

УДК 657

**Н.В. Галактионова,**

*канд. экон. наук, доцент*

*Хабаровского государственного университета экономики и права*

**Ю.Г. Тарасенко,**

*канд. экон. наук, доцент*

*Хабаровского государственного университета экономики и права*

**Д.К. Дорошенко**

**ООО «АТЛАНТИДА»**

## УЧЁТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ШТРАФНЫХ САНКЦИЙ

*В данной статье рассматриваются спорные моменты налогообложения и учёта штрафных санкций за нарушение договорных обязательств.*

**Ключевые слова:** *штрафные санкции, неустойка, упущенная выгода, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, учёт претензий.*

*This article discusses the controversial issues of taxation and accounting penalties for breach of contractual obligations.*

**Keywords:** *penalties, forfeit, lost profit, income tax, value added tax, claims recognition.*

Согласно положениям ст. 309, 310 ГК РФ, обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований – в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями, односторонний отказ от исполнения обязательства не допускается.

Каждый договор учитывает ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее выполнение своих обязательств. Если же в договоре отсутствуют

положения об ответственности сторон, то контрагент, нарушивший условия договора, всё равно понесёт финансовую ответственность (ст. 332 ГК РФ). В основном неустойку уплачивают за просрочку выполнения принятых на себя обязательств.

Существует два обстоятельства, обязывающих выплатить неустойку и возмещение убытков контрагенту: 1) если должник ненадлежащим образом выполнил свои обязательства; 2) если должник вообще не выполнил свои обязательства. Также должник может быть освобождён от своих обязательств, если контрагент утратил интерес к обязательствам должника либо ес-

ли должник уплатил неустойку в виде отступного (п. 3 ст. 396 ГК РФ).

Неустойку следует отличать от возмещения упущенной выгоды, так как на основании ст. 15 ГК РФ по претензии можно потребовать возмещения и реального ущерба, и упущенной выгоды. Упущенная выгода – неполученная прибыль, которая могла быть получена субъектом в обычных условиях оборота, если бы его интересы и права не были бы ущемлены и нарушены. Но между неустойкой и убытком существует взаимосвязь. Так, контрагент, право которого было нарушено, может требовать полного возмещения убытков, только если законом или договором не учтено возмещение убытков в меньшем размере. При взыскании с нарушителя штрафов он возмещает убытки только в части, не покрытой этой неустойкой (п. 1 ст. 394 ГК РФ). Исключения предусматриваются только законом или договором.

Для целей бухгалтерского учёта полученные штрафы, пени, неустойки – это прочие доходы. Их принимают к учёту в сумме, признанной добровольно или присуждённой судом, на дату признания санкций или на день вступления в силу решения суда (п. 7, 10.2, 16 ПБУ 9/99). Суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиком (не присуждённых судом), к учёту не принимаются.

Штрафные санкции, взыскиваемые с контрагентов за несоблюдение договор-

ных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присуждённых судом, отражаются следующими записями: **Д-тсч. 76-2 «Расчёты по претензиям», К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»** (отражены штрафные санкции, признанные должником или присуждённые судом).

Уплаченные штрафные санкции отражаются в учёте как прочие расходы – в сумме, признанной организацией добровольно или присуждённой судом. Эти расходы принимаются к учёту на дату признания санкций или на дату вступления в силу решения суда.

Должник после признания (присуждения) неустойки относит её на увеличение прочих расходов. Для этого им в том же отчётном периоде осуществляется запись на соответствующую сумму: **Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы», К-т сч. 76-2 «Расчёты по претензиям»** (отражены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств, присуждённых судом (признанные организацией)).

Далее рассмотрим налогообложение штрафных санкций. У получателя для целей исчисления налога на прибыль договорные санкции (неустойки, штрафы, пени) следует учесть во внереализационных доходах на дату, когда контрагент признал долг (п. 3 ст. 250, подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ), или на дату, когда вступило в силу решение суда о взыскании неустойки с контрагента (письмо Минфи-

на от 20 января 2017 г. № 03-03-06/1/2493). В доходы включаются присужденная или признанная контрагентом сумма неустойки (п. 3 ст. 250, ст. 317 НК РФ).

Документом может являться акт, подписанный сторонами, или письмо должника, либо иной документ, подтверждающий факт нарушения обязательства, позволяющий определить размер суммы, признанной должником.

