

Утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
25 июля 2023

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-154/2023-КпР НАЛОГИ С ПРОШЛЫХ ДОХОДОВ (ПРИБЫЛИ)

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В 2023 году в российское налоговое законодательство вводится понятие «налогов разового характера». Такие налоги призваны обеспечивать текущие потребности бюджета. Одновременно вводится первый налог разового характера – налог на сверхприбыль. Уплачивать налог на сверхприбыль обязываются крупнейшие российские и иностранные (с постоянным представительством в России) компании, получившие в 2021–2022 годах среднеарифметическую годовую прибыль, превысившую 1 млрд руб. От уплаты налога освобождаются компании, занимающиеся добычей нефти, газа, угля, нефтепереработкой, производством сжиженного природного газа и ряд других.

Ставка налога устанавливается в размере 10% от суммы превышения среднеарифметической годовой прибыли за 2021–2022 годы над таким же показателем за 2018–2019 годы. В общем случае налог нужно уплатить не позднее 28 января 2024 года. При этом компаниям дается возможность уменьшить сумму налога вдвое путём более ранней уплаты. Для этого нужно с 1 октября по 30 ноября 2023 года перечислить в бюджет так называемый обеспечительный платеж. В дальнейшем после наступления срока уплаты налога обеспечительный платеж вычитается из суммы налога к уплате в двойном размере. Таким образом через механизм налогового вычета получается 50%-ная скидка. Расчет количественных параметров налога производится по правилам расчета налога на прибыль организаций в соответствии с 25 главой НК РФ.

С точки зрения бухгалтерского учета разовый характер налога на сверхприбыль не является методологической проблемой, так как не содержит специфики, требующей подхода, отличающегося от учета обычных регулярных (не «разовых») налогов. Бухгалтерская методологическая проблема связана со спецификой расчета налоговой базы, когда налог не зависит от доходов (прибыли) отчетного периода. У налога на сверхприбыль нет определенного налогового периода. Он фактически уплачивается ретроспективно с доходов прошлых периодов, полученных ранее, с которых налог на прибыль по действовавшему законодательству уже был уплачен организацией в полном объеме.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты бухгалтерской отчетности регулируют вопросы учета налогов на прибыль (доходы) в условиях, когда формирование соответствующей налоговой базы обусловлено фактами хозяйственной жизни организации, имевшими место в отчетном периоде. Существующая методология бухгалтерского учета увязывает признание соответствующего расхода по налогу и вытекающих активов и обязательств с фактами хозяйственной жизни организации отчетного периода. Налог на сверхприбыль не обусловлен этими фактами. Он обусловлен изменившейся законодательной интерпретацией фактов, имевших место в прошлых периодах, за которые расход по налогу на прибыль (доходы) уже сформирован исходя из правил действовавшего тогда налогового законодательства. В этой связи традиционные подходы к формированию

информации об объектах бухгалтерского учета в отношении таких «ретроспективных» налогов не применимы.

Исходя из изложенного целью настоящей Рекомендации является выработка подходов к признанию и представлению в бухгалтерской отчетности ретроспективных налогов и сборов, то есть таких налогов и сборов, которые подлежат уплате с прошлых доходов (прибыли) в связи с изменившейся законодательной интерпретацией фактов хозяйственной жизни прошлых периодов и не обусловлены фактами хозяйственной жизни отчетного периода.

