

Отложенные налоговые обязательства при реорганизации общества

Реорганизация хозяйственного общества может быть осуществлена в форме слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования. При выделении создается новое юридическое лицо, которому передаются активы, обязательства и капитал. При этом возникает целый ряд вопросов, связанных с дальнейшим учетом и налогообложением имеющихся отложенных налоговых обязательств.

Рассмотрим их на практической ситуации.

Ситуация. В учете организации (ООО) числится дебиторская задолженность контрагентов по штрафным санкциям за нарушение условий договора (штрафы, пени, проценты за пользование чужими денежными средствами) (далее – неустойка).

Согласно учетной политике общества неустойка учитывается при налогообложении прибыли в момент получения, в связи с этим в учете отражено отложенное налоговое обязательство (ОНО). При реорганизации по разделительному балансу дебиторская задолженность по неустойке переходит выделяемой организации.

У реорганизуемого общества

Правомерно ли передать вновь созданной организации налоговое обязательство, которое было сформировано по не поступившим на расчетный счет ООО штрафным санкциям на дату его реорганизации?

Наличие дебиторской задолженности по неустойке за нарушение условий договоров означает, что в бухгалтерском учете организации на момент признания контрагентами обязательств должна быть сделана следующая запись: Д-т субсч. 76-3 «Расчеты по претензиям» – К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» – на суммы, причитающиеся к получению (ч. 10 п. 59 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50); п.п. 13, 26 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)).

Справочно. Неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров признаются в бухгалтерском учете дохода-

ми в том отчетном периоде, в котором они признаны должником и в суммах, им же подтвержденных.

Одновременно возникает ОНО, сумма которого подлежит отражению по Д-ту сч. 99 «Прибыли и убытки» и К-ту сч. 65 «Отложенные налоговые обязательства» (п. 19 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 13.12.2013 № 113 (далее – Инструкция № 113)).

Справочно. ОНО – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащее уплате в будущих периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц (п. 2 Инструкции № 113).

По мере уплаты начисленной неустойки налоговое обязательство должно отражаться по Д-ту сч. 65 и К-ту сч. 99 (п. 20 Инструкции № 113).

Таким образом, до процедуры реорганизации в активах баланса реорганизуемого общества числятся обязательства контрагентов, а в пассивах – сумма ОНО. При этом задолженность по неустойке увеличила в пассивах финансовый результат организации, а сумма ОНО уменьшила его на расчетную величину налога на прибыль.

В целом следует признать, что **отражение ОНО – это в определенной степени способ фиксации в учете будущих расходов, обусловленных необходимостью уплаты с сумм штрафных санкций налога на прибыль.** При этом в качестве источника определена прибыль организации.

При налогообложении прибыли неустойка включается в состав внереализационных доходов на дату, определенную в соответствии с учетной поли-

тикой, но не позднее даты ее получения (подп. 3.5 п. 3 ст. 174 Налогового кодекса (НК)).

Как только штрафные санкции будут погашены, ОНО по ним подлежат списанию, и на эту сумму должен корректироваться (увеличиваться) подлежащий уплате в бюджет за текущий отчетный период налог на прибыль, рассчитанный по учетной прибыли (п. 14 Инструкции № 113).

В бухгалтерском учете начисление текущего налога на прибыль с учетом добавленной к нему погашенной в отчетном периоде суммы ОНО отражается следующей записью: Д-т сч. 99 – К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» (ч. 5 п. 78 Инструкции № 50, п. 15 Инструкции № 113).

Рассмотрим далее возможность их передачи от реорганизуемого ООО выделяемому из него новому юридическому лицу.

Выделением из хозяйственного общества признается создание одного или нескольких юридических лиц иных организационно-правовых форм с передачей им в соответствии с разделительным балансом части прав и обязанностей реорганизованного общества без прекращения его деятельности (ч.ч. 1, 8 ст. 19 Закона от 09.12.1992 № 2020-XII (ред. от 18.07.2022) «О хозяйственных обществах» (далее – Закон о хозяйственных)).

Справочно. Разделительный баланс должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами.

Разделительный баланс утверждается собственником имущества юридического лица или органом, принявшими решение о реорганизации (ст. 55 Гражданского кодекса).

Применительно к системе бухгалтерского учета переход части прав и обязанностей предполагает раздел и передачу имущества (активов), обязательств и собственного капитала реорганизуемого общества этому новому лицу. При этом должно соблюдаться следующее правило: **величина передаваемых активов должна равняться величине передаваемых в обеспечение этих активов источников** (обязательств и собственного капитала).

Необходимо акцентировать внимание, что передача имущества вновь созданному юридическому лицу осуществляется на основании первичных учетных документов (ТТН, ТН, акта приема-переда-

чи имущества и др.) в рамках разделительного баланса.

