**Как исправить ошибки в налоговом учете по налогу на прибыль**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Порядок исправления ошибок, выявленных в учете, зависит от того, где именно возникла ошибка.  Ошибки в первичных документах исправляются непосредственно в них либо путем составления отдельного исправительного документа. Исправлять ошибки в налоговых регистрах можно корректурным способом, а также путем внесения дополнительных или сторнировочных записей.  Корректировка налоговой базы проводится за тот период, в котором возникли ошибки, а если момент возникновения ошибки уже не установить, то в периоде выявления ошибки.  Если ошибки в учете привели к ошибкам в отчетности, подайте уточненку. При ошибках в расчете налога вам может понадобиться доплатить налог и пени либо вернуть (зачесть) сумму положительного сальдо ЕНС. |  |

**Оглавление:**

1. [Как оформить исправление ошибки в первичных учетных документах](#P18)

2. [Как оформить исправление ошибки в налоговых регистрах](#P30)

3. [Как оформить исправление ошибки в расчете налоговой базы](#P54)

4. [В каком периоде вносятся исправления](#P58)

5. [Как отразить в учете по налогу на прибыль первичные документы, поступившие с опозданием](#P69)

6. [В каких случаях нужно подать уточненную отчетность по налогу на прибыль](#P78)

7. [Штрафы и иные последствия нарушения правил налогового учета](#P85)

**1. Как оформить исправление ошибки в первичных учетных документах**

Ошибки в первичных учетных документах исправляются по правилам, которые определены законодательством о бухгалтерском учете ([п. 1 ст. 11](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100094) НК РФ, [ст. ст. 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=464181&dst=100009), [4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=464181&dst=100034), [ч. 7 ст. 9](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=464181&dst=100092) Закона N 402-ФЗ).

По общему правилу исправление нужно внести непосредственно в первичный учетный документ. Для этого в бумажном документе нужно ([ч. 7 ст. 9](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=464181&dst=100092) Закона N 402-ФЗ, [п. п. 19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=408090&dst=100055), [21](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=408090&dst=100057) ФСБУ 27/2021):

* зачеркнуть одной чертой неправильный текст или суммы и над ним написать правильный текст или суммы;
* сделать оговорку "Исправлено";
* указать дату исправления;
* заверить исправление подписями лиц, составивших документ (с указанием должностей, фамилий и инициалов либо иных реквизитов, позволяющих их идентифицировать).

Если документ с ошибкой составлен в нескольких экземплярах, то исправления нужно внести в каждый из них. В том числе это касается экземпляров документов, которые находятся у ваших контрагентов.

Что касается электронного первичного учетного документа, то исправить его вы можете, составив новый (исправленный) электронный документ. В нем должно быть указано, что он составлен взамен первоначального. Кроме того, он должен содержать дату исправления и электронные подписи лиц, составивших первичный учетный документ, с отражением их должностей, фамилий и инициалов либо иных реквизитов для их идентификации. Средства воспроизведения нового документа должны сделать невозможным его использование отдельно от первоначального документа ([п. 20](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=408090&dst=100056) ФСБУ 27/2021).

**Важно!** В кассовые документы ([формы N N КО-1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=27261&dst=100091), [КО-2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=27261&dst=100135)) нельзя вносить исправления ([пп. 4.1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=473304&dst=2), [4.7 п. 4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=473304&dst=100046) Указаний N 3210-У).

Если ошибка в первичном учетном документе повлекла за собой ошибку в налоговом регистре, в расчете налоговой базы, в расчете налога и (или) в налоговой отчетности, их также нужно скорректировать. В том числе при необходимости следует доплатить налог и пени. При корректировке размера налоговой обязанности в сторону уменьшения можно [зачесть или вернуть](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=303252) сумму положительного сальдо ЕНС ([п. 1 ст. 45](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=5660), [п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100534), [ст. ст. 75](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100731), [78](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=3993), [79](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=6062), [п. 1 ст. 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=596), [ст. ст. 313](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103042) - [315](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103073) НК РФ).