РЕШЕНИЕ

- 1.** В целях настоящей Рекомендации под ретроспективным налогом понимается налог, сбор или иной обязательный платеж в бюджет, обязанность по уплате которого не обусловлена фактами хозяйственной жизни организации отчетного периода, а возникает в связи с изменениями законодательства в отношении налогообложения доходов (в том числе за вычетом расходов), полученных организацией в прошлых периодах. Примером ретроспективного налога является так называемый налог на сверхприбыль, введенный в Российской Федерации в 2023 году.
- 2.** Ретроспективный налог признается расходом по налогу на прибыль за период, в котором утверждены соответствующие изменения законодательства. При раскрытии в бухгалтерской отчетности структуры расхода по налогу на прибыль ретроспективный налог отражается с учетом существенности обособленно с включением при необходимости пояснений об отсутствии зависимости величины этого налога от показателя прибыли (убытка) до налогообложения за отчетный период.
- 3.** В случае если законодательство предоставляет возможность снижения суммы ретроспективного налога к уплате путем его досрочной уплаты, организация признает расход по налогу до истечения срока досрочной уплаты в сумме, рассчитанной с учетом намерений и возможностей досрочной уплаты. Суждения о намерениях и возможностях досрочной уплаты подлежат актуализации как минимум на каждую отчетную дату. По истечении срока досрочной уплаты, если налог не был уплачен, организация, ранее признававшая расход по налогу в сниженной сумме, признает недостающую сумму расхода по налогу.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В результате введения ретроспективного налога на организацию налагается безусловная обязанность по его уплате, которую организация не может избежать, то есть образуется обязательство, что в свою очередь приводит к уменьшению капитала организации. При этом данное уменьшение капитала не связано с решениями участников (собственников) организации. Это соответствует определению расходов, приведенному в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Так, в соответствии с пунктом 2 этого Положения расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Обязанность по уплате ретроспективного налога обусловлена изменениями законодательства. Будущее уменьшение экономических выгод для исполнения этого обязательства становится для организации неизбежным тогда, когда утверждены соответствующие изменения законодательства. При этом, если законом предусмотрено его отложенное вступление в силу, то даже если оно приходится на следующие отчетные периоды,

это обстоятельство определяет лишь сроки уплаты налога, которые являются характеристикой исполнения обязательства, а не его признания, так как само возникновение обязанности от этих сроков не зависит. Так, например, будущее уменьшение экономических выгод в связи с уплатой налога на сверхприбыль становится для организации неизбежным уже в 2023 году, тогда как вступление закона в силу с 1 января 2024 года влияет лишь на сроки исполнения обязанности по уплате, но не на факт её возникновения.

Соответственно, уменьшение капитала организации, обусловленное введением ретроспективного налога, должно представляться в отчете о финансовых результатах в качестве величины, уменьшающей совокупный финансовый результат за тот период, в котором утверждены соответствующие изменения законодательства.

Профильное положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 исходя из названия и содержания его требований имеет узкое применение к конкретному виду налога – налогу на прибыль организаций. В отношении других налогов, в частности, ретроспективных налогов оно может применяться лишь косвенно по аналогии.

В этой связи необходимо иметь в виду пункт 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, в соответствии с которым в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 Положения, использует последовательно следующие документы: а) международные стандарты финансовой отчетности; б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам; в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета, как и международные стандарты финансовой отчетности не позволяют однозначно соотнести ретроспективный налог с какой-либо стандартной статьёй финансовых результатов в силу нестандартности самого налога. Тем не менее, существуют косвенные основания считать его частью налогообложения прибыли.

Прежде всего, это его экономическая природа. Отличие ретроспективного налога от обычных налогов на прибыль (доходы) заключается лишь в налогооблагаемом периоде, когда организация получала налогооблагаемый доход. При этом с точки зрения экономического характера отличий нет. Ретроспективный налог, как и обычные налоги на доходы (прибыль) не соотносим с отдельными фактами хозяйственной жизни и конкретными статьями, формирующими прибыль (убыток) до налогообложения, а является производным от всей совокупности приносящей доход деятельности организации. Кроме того, логика структурирования статей отчета о финансовых результатах подразумевает формирование прибыли (убытка) до налогообложения как показателя результата деятельности организации без учета влияния на него налогообложения финансовых результатов. В этом смысле представление ретроспективного налога в качестве одной из статей прибыли (убытка) до налогообложения может ввести пользователей бухгалтерской отчетности в заблуждение из-за нарушения логического соотношения между статьями отчета о финансовых результатах.