Порядок раздела имущества и «сопровождения» его соответствующими источниками (собственными, заемными) должен оговариваться в решении общего собрания участников ООО о реорганизации (ч.ч. 2, 4 ст. 19 Закона о хозяйственных).

Особо отметим, что **правопреемства по исполнению налогового обязательства, уплате пеней у выделенных организаций не возникает** (ч. 2 п. 3 ст. 45 НК).

В связи с этим важно определить, имеет ли ООО, из которого производится выделение, обязательство по уплате налога на прибыль в отношении причитающихся ему сумм штрафных санкций за нарушение условий договоров контрагентами. **Если обязательства имеются, то передавать их выделенному предприятию нельзя.**

Поскольку ОНО уже зафиксированы в бухгалтерском учете, можно говорить о том, что такие обязательства есть. Другое дело, что время их исполнения в части уплаты налога на прибыль наступит только после уплаты контрагентами признанных сумм неустойки.

Вместе с тем источником возникновения обязательств по ОНО является прибыль организации, что в целом не влияет на величину ее активов и свидетельствует только о перераспределении по источникам их обеспечения: прибыль уменьшилась, задолженность по ОНО образовалась. По сути, речь идет о временном формировании обязательств ООО перед самой собой и за счет собственных источников.

Поэтому рассматривать ОНО как полноценную задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль нельзя, поскольку конкретных обязательств по его уплате с причитающихся штрафных санкций, которые уже повлияли на финансовый результат организации, у ООО не имеется.

Такие обязательства появятся только после фактической уплаты задолженности контрагентами, погашения ОНО и добавления данных сумм к налогу на прибыль, исчисленному за отчетный период.

Справочно. Налоговым обязательством признается обязанность плательщика при наличии обстоятельств, установленных налоговым или таможенным законодательством, уплатить налог, сбор (пошлину). Данное обязательство воз-

лагается на плательщика с момента их возникновения (п.п. 1, 3 ст. 41 НК).

Принимая во внимание, что неустойка включается в состав внереализационных доходов по факту оплаты, налоговое обязательство возникает только на дату, установленную для уплаты налога на прибыль за тот отчетный период, в котором она признана внереализационным доходом.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации имеет место передача не налогового обязательства реорганизуемого ООО, а обстоятельств, влекущих его возникновение в последующем.

С учетом изложенного, поскольку налоговых обязательств перед бюджетом на момент реорганизации у ООО не имеется, **ОНО, отраженные на сч. 65, могут перейти выделенному предприятию в качестве источника, обеспечивающего передаваемые ему активы.**

При таком подходе во вступительном балансе выделенного предприятия переданное ОНО показывается по строке 530 «Отложенные налоговые обязательства» (приложение 1 к Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104 (в ред. от 28.12.2022) (далее – НСБУ № 104).

✓ У выделенной организации

Каким образом в учете выделенного общества (ОДО) должна отражаться поступившая на его расчетный счет неустойка от контрагентов? Возникает ли по ней объект налогообложения? Если возникает, каким образом определяется подлежащая уплате в бюджет сумма налога на прибыль в месяце поступления сумм и погашения ОНО?

Бухгалтер созданного юридического лица составляет вступительный баланс. Для этого используются данные из передаточного акта. Во вступительном балансе на дату реорганизации показываются поступившие от реорганизованного ООО активы, обязательства и собственный капитал.

В числе полученных активов: дебиторская задолженность по штрафным санкциям контрагентов (строка 250 «Краткосрочная дебиторская задолженность»), среди поступивших пассивов – ОНО (строка 530 «Отложенные налоговые обязательства») (приложение 1 к НСБУ № 104).

В учетных регистрах ОДО дебиторская задолженность отражается как дебетовое сальдо по субсч. 76-3 сч. 76, ОНО – как кредитовое сальдо по сч. 65.

После уплаты контрагентами неустойки в учете ОДО должны быть сделаны следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» – К-т сч. 76 субсч. 76-3 – на погашенную сумму (ч.ч. 1, 10, 11 п. 59 Инструкции № 50);

Д-т сч. 65 – К-т сч. 99 – списание переданного ОНО (п. 20 Инструкции № 113).

Как результат, у выделенного предприятия увеличится кредитовое (уменьшится дебетовое) сальдо по счету учета прибылей и убытков.

В силу того, что налог по причитающейся неустойке реорганизованным ООО не уплачивался, **ОДО одновременно с погашением переданного ОНО должно признать поступившие суммы в качестве внереализационного дохода.**

Такие действия обусловлены тем, что в соответствии с налоговым законодательством при налогообложении прибыли суммы неустойки включаются в состав внереализационных доходов, согласно положениям учетной политики плательщика, но не позднее даты их получения (подп. 3.5 п. 3 ст. 174 НК).