**2. Как оформить исправление ошибки в налоговых регистрах**

Общие требования к оформлению исправления ошибок в налоговых регистрах следующие ([ст. 314](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103072) НК РФ):

* указывается обоснование исправления;
* указывается дата исправления;
* исправление заверяется подписью ответственного лица, внесшего исправление.

Отметим, что обоснование исправления в сложных случаях можно оформить отдельным документом (например, справкой бухгалтера). Например, это удобно, когда для исправления ошибки вам нужно корректировать несколько налоговых регистров. В отдельном документе с обоснованием исправления вы сможете подробно указать причины ошибки, а также указать, какие изменения и куда (в какие документы, регистры и др.) вы вносите.

На практике исправления в регистры налогового учета вносят разными способами:

* корректурным способом, зачеркивая неправильный текст и надписывая правильный;
* внесением дополнительных записей в регистр (например, когда в налоговом регистре ошибочно отражена сумма меньшая, чем в первичном учетном документе);
* внесением сторнировочных записей.

При внесении дополнительных и сторнировочных записей следует делать оговорки о том, что запись носит исправительный характер, с обоснованием такого исправления (либо со ссылкой на документ, где дано обоснование).

Выбор конкретного способа внесения исправлений зависит, как правило, от объема необходимых правок. В свою очередь, объем правок может зависеть от характера ошибки, от [периода](#P58), в котором вносится исправление, и от иных факторов.

|  |
| --- |
| Сторнирование записей в налоговом учете по налогу на прибыль при уменьшении реализации  Если после отгрузки цена или количество отгруженных товаров (работ, услуг) уменьшились (к примеру, вы предоставили покупателю премию за объем закупок, уменьшающую стоимость ранее отгруженных товаров), реализацию следует скорректировать. В этом случае, как правило, применяется метод сторно. Он позволяет отменить или исправить ошибочные записи.  При сторнировании записей в учете делаются проводки со знаком "-". При подсчете итогов по счетам эти суммы вычитаются.  В общем случае база по налогу на прибыль в результате изменения цены или количества отгруженных товаров корректируется в том налоговом (отчетном периоде), в котором отгрузка отражена первоначально ([п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=388) НК РФ, [Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=169630&dst=100008) Минфина России от 12.07.2017 N 03-03-06/1/44103).  Однако при уменьшении стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг) вы можете отразить уменьшение выручки и прямых расходов в виде их стоимости в периоде, когда скорректирована реализация. Это возможно, если первоначально отраженные данные привели к [излишней уплате](#P62) налога на прибыль. В противном случае придется подать уточненную декларацию ([ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100533) НК РФ).  Обратите внимание, что при уменьшении реализации вы можете сторнировать записи в книге продаж по счетам-фактурам, которые были ошибочно зарегистрированы или исправлены. Порядок сторнирования зависит от момента внесения записи в книгу продаж ([п. 11](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=489441&dst=423) Правил ведения книги продажи):   * до окончания текущего налогового периода - показатели в [графах 13а](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=489441&dst=2867) - [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=489441&dst=2860) книги продаж указываются со знаком "-". При этом [Правилами](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=489441&dst=100448) ведения книги продаж отдельно не оговорен порядок отражения показателей в [графах 22](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=489441&dst=2863) и [23](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=489441&dst=2864) при сторнировании записи. Полагаем, сведения в этих графах также отражаются со знаком "-". Рекомендуем уточнить данный вопрос в вашей инспекции; * после его окончания - используются дополнительные листы книги продаж за тот налоговый период, в котором счет-фактура зарегистрирован до внесения в него исправлений. |

Если ошибка в налоговом регистре привела к ошибке в расчете налоговой базы, в расчете налога и (или) в налоговой отчетности, их также нужно скорректировать. В том числе при необходимости следует доплатить налог и пени. При корректировке размера налоговой обязанности в сторону уменьшения можно [зачесть или вернуть](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=303252) сумму положительного сальдо ЕНС ([п. 1 ст. 45](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=5660), [п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100534), [ст. ст. 75](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100731), [78](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=3993), [79](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=6062), [п. 1 ст. 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=596), [ст. ст. 313](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103042) - [315](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103073) НК РФ).

