

Уплачиваемые по договору штрафные санкции

В прошлом номере журнала рассматривались особенности отражения в бухгалтерском учете кредитора предъявленных должнику штрафных санкций. В этой статье мы продолжаем тему и предлагаем вашему вниманию нюансы учета у должника сумм штрафов, подлежащих уплате.

Бухгалтерский учет

Штрафные санкции за нарушение условий договоров признаются расходами по текущей деятельности в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании (или они признаны организацией) в соответствующих суммах и учитываются на субсч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (п.п. 13, 38 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102).

В случае, когда величина расходов в бухучете и для целей налогообложения совпадает, но моменты их признания приходятся на разные периоды, то возникают временные разницы (п. 6 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 113 (далее – Инструкция № 113)).

Если расходы в бухучете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих, то образуются вычитаемые временные разницы (ВВР) (п. 7 Инструкции № 113), которые создают отложенный налоговый актив (ОНА). Его сумма определяется путем умножения ВВР, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату (п. 9 Инструкции № 113).

Если штрафные санкции выплачиваются иностранному контрагенту

Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации производится в рублях (п. 1 ст. 12 Закона от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З)).

Если в отношении выраженных в иностранной валюте расходов организация не перечисляла авансы, то они и относящаяся к ним задолженность отражаются в рублях по официальному курсу на дату совершения хозяйственной операции (п. 4 Национального стандарта бухгалтерского учета

та и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утв. постановлением Минфина от 29.10.2014 № 69 (далее – НСБУ № 69).

Таким образом, подлежащая уплате сумма штрафных санкций пересчитывается в рубли на дату вынесения решения суда об их взыскании или на дату их признания должником.

Числящаяся в бухучете кредиторская задолженность, выраженная в иностранных денежных средствах, подлежит пересчету в связи с изменением официального курса рубля к другим валютам. Он производится на дату совершения хозяйственной операции и на последний календарный день месяца. Возникающие курсовые разницы отражаются в соответствии с учетной политикой организации: либо сразу в момент возникновения относятся на сч. 91 «Прочие доходы и расходы», либо сначала – на сч.сч. 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов», затем списываются с них на сч. 91 в установленном руководителем организации порядке (п.п. 2, 7 НСБУ № 69, п. 3 ст. 12 Закона № 57-З, п. 15 Инструкции № 102, п. 1 Указа Президента от 12.05.2020 № 159 «О пересчете стоимости активов и обязательств» (далее – Указ № 159); п. 71 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50).

Начисленный с сумм штрафов НДС проводится по Д-ту субсч. 90-10 и К-ту сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» (подп. 3.6 п. 3 Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утв. постановлением Минфина от 30.06.2012 № 41; ч. 19 п. 70 Инструкции № 50).

Налог на добавленную стоимость

По общему правилу перечисляемые организацией суммы штрафных санкций не признаются оборотами по реализации и, следовательно, налог по ним не исчисляется (п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 115 Налогового кодекса (НК)).

В случаях приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав у нерезидента, не осуществляющего деятельности в Беларуси через постоян-

ное представительство, местом реализации которых является Беларусь, установлены специальные правила: **начислить и уплатить НДС обязана белорусская организация**. При этом налоговая база увеличивается на суммы штрафных санкций, причитающихся нерезиденту от покупателей (заказчиков) за нарушение договорных условий.

Моментом фактической реализации признается день оплаты либо иного прекращения обязательств (если не предусмотрено иное).

Суммы штрафных санкций отражаются в строках 1–4.1 раздела I части I налоговой декларации по НДС (подпункты 15.1, 15.9 п. 15 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утв. постановлением МНС от 03.01.2019 № 2).

Организация-должник, по общему правилу, как при реализации объекта налогообложения, по предъявленным ей штрафам должна создать и направить на Портал ЭСЧФ (п. 5 Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры, утв. постановлением МНС от 25.04.2016 № 15 (далее – Инструкция № 15)). При этом документу присваивается тип «Дополнительный без ссылки на ЭСЧФ» со статусом поставщика «Продавец» и получателя «Покупатель» (п. 11, подп. 13.2 п. 13 ст. 131 НК; подп. 23.7 п. 23, п. 40 Инструкции № 15).

НДС, исчисленный от суммы штрафных санкций, к вычету не принимается (п. 1 ст. 132 НК).

Налог на прибыль

Суммы неустоек (штрафов, пеней), а также суммы, подлежащие уплате в результате применения иных мер ответственности за нарушение условий договоров (за исключением обязательств, предусмотренных заключенными с Республикой Беларусь инвестиционными договорами), включаются в состав внереализационных расходов. Они **отражаются на дату, определенную плательщиком** (за исключением банков) **в соответствии с его учетной политикой, но не ранее дня признания в бухгалтерском учете** (подп. 3.1 п. 3 ст. 175 НК).

НДС с суммы штрафных санкций также включается в состав внереализационных расходов. При этом нет каких-либо исключений или оговорок в отношении договоров с нерезидентами (подп. 3.42 п. 3 ст. 175 НК).

Образовавшиеся курсовые разницы учитываются в составе внереализационных доходов и расходов в общем порядке на дату, установленную учетной политикой организации (либо в том отчетном

периоде, в котором они отражены на сч. 91, либо в последнем отчетном периоде) (п. 2, подп. 3.20 п. 3 ст. 174; п. 2, подп. 3.26 п. 3 ст. 175; п. 14 ст. 167 НК; п. 1 Указа № 159).

Налог на доходы

Денежные средства, выплачиваемые белорусским юридическим лицом иностранной организацией, признаются ее доходами от источников в Беларуси (подпункты 3.1, 3.2 п. 3 ст. 189 НК).

Неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров поименованы среди объектов налогообложения. Поэтому выплаченные нерезиденту, они **облагаются налогом на доходы, который рассчитывается как произведение общей суммы санкций и ставки налога в размере 15%** (подп. 1.7 п. 1 ст. 189; п. 3 ст. 193; подп. 1.3 п. 1 ст. 190; подп. 1.5 п. 1 ст. 192; п. 2 ст. 193 НК).

Международным налоговым правом предусмотрены нормы об избежании двойного налогообложения, суть которых заключается в том, что налоги уплачиваются только в одной стране: либо по принципу резидентства, либо по месту осуществления деятельности и получению там доходов. Компания, уплатившая налог на доходы в одном государстве, имеет право на освобождение от его уплаты в другом либо на льготные ставки.

Правила, закрепленные в международных соглашениях, имеют приоритет над национальным налоговым законодательством (п.п. 1 и 2 ст. 5 НК). Для их применения иностранная компания представляет заверенное компетентным органом подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в том иностранном государстве, с которым имеется международный договор Республики Беларусь по вопросам налогообложения.

Подтверждение может быть подано в налоговый орган в виде электронного документа как до уплаты налога, так и после нее. В этом случае оно направляется приложением к декларации (расчету) по налогу на доходы, если налоговый агент представляет ее в электронной форме, либо к письму, составленному в виде электронного документа.

Подача подтверждения в ИМНС по месту постановки на учет налогового агента является основанием для неудержания налога или удержания по пониженным ставкам с учетом положений соответствующего международного договора, если не установлено иное. В случае, когда подтверждение не поступает, налог удерживается и перечисляется в бюджет в общеустановленном порядке (п. 1 ст. 194 НК).

Декларация представляется белорусской организацией – налоговым агентом в свою ИМНС не

позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом), на который приходится дата возникновения обязательств по уплате налога. Перечисление его в бюджет осуществляется в этом же месяце, но не позднее 22-го числа (п.п. 1, 5 ст. 193 НК).

Пример 1.

Организация-покупатель приобрела материалы у белорусского предприятия – поставщика. По условиям договора за нарушение сроков оплаты предусмотрены штрафные санкции, которые в октябре 2022 г. были выставлены поставщиком в размере 180 руб. В этом же месяце они были признаны покупателем, и в ноябре 2022 г. деньги перечислены на расчетный счет кредитора.

Согласно учетной политике покупателя штрафные санкции в целях налогообложения признаются в момент их перечисления.

Ставка налога на прибыль – 18%.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Октябрь 2022 г.			
Отражены причитающиеся к уплате штрафные санкции	90-10	60	180
Начислен ОНА (180 × 18 / 100)	09	99	32,40
Ноябрь 2022 г.			
Перечислены штрафные санкции поставщику	60	51	180
Погашен ОНА	99	09	32,40

Пример 2.

Белорусская организация (поставщик) заключила внешнеторговый договор с резидентом Сербии (покупатель) на поставку продукции собственного производства. В связи с нарушением сроков поставки покупатель предъявил поставщику претензию (штрафные санкции) в размере 500 евро, которая была им признана.

Резидент Сербии предоставил справку о налоговом резидентстве.

Курс евро Нацбанка (условно) на дату признания штрафных санкций – 2,4686 руб., на дату перечисления – 2,4556 руб.

Согласно учетной политике поставщика:

суммы неустоек (штрафов, пеней) для целей налогообложения признаются на дату их отражения в бухучете;

курсовые разницы в бухучете включаются в состав доходов и расходов по финансовой деятельности в общеустановленном порядке; для целей налогообложения – во внереализационные доходы (расходы) на дату их признания в бухучете.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Отражены причитающиеся к уплате штрафные санкции (500 евро × 2,4686)	90-10	76	1234,30
Перечислены штрафные санкции покупателю* (500 евро × 2,4556)	76	52	1227,80
Переоценка кредиторской задолженности (500 евро × (2,4686 – 2,4556))	76	91-1	6,50

*Налог на доходы не удерживается на основании ст. 22 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Союзным Правительством Республики Югославия об избежании двойного налогообложения в отношении налога на доходы и имущество (с июня 2006 г. правопреемство в отношении международных договоров Союзной Республики Югославия перешло Республике Сербия).

Пример 3.

Белорусская организация – заказчик приобрела у российской компании – исполнителя услуги, местом реализации которых признается территория РФ.

Исполнитель предъявил заказчику к уплате штрафные санкции за нарушение сроков оплаты в размере 20 000 росс. руб., которые тот признал и перечислил за вычетом налога на доходы.

Курс российского рубля Нацбанка (условно) на дату штрафных санкций – 4,0381 руб. за 100 росс. руб., на дату перечисления – 4,0638 руб. за 100 росс. руб.

Ставка налога на доходы – 15%.

Согласно учетной политике заказчика:

суммы неустоек (штрафов, пеней) при налогообложении признаются на дату их отражения в бухучете;

курсовые разницы в бухучете включаются в состав доходов и расходов по финансовой деятельности в общеустановленном порядке; для налогообложения – во внереализационные доходы (расходы) на дату их признания в бухучете.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Отражены причитающиеся к уплате штрафные санкции (20 000 росс. руб. × 4,0381 / 100)	90-10	76	807,62
Удержан налог на доходы (807,62 × 15 / 100)	76	68	121,14
Переоценка кредиторской задолженности (20 000 росс. руб. × (4,0638 – 4,0381) / 100)	91-4	76	5,14
Перечислены штрафные санкции за вычетом налога на доходы (20 000 росс. руб. × 4,0638 / 100 – 121,14)	76	52	691,62
Исчислен НДС из суммы штрафных санкций (20 000 росс. руб. × 4,0638 / 100 × 20 / 100)	18	68	162,55

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,

аудитор, налоговый консультант,
кандидат экономических наук