К тому же профильный международный стандарт финансовой отчетности IAS 12 «Налоги на прибыль» должен применяться (согласно пункту 1) при учете налогов на прибыль. При этом в соответствии с пунктом 2 в целях этого стандарта налоги на прибыль включают в себя все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с налогооблагаемых прибылей. Здесь

необходимо принимать во внимание, что термином «прибыль» в русскоязычном тексте стандарта переведен английский термин “income”, который означает доход в широком смысле, включающий всё многообразие налогообложения доходов организаций, которое может как предусматривать, так и не предусматривать (или частично предусматривать) возможность вычета расходов из доходов при расчёте налоговой базы. Таким образом, ретроспективный налог подходит под понятие налога на прибыль, как оно определено в IAS 12.

Вместе с тем, согласно пункту 6 IAS 12 расход по налогу (доход по налогу) включает в себя расход (доход) по текущему налогу и расход (доход) по отложенному налогу. При этом в соответствии с пунктом 5 IAS 12 текущий налог – это сумма налогов на прибыль, подлежащих уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период. Ретроспективный налог не имеет отношения к налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период. Он взимается с прошлых доходов, в отношении которых ранее уже был признан соответствующий расход по налогу, в том числе как отложенный, так и текущий. Ретроспективный налог может вообще не иметь привязки к какому-то конкретному периоду, как например налог на сверхприбыль, который рассчитывается исходя из соотношения между собой сумм прибыли за четыре разных года (разность от вычитания среднеарифметической годовой прибыли за 2018–2019 из такого же показателя за 2021–2022).

Кроме того, исходя из логики построения статей отчета о финансовых результатах текущий налог на прибыль воспринимается пользователем отчетности как величина, соотносимая с показателем прибыли (убытка) до налогообложения, представленным в этом же отчёте строчкой выше. В этой связи простое включение в текущий налог на прибыль существенной суммы ретроспективного налога, не связанного с показателем прибыли (убытка) до налогообложения, может ввести пользователя отчетности в заблуждение.

При этом пункт 80 IAS 12 содержит большой перечень (подпункты «а» – «h») возможных компонентов расхода (дохода) по налогу, который исходя из формулировки пункта не является исчерпывающим. В этом списке расход (доход) по текущему налогу назван в подпункте «а» лишь как один из перечисленных компонентов. В пункте содержится прямое требование раскрывать по отдельности каждый специфический компонент расхода (дохода) по налогу. При этом относимость конкретного компонента к текущему или к отложенному налогу не влияет на необходимость его обособленного раскрытия. Независимость величины ретроспективного налога от показателя прибыли (убытка) до налогообложения за отчетный период является специфической характеристикой ретроспективного налога, значимой (при существенности) настолько, чтобы обусловить необходимость его обособленного представления при раскрытии в бухгалтерской отчетности структуры расхода (дохода) по налогу на прибыль, подобно тому как представляются другие специфические компоненты налога на прибыль, перечисленные в пункте 80 IAS 12.

Аналогичные выводы следуют из формулировок ПБУ 18/02, если их применять в отношении налогов с прошлых доходов (прибыли) как положения по аналогичным (связанным) вопросам.

Пункт 6 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 предписывает включать в бухгалтерскую отчетность дополнительные показатели, когда исходя из установленных правил организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Аналогично, в соответствии с пунктом 29 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» организация должна отдельно представлять статьи, отличающиеся по характеру или назначению, кроме случаев, когда они являются несущественными.

Исходя из вышеизложенного, ретроспективный налог является настолько специфическим компонентом расхода (дохода) по налогу на прибыль, что при существенности требуется его обособленное отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Что касается возможностей сокращения подлежащей уплате суммы ретроспективного налога при его досрочной уплате, то здесь необходимо исходить из общих подходов к признанию обязательства, как обязанности, исполнение которой приведёт к оттоку экономических выгод, и исполнения которой организация не может избежать. Организация, имеющая намерения и возможности уплатить налог досрочно, может избежать исполнения обязанности в части величины, на которую уменьшается налог при досрочной уплате. Соответственно, обязательство в этой части не должно признаваться, пока при сохранении намерений и возможностей не истёк срок досрочной уплаты. Юридическая форма данной льготы (например, через обеспечительный платёж и последующий вычет или др.) для признания обязательства не имеет значения.