**3. Как оформить исправление ошибки в расчете налоговой базы**

Порядок исправлений в расчете налоговой базы по налогу на прибыль правилами гл. 25 и в частности [ст. 315](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103073) НК РФ не определен. Полагаем, в этом случае следует руководствоваться правилами [ст. 314](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103072) НК РФ.

Если ошибка в расчете налоговой базы привела к ошибке в расчете налога и (или) в налоговой отчетности, их также нужно скорректировать. В том числе следует доплатить налог и пени. При корректировке размера налоговой обязанности в сторону уменьшения можно [зачесть или вернуть](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=303252) сумму положительного сальдо ЕНС ([п. 1 ст. 45](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=5660), [ст. ст. 75](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100731), [78](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=3993), [79](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=6062), [п. 1 ст. 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=596), [ст. ст. 313](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103042), [315](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103073) НК РФ).

**4. В каком периоде вносятся исправления**

**В первичные учетные документы** исправления вносятся на дату выявления ошибки ([п. 7 ст. 9](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=464181&dst=100092) Закона N 402-ФЗ).

**В расчете налоговой базы** вносятся в следующем порядке.

По общему правилу ошибка, относящаяся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, исправляется путем корректировки расчета налоговой базы за тот налоговый (отчетный) период, в котором она была допущена. Одновременно с корректировкой налоговой базы следует провести перерасчет налога и скорректировать отчетность ([п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=388), [п. 1 ст. 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=596) НК РФ).

Исправить ошибку путем корректировки налоговой базы налогового (отчетного) периода, в котором ошибка выявлена, можно в следующих случаях ([п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=1035) НК РФ):

* невозможно определить, в каком налоговом (отчетном) периоде ошибка возникла;
* ошибка допущена в прошлом налоговом (отчетном) периоде, но она привела к излишней уплате налога.

Возможность перерасчета налоговой базы в периоде выявления ошибки не зависит от финансового результата, полученного налогоплательщиком в периоде ее возникновения. Значение имеет влияние допущенной ошибки на состояние расчетов с бюджетом с периода ее возникновения до периода, в котором налогоплательщик заявил перерасчет. Если в периоде совершения ошибки получен убыток, а в последующих периодах возникла переплата по налогу, так как из-за ошибки была занижена сумма перенесенного убытка, то ошибку можно исправить в периоде, когда она выявлена. Такой вывод сделан в [Определении](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=661562) Верховного Суда РФ от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307 (включено в [п. 38](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=400312&dst=100891) Обзора судебной практики Верховного Суда РФ N 3 (2021), а также в [Обзор](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=392241&dst=100113) правовых позиций КС РФ и ВС РФ, направленный Письмом ФНС России от 28.07.2021 N БВ-4-7/10638).

**В регистры налогового учета** исправления следует вносить в тех налоговых (отчетных) периодах, в которых вы корректируете расчет налоговой базы. Иначе между расчетом налоговой базы и данными регистров возникнут противоречия, что нарушает требования [ст. 314](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103066) НК РФ.

Ошибки в расчете налоговой базы, как правило, приводят к ошибкам в расчете налога и (или) в налоговой отчетности, их также нужно скорректировать. В том числе при необходимости следует доплатить налог и пени. При корректировке размера налоговой обязанности в сторону уменьшения можно [зачесть или вернуть](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=303252) сумму положительного сальдо ЕНС ([п. 1 ст. 45](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=5660), [п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100534), [ст. ст. 75](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100731), [78](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=3993), [79](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=6062), [п. 1 ст. 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=596), [ст. ст. 313](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103042) - [315](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103073) НК РФ).