Бухгалтерские записи для признания дохода в ОДО не делаются, поскольку он был уже признан в бухгалтерском учете ООО.

При этом обратим внимание на установленный Инструкцией № 113 порядок определения ОДО подлежащего перечислению в бюджет налога на прибыль в месяце признания дохода.

Так, общая сумма налога за отчетный период, в котором контрагентами перечисляется неустойка, должна определяться путем добавления к налогу, рассчитанному по учетной прибыли (убытку) отчетного периода, погашенной в отчетном периоде суммы ОНО (п. 14 Инструкции № 113).

В бухгалтерском учете делается следующая запись: Д-т сч. 99 – К-т сч. 68 (ч. 5 п. 78 Инструкции № 50, п. 15 Инструкции № 113).

Каким образом в учете ООО должны отражаться операции по передаче ОДО дебиторской задолженности по неустойке и начисленные ОНО?

Общество (ООО), из которого выделяется другое юридическое лицо, продолжает осуществлять хо-

зяйственную деятельность и ведение бухгалтерского учета в соответствии с принятой им учетной политикой.

По сложившейся практике передача активов, обязательств и собственного капитала отражается в учете с использованием промежуточного счета, по дебету которого фиксируются передаваемые активы (в корреспонденции со счетами их учета), по кредиту – обеспечивающие эти активы источники в виде собственного капитала либо обязательств (в корреспонденции со счетами их учета). По завершении реорганизации сальдо по промежуточному счету должно быть равно нулю.

На основании сальдо счетов формируется раздельный баланс ООО и балансы каждого из участников реорганизации (ООО и ОДО).

Таким образом, **переданная выделенному обществу дебиторка будет отражаться у него в учете как входящее сальдо по сч. 76 субсч. 76-3, а у ООО уменьшится величина активов.**

Переход ОНО выделенному ОДО проводится по счетам ООО записью по Д-ту сч. 65 и кредиту промежуточного счета, используемого для передачи активов, обязательств и собственного капитала.

В учете ОДО полученное налоговое обязательство показывается как входящее кредитовое сальдо по сч. 65, соответственно при последующем поступлении денежных средств от контрагентов в оплату штрафных санкций происходит уменьшение ОНО по Д-т сч. 65 и К-ту сч. 99.

Может ли отложенное налоговое обязательство по причитающейся ООО неустойке не передаваться выделенному ОДО?

В бухгалтерском балансе ООО отложенные налоговые обязательства показываются общей суммой по одноименной строке 530 «Отложенные налоговые обязательства», источник формирования – по строке 430 «Прибыль (убыток) отчетного периода» (приложение 1 к НСБУ № 104).

Отметим, что формирование ОНО в целом не изменяет общую величину пассивов (источников) организации, поскольку возникновение обязательств сопровождается уменьшением собственного капитала ООО. В связи с этим можно говорить исключительно об изменении структуры пассивов ООО.

Начисленное в учете ОНО в обязательном порядке должно сопровождать передаваемую выделен-

ному ОДО дебиторскую задолженность. Такой вывод обусловлен следующими факторами:

а) отложенные налоговые обязательства формировались в «привязке» к сумме задолженности по неустойке.

Соответственно, для ОДО это своеобразный маркер, сигнализирующий о том, что по полученным суммам обществом должен быть уплачен налог на прибыль.

Если ОНО оставить только в учете ООО, установить необходимость уплаты налога на прибыль с полученных штрафных санкций будет проблематично;

б) по мере погашения задолженности контрагентов должно производиться уменьшение ОНО.

Согласно п. 20 Инструкции № 113 при выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым возникло отложенное налоговое обязательство, сумма начисленного ОНО в предыдущих отчетных периодах отражается по Д-ту сч. 65 и К-ту сч. 99. Иными словами, следует восстановить прибыль (уменьшить убыток).

В ситуации, когда ОНО числится в учете ООО (не передается выделенной организации), а уплата неустойки (погашение задолженности) поступает на счета ОДО, ООО не имеет актуальной информации о датах получения указанных сумм для своевременного погашения налогового обязательства, что может повлечь нарушение достоверности бухгалтерской отчетности;

в) законодательством установлен особый порядок расчета налога на прибыль за отчетный период, в котором производилось погашение штрафных санкций и уменьшение отложенных налоговых обязательств.

Так, налог, подлежащий уплате в бюджет, определяется как сумма, рассчитанная по учетной прибыли отчетного периода, с добавлением к ней погашенной суммы ОНО (п. 14 Инструкции № 113).

Таким образом, **если выделенному хозяйственному обществу не будет передано отложенное налоговое обязательство**, сформированное по образовавшейся неустойке контрагентов, **то общество не сможет посчитать сумму налога на прибыль того периода, в котором произошла их уплата и возник внереализационный доход.**

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
доктор экономических наук