Внереализационный доход следует признавать следующим образом: на дату признания претензии должником – в причитающейся на тот момент сумме; на дату погашения задолженности должником – в фактически уплаченной сумме (на основании п. 3 ст. 248 НК РФ). Данный подход согласуется с позицией Минфина России по вопросу отражения в налоговом учёте сумм санкций, присужденных судом (письмо от 19 апреля 2017 г. № 03-03-06/1/23484).

У плательщика датой признания внереализационных расходов в виде сумм штрафов, пеней является дата признания их должником либо день вступления в силу решения суда (подп. 13 п. 1 ст. 265, подп. 8, п. 7 ст. 272 НК РФ). Иначе говоря, они признаются на дату, когда, например, контрагенту направлено письмо, гарантирующее уплату неустойки, или на дату вступления в силу решения суда о взыскании неустойки (письмо Минфина России от 20 марта 2017 г. № 03-03-06/2/15657).

Что касается налога на добавленную

стоимость, то в подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ указано, что налогоплательщик увеличивает базу по НДС на суммы, полученные в качестве платы за проданные товары или услуги. Плата осуществляется в виде финансовой помощи как средства на пополнение фондов специального назначения в счёт увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных продуктов.

Если штрафные санкции получает покупатель от продавца товаров (работ, услуг), такие суммы не подлежат обложению НДС, поскольку они не связаны с расчётами по оплате реализованных товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 153, подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ, письмо Минфина России от 8 июня 2015 г. № 03-07-11/33051).

Однако вопрос об увеличении налоговой базы у продавца на суммы штрафных санкций, уплаченные покупателем, в настоящее время неоднозначен. Президиум ВАС РФ в постановлении от 5 февраля 2008 г. № 11144/07 указал, что суммы неустойки за просрочку исполнения обязательства покупателя по оплате, полученные продавцом, не облагаются НДС, поскольку не связаны с оплатой. С таким подходом согласен Минфин России (письма от 5 октября 2016 г. № 03-07-11/57924, 8 июня 2015 г. № 03-07-11/33051 и др.) Вместе с тем он выделяет случаи, когда штрафные санкции, полученные продавцом от покупателей, включаются в базу по НДС на

основании подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ. Это ситуации, когда такие суммы не являются неустойкой (штрафом, пеней), обеспечивающей исполнение обязательств, а фактически относятся к элементу ценообразования, который предусматривает оплату товаров, работ, услуг (письма от 30 ноября 2015 г. № 03-07-14/69341, 9 ноября 2015 г. № 03-07-11/64436). В каком случае можно считать, что санкции являются элементом ценообразования, контролирующие органы не поясняют.

На наш взгляд, к штрафным санкциям, подлежащим включению в налоговую базу по НДС, можно отнести, например:

- суммы штрафа за сверхнормативный простой транспортных средств, полученные перевозчиком;

- денежные средства, получаемые за сверхнормативный простой вагонов российской организацией, не являющейся перевозчиком на железнодорожном транспорте, при оказании услуг по предоставлению вагонов для осуществления перевозок грузов с территории иностранного государства в Российскую Федерацию и т.д. Привлекут те санкции (неустойка, пени, штрафы), суммы которых будут выше обычного, либо основания начисления которых будут отличаться от общепринятых в деловом обороте.

Исходя из вышеизложенного можно сделать следующий вывод: в настоящее время квалификация штрафных санкций в качестве денежных средств, связанных

или не связанных с оплатой реализованных продавцом товаров (работ, услуг), должна производиться в каждом конкретном случае с учётом условий соответствующих договоров в зависимости от конкретной хозяйственной ситуации. Вопрос о том, включать суммы штрафных санкций в налоговую базу по НДС или нет, решается каждой конкретной организацией самостоятельно, в зависимости от того, насколько организация готова к спору с налоговым органом. Если организация решит, что штрафные санкции облагаются НДС, то на сумму поступивших штрафных санкций ей следует выписать счёт-фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж. Следует отметить, что этот счёт-фактура контрагенту не передаётся и права на вычет НДС стороне, уплатившей штрафные санкции, не даёт.

#### **Список использованных источников**

1 Гражданский кодекс РФ (Ч. 1) : принят Государственной Думой РФ 21.10.1994 г. (с изм. и доп.) // Справ.-прав. система «Гарант».

2 Налоговый кодекс РФ (Ч. 1) : принят Государственной Думой РФ 16.07.1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп.) // Справ.-прав. система «Гарант».

3 Никитина В. Ю. Учёт штрафов и пеней за нарушение договорных обязательств / В. Ю. Никитина // Бухгалтер-

ский учёт. 2018. № 6.