**5. Как отразить в учете по налогу на прибыль первичные документы, поступившие с опозданием**

Если первичные документы, подтверждающие ваши расходы, вы получили после окончания отчетного (налогового) периода, к которому эти расходы относятся, то отражать их в учете нужно по правилам, предусмотренным [п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=388) НК РФ - то есть также, как и при обнаружении в текущем периоде ошибок, которые привели к искажению налоговой базы прошлого периода (Письма Минфина России от 24.03.2017 [N 03-03-06/1/17177](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=166237&dst=100009), от 13.04.2016 [N 03-03-06/2/21034](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=156283&dst=100013)).

По общему правилу, отразить расходные операции, которые подтверждены документами, полученными с опозданием, нужно в периоде, к которому относятся эти расходы ([п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=388), [п. 1 ст. 272](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=14427), [п. 3 ст. 273](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=102500) НК РФ). Для этого нужно за период, к которому относятся расходы:

* [исправить](#P30) регистры по налогу на прибыль ([ст. 314](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103062) НК РФ);
* [исправить](#P54) расчет налоговой базы ([ст. 315](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=475532&dst=103073) НК РФ);
* [подать](#P78) уточненную декларацию ([п. 1 ст. 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=596) НК РФ).

Если после пересчета налоговой базы у вас возникает положительное сальдо ЕНС, то вы можете [зачесть или вернуть](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=303252) его сумму ([ст. ст. 78](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=3993), [79](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=6062) НК РФ).

Другой вариант - отразить расходные операции, которые подтверждены опоздавшими документами, в периоде, когда вы получили эти документы (т.е. в текущем периоде). Так можно поступить в том случае, если неучет расходов в периоде, к которому они относятся, привел впоследствии к переплате налога ([п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=1035) НК РФ, [Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=193466&dst=100008) Минфина России от 26.03.2020 N 03-03-06/1/23851). При этом есть еще условия, которые нужно соблюсти ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=193711&dst=100010) Минфина России от 06.04.2020 N 03-03-06/2/27064). В этом случае не придется исправлять налоговые регистры и расчет налоговой базы за прошлые периоды, а также подавать уточненную декларацию.

**6. В каких случаях нужно подать уточненную отчетность по налогу на прибыль**

Если вы обнаружили, что в поданной вами декларации не отражены или не полностью отражены сведения либо допущены ошибки, которые приводят к занижению суммы налога, подлежащего уплате, вы обязаны подать уточненную декларацию. В остальных случаях подавать уточненку вы не обязаны. Это следует из [п. 1 ст. 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=596) НК РФ.

Если сумму налога вы завысили, вы можете подать уточненную декларацию либо (при определенных условиях) исправить ошибку в декларации за текущий период ([п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=1035), [п. 1 ст. 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=597) НК РФ).

**7. Штрафы и иные последствия нарушения правил налогового учета**

Неблагоприятные последствия для налогоплательщика влечет как нарушение правил учета, так и недоплата налога из-за таких нарушений.

**За грубое нарушение правил учета** доходов, расходов и объектов налогообложения установлена ответственность в виде штрафа. При этом ([ст. 120](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=4104) НК РФ):

1. если нарушения привели к занижению налоговой базы, то штраф составит 20% от суммы недоимки, вызванной таким занижением, но не менее 40 000 руб.;
2. если занижения налоговой базы не было, штраф составит:
   * 10 000 руб. при условии, что нарушения имели место в течение одного налогового периода;
   * 30 000 руб., если нарушения допускались в двух и более налоговых периодах.

К грубым нарушениям правил учета относятся, в частности, отсутствие первичных документов, отсутствие регистров бухгалтерского или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение хозяйственных операций и иных объектов учета ([п. 3 ст. 120](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=2705) НК РФ).

**За неуплату или неполную уплату налога** установлен штраф, который в общем случае составит 20% от суммы недоимки ([п. 1 ст. 122](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=4108) НК РФ). Но если действия, которые привели к недоплате налога, были совершены умышленно, штраф составит 40% от суммы недоимки ([п. 3 ст. 122](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=101367) НК РФ).

Кроме того, на сумму недоимки придется уплатить пени ([п. п. 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=5996), [2 ст. 75](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=5997) НК РФ).