

Причитающиеся по договору штрафные санкции

Как известно, предприниматели осуществляют деятельность под свою имущественную ответственность. При совершении сделок контрагенты несут определенные риски, поэтому в договорах предусматривают штрафные санкции за нарушение исполнения обязательства. Каковы особенности их отражения у получателя в бухгалтерском учете и при налогообложении, рассмотрим в статье.

Неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законодательством или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору, если иное не предусмотрено законодательными актами, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности, при просрочке. По требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков (п. 1 ст. 311 Гражданского кодекса (ГК)).

Соглашение о неустойке должно быть заключено в письменной форме, иначе считается недействительным (ст. 312 ГК).

В зависимости от метода исчисления различают три формы неустойки: собственно неустойка, штраф и пени. Бухгалтерское и налоговое законодательство не делают различий между ними, поэтому применяют обобщенное понятие – санкции за нарушение условий договоров.

В бухучете причитающиеся санкции включаются в состав прочих доходов по текущей деятельности в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником, в соответствующих суммах (п. 26 «Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов», утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)) и отражаются на субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

Расчеты с должником по этим суммам учитываются на субсч. 76-3 «Расчеты по претензиям» (п. 13 Инструкции № 102, п. 59 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

Если моменты признания санкций в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают, возникают налогооблагаемые временные разницы (НВР) – суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (убыток) в текущем отчетном периоде, а базу по налогу на прибыль – в будущих отчетных периодах (п. 2 «Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств»,

утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 113 (далее – Инструкция № 113)).

НВР приводит к образованию отложенного налогового обязательства (ОНО), сумма которого определяется путем умножения НВР, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством и действующую на отчетную дату (п. 10 Инструкции № 113).

Штрафные санкции, уже полученные или причитающиеся от покупателей и заказчиков, увеличивают налоговую базу НДС у получателя. При этом применяется та же ставка, по которой облагаются товары (работы, услуги), имущественные права, реализуемые по этим договорам (за исключением расчетной ставки) (п. 5 ст. 115, п. 2 ст. 118, подп. 4.2 п. 4 ст. 120, подпункты 1.13, 2.3, 3.4, п. 4 ст. 122, п. 5 ст. 128 Налогового кодекса (НК)).

Момент фактической реализации (МФР) для НДС определяется в соответствии с учетной политикой получателя. НК предусматривает на выбор два варианта: либо день их поступления, либо день отражения сумм в бухучете, т.е. на дату составления первичного учетного документа (п. 4 ст. 3 Закона от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3)). Выбранный вариант изменению в течение календарного года не подлежит (подп. 28.2 п. 28 ст. 121 НК).

В декларации по НДС неустойка отражается в тех же строках, в которых и налоговая база по соответствующим реализованным объектам (п. 1, подпункты 1.1, 1.2, 1.13 п. 1 ст. 122, подп. 4.2 п. 4 ст. 120 НК, подп. 15.1 Инструкции «О порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок», утв. постановлением МНС от 03.01.2019 № 2).

Исчисленный НДС должнику не предъявляется, но их получатель обязан создать и направить на Портал дополнительный ЭСЧФ (без выставления первого). Это нужно сделать не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором наступил МФР (подп. 8.10 п. 8, п. 11 ст. 131, п. 3 ст. 128 НК).

Если РБ не признается местом реализации или оборот освобождается от НДС, суммы соответствующих штрафных санкций также не облагаются налогом (подп. 2.32 п. 2, п. 5 ст. 115 НК).

При расчете налога на прибыль неустойка (штрафы, пени) включаются у получателя во внереализационные доходы и отражаются на дату, закрепленную в учетной политике, но не позднее дня поступления (подп. 3.5 п. 3 ст. 174 НК).

НДС по санкциям учитываются в составе внереализационных расходов в том отчетном периоде, за который отражены в декларации по НДС (подп. 3.42 п. 3 ст. 175 НК).

