



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
Телетайп: 112008 телефакс: +7 (495) 625-08-89

23.01.2014 № 03-03-10/2274

На № _____ ГД-4-3/23571@ от 30.12.2013

Федеральная налоговая служба

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о периоде корректировки налоговой базы по налогу на прибыль организаций в связи с излишне начисленной участником консолидированной группы налогоплательщиков суммой страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации и сообщает следующее.

Пунктом 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) установлено, что налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

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).

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.

НК РФ не устанавливает ограничений в части применения пункта 1 статьи 54 НК РФ для участников консолидированной группы налогоплательщиков.

При этом, по мнению Департамента, с учетом статьи 278.1 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в которых организация не являлась участником консолидированной группы налогоплательщиков, в текущем налоговом (отчетном) периоде, в котором данная организация является участником консолидированной группы налогоплательщиков, пересчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

Вместе с тем для определения периода корректировки налоговой базы по налогу на прибыль организаций в связи с излишне уплаченной суммой страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации необходимо установить, являлась ли указанная переплата ошибкой (искажением) в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций соответствующего предыдущего налогового периода, или корректировку суммы начисленных страховых взносов следует рассматривать как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости включения излишне уплаченной суммы страховых взносов в состав внереализационных доходов текущего налогового периода, учитываемых при определении налоговой базы консолидированной группы налогоплательщиков.

В соответствии с позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 17.01.2012 № 10077/11, исчисление как земельного, так и иных налогов, учитываемых в составе расходов, в излишнем размере (в том числе вследствие неприменения льготы или иного освобождения) не может квалифицироваться как ошибка при исчислении налога на прибыль.

Согласно статье 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

При этом также отмечается, что исполнив обязанность по исчислению и уплате соответствующего налога в соответствии с поданными первоначально декларациями, налогоплательщик понес в

предыдущих периодах затраты, отвечающие требованиям статьи 252 НК РФ, и в силу подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ правомерно отнес их к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Также отмечается, что учет в составе расходов первоначально исчисленной суммы налога, соответствующий положениям перечисленных норм НК РФ, не может квалифицироваться как ошибочный. Корректировка налоговой базы по соответствующему налогу должна рассматриваться как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости учета излишне исчисленной суммы земельного налога в периоде указанной корректировки в составе внереализационных доходов, перечень которых в силу статьи 250 НК РФ не является исчерпывающим.

Учитывая изложенное, включение в расходы для целей налогообложения прибыли организаций суммы начисленных и уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, отраженных в соответствующей отчетности, представленной в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации, не может рассматриваться как ошибка (искажение) в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В случае представления в Пенсионный фонд Российской Федерации в последующих периодах уточненных расчетов в связи с выявлением излишне уплаченной суммы страховых взносов, указанную корректировку следует рассматривать как новое обстоятельство, приводящее к возникновению внереализационных доходов текущего отчетного (налогового) периода. Если налогоплательщик в периоде корректировки является участником консолидированной группы налогоплательщиков, то соответствующие суммы включаются в консолидированную налоговую базу в порядке, установленном статьёй 278.1 НК РФ.

Директор Департамента



И.В. Трунин