статей 250 и 265** Налогового кодекса, которые регулируют учет доходов и убытков прошлых лет, выявленных в текущем периоде. Однако не все ошибки могут быть исправлены таким образом: правомерность применения этих статей зависит от обстоятельств выявления и причин корректировки.

Статьи **250 и 265** Налогового кодекса применимы для учёта доходов и убытков прошлых лет только при условии, что их корректировка вызвана новыми обстоятельствами, возникшими в текущем периоде, а не ошибками или неточностями в налоговом учёте прошлых лет. Примером может быть корректировка расходов, вызванная перерасчётом от контрагента или появлением обстоятельств, подтверждающих доход или убыток.

Примеры расходов прошлых лет, которые можно учесть в текущем периоде:

Возврат товаров и корректировка выручки. Если выручка от реализации была признана в прошлом периоде, а в текущем периоде покупатель отказался от товара, который оказался некачественным, то доход прошлого года подлежит корректировке. Эта ситуация признается законным основанием для учёта убытков, поскольку отказ покупателя произошел в текущем периоде (Письма Минфина № 03-03-06/1/43372 от 25.07.2016 и № 03-07-11/79 от 23.03.2012).

Расходы, возникшие в предыдущем году, но не учтённые из-за кассового метода. Организации, переходящие с УСН на ОСНО, могут столкнуться с тем, что расходы, понесённые в прошлом году, нельзя было учесть из-за использования кассового метода. При переходе на ОСНО такие расходы можно отразить в текущем налоговом

периоде (Письмо Минфина № 03-11-05/237 от 23.10.2006).

Иногда контрагент вносит изменения в расчёты прошлых периодов, что ведёт к увеличению размера расходов в текущем периоде. Это позволяет отразить такие убытки как корректировку текущего периода, если перерасчёт был инициирован контрагентом и относится к прошлым периодам (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа № Ф04-2516/2022 от 18.08.2022).

Статья 250 Налогового кодекса также ограничивает случаи признания доходов прошлых лет в текущем периоде. Для этого необходимо, чтобы доход возник в результате нового обстоятельства, возникшего именно в текущем периоде.

Примеры доходов прошлых лет, учитываемых в текущем периоде:

1. Возврат бракованных товаров. Например, если покупатель вернул бракованный товар, ранее учтённый как доход, то данное обстоятельство можно рассматривать как основание для корректировки текущего периода (Письмо Минфина № 03-03-06/1/43372 от 25.07.2016).
2. Проценты по займам после смены налогового режима. Если организация начисляла проценты по займам при УСН и получила их после перехода на ОСНО, такие доходы признаются в периоде их получения (Определение Верховного суда № 309-КГ14-4996 от 04.12.2014). Это обосновано изменением режима налогообложения и появлением дохода в новом периоде.
3. Ошибки или искажения, обнаруженные в текущем периоде и не связанные с новыми обстоятельствами, не могут быть скорректированы по статьям 250 и 265 Налогового кодекса. Например, если доходы или расходы были неверно учтены из-за отсутствия документов, такие ошибки необходимо исправлять с подачей уточнённой налоговой декларации, а не корректировкой текущего периода. Также статьи 250 и 265 Налогового кодекса не распространяются на так называемые «забытые» доходы или расходы, по которым имеются все необходимые документы.

Прочие ошибки

Не все ошибки в налоговой отчётности приводят к финансовым последствиям для предприятия. Существуют так называемые «нейтральные» ошибки, которые не затрагивают налоговые обязательства и не приводят к переплате или недоимке. Они имеют «бумажный» характер и часто связаны с неточностями в заполнении отчётных форм или распределении доходов и расходов по категориям.

К нейтральным ошибкам относят:

1. Ошибки в отнесении доходов и расходов к определённым категориям.
2. Неверное определение даты расхода, если ошибка не влияет на налоговые обязательства.
3. Ошибки, допущенные при заполнении деклараций или других отчётных форм.

Примером может служить ошибка в распределении дохода между группами или небольшие погрешности в отчётных данных, не влияющие на итоговую сумму налога. В случае обнаружения таких ошибок в налоговой декларации фирмы не обязательно подавать уточнённые документы, и исправление остается на усмотрение фирмы.

Если в ходе камеральной проверки налоговые органы обнаружат нейтральную ошибку, они могут потребовать пояснений от налогоплательщика или даже предложить подать уточнённую декларацию (**пункт 3 статьи 88** Налогового кодекса). Например, если фирма «Аркологи́я» допустила такие ошибки в налоговой декларации, налоговая инспекция вправе запросить разъяснения, а также уточнённую отчётность.

Однако, если налоговый орган не потребует уточнений или корректировок, фирма не обязана исправлять такие ошибки. В данном случае исправление остается правом, но не обязанностью налогоплательщика. Это подтверждает судебная практика: отсутствие ответственности за корректность заполнения деклараций и налоговых регистров закреплено в ряде арбитражных решений, включая Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа (дело № А58-5375/2018).

Хотя Налоговый кодекс не требует обязательного исправления нейтральных ошибок, в некоторых случаях все же целесообразно подать уточнённую декларацию. Это может быть оправдано, если:

1. В компании планируется внутренний или внешний аудит, где точность и аккуратность учёта играют ключевую роль.
2. Исправление ошибки может предотвратить дальнейшие запросы или уточнения от налоговой службы.
3. Декларация подается по итогам года, и ошибки могут затруднить анализ финансовых данных.

Налоговое законодательство не предусматривает санкций за нейтральные ошибки, если они не привели к недоимке или переплате. Следовательно, такие неточности не влекут за собой финансовых или правовых рисков для предприятия. Это подтверждает арбитражная практика: даже в случае ошибок в декларации, которые не повлияли на налоговую базу, ответственность за неверное заполнение отчётных форм не наступает.

Читайте также Как назначить директора по новым правилам