Курсовые разницы, возникающие при пересчете задолженности по неустойке, учитываются в составе внереализационных доходов и расходов на дату, установленную учетной политикой (либо в том отчетном периоде, в котором отражены на сч. 91 «Прочие доходы и расходы», либо в последнем отчетном периоде) (ч. 2 п. 2, подп. 3.20 п. 3 ст. 174, ч. 2 п. 2, подп. 3.26 п. 3 ст. 175, п. 14 ст. 167 НК, п. 1 Указа № 159).

Пример 1. Организация-поставщик (РБ) реализовала товары организации-покупателю (РБ). По условиям договора за нарушение сроков оплаты предусмотрена неустойка, которая в сентябре 2022 г. была выставлена поставщиком в размере 240 руб. и в том же месяце признана покупателем. Вся сумма поступила на расчетный счет поставщика в октябре 2022 г.

Согласно учетной политике штрафные санкции в налоговом учете признаются в момент их получения. Ставка налога на прибыль – 18%, НДС – 20%.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Сентябрь 2022			
Начислены штрафные санкции, признанные покупателем	76-3	90-7	240
Начислено ОНО (240 x 18 / 100)	99	65	43,20
Октябрь 2022			
Поступили штрафные санкции от покупателя	51	76-3	240
Исчислен НДС (240 x 20 / 120)	90-8	68-2	40
Погашено ОНО	65	99	43,20

Неустойка может быть предусмотрена внешне-экономическими договорами. Учетная оценка активов, обязательств и расходов производится в бел. рублях. Это значит, что штрафные санкции, причитающиеся к получению в иностранной валюте, для целей бухучета пересчитываются в бел. рубли на дату вынесения решения суда об их взыскании или на дату их признания должником (п. 1 ст. 12 Закона № 57-3, п. 26 Инструкции № 102).

Числящаяся в бухучете дебиторская задолженность, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в бел. рубли на дату совершения хозяйственной операции и на последний календарный день месяца.

Возникающие курсовые разницы отражаются в соответствии с учетной политикой: либо сразу в момент возникновения относятся на сч. 91, либо сначала учитываются на сч.сч. 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов» и списываются с них на сч. 91 в установленном руководителем организации порядке (п.п. 2, 7 НСБУ № 69, п. 3 ст. 12 Закона № 57-3, п. 15 Инструкции № 102, п. 1 Указа № 159, п. 71 Инструкции № 50).

Пример 2. Белорусская организация-исполнитель оказала иностранной организации-заказчику услуги, местом реализации которых не признается территория РБ, и в сентябре 2022 г. предъявила штрафные санкции за нарушение сроков оплаты в размере 200 евро.

Заказчик их признал в сентябре 2022 г. и перечислил на счет исполнителя в октябре 2022 г.

Согласно учетной политике исполнителя:

- для целей налогового учета суммы неустоек (штрафов, пеней), причитающиеся к получению за нарушение договорных обязательств, признаются на ту же дату, что и в бухучете;
- курсовые разницы для целей бухучета отражаются в составе доходов и расходов по финансовой деятельности в общеустановленном порядке; для целей налогового учета – включаются в состав внереализационных доходов (расходов) на дату их признания в бухучете.

Курсы НБ РБ:

- на дату признания штрафных санкций заказчиком – 2,5452 руб. за 1 евро;
- на 30 сентября 2022 г. – 2,3956 руб. за евро;
- на дату получения – 2,4792 руб. за 1 евро.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Сентябрь 2022			
Начислены штрафные санкции, признанные заказчиком (200 x 2,5452)	76-3	90-7	509,04
Переоценка дебиторской задолженности на конец месяца (200 x (2,5452 – 2,3956))	91-4	76-3	29,92
Октябрь 2022			
Поступили штрафные санкции от заказчика (200 x 2,4792)	52	76-3	495,84
Переоценка дебиторской задолженности на дату поступления средств (200 x (2,4792 – 2,3956))	76-3	91-1	16,72

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,

аудитор, налоговый консультант,
кандидат экономических наук