

УДК 657:336.221

Н.В. Галактионова,

канд. экон. наук, доцент,

доцент кафедры бухгалтерского учета и контроля

Хабаровской государственной академии экономики и права

Ю.Г. Тарасенко,

канд. экон. наук, доцент,

доцент кафедры бухгалтерского учета и контроля

Хабаровской государственной академии экономики и права

Е.В. Есенина,

студентка экономического факультета (гр. УАВД-21)

Хабаровской государственной академии экономики и права

ШТРАФНЫЕ САНКЦИИ:

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

The article considers the controversial issues of accounting and taxation of penalties. It also provides an overview of recent judicial practice, which is important for understanding the issues associated with the inspectors, and helps to learn what are the chances of the taxpayer to defend its position.

Keywords: *accounting, taxation, penalty, sanction, income, expense.*

Каждой фирме приходилось за время своей хозяйственной деятельности совершать ошибки или не выполнять своих обязательств по договорам с поставщиками, подрядчиками и покупателями. В связи с этой ситуацией налагались штрафные санкции контролирующими органами. Поэтому учет штрафов является актуальным для организаций всех форм собственности. Под штрафом понимается сумма денежных средств контрагента, не выполнившего своего обязательства. Взыскать штраф можно в том случае, если это зафиксировано в договоре между сторонами или закреплено действующим законодательством. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации» в бухгалтерском учете причитающиеся суммы штрафных

санкций в случае нарушения условий договора признаются прочим доходом.

Согласно правилам Налогового кодекса РФ, штрафные санкции, признанные должником, в случае невыполнения обязательств по хозяйственным договорам, признаются прочими доходами на дату признания их должником. В этом случае возникает необходимость иметь следующие документы, подтверждающие указанные штрафные санкции, например подписанные контрагентами акты и иные документы, на основании которых можно определить размер суммы признанной задолженности.

В случае вынесения штрафных санкций по решению суда, они признаются в налоговом учете через месяц после решения арбитражного суда.

Рассмотрим операции по отражению штрафных санкций в бухгалтерском учете. С этой целью Планом счетов в бухгалтерском учете предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Пример:

Дт 76.2 Кт 91.1 – начислена сумма признанной неустойки по договору.

Дт 51 Кт 76.2 – приходится полученная сумма неустойки.

Если организацией было подано исковое заявление в арбитражный суд, то организация осуществляет расходы, связанные с уплатой государственной пошлины:

Дт 68 Кт 51 – уплата госпошлины в случае подачи искового заявления.

Дт 91.2 Кт 68 – начислена госпошлина в составе прочих расходов.

После вступления в силу решения суда:

Дт 76 Кт 91.1 – задолженность ответчика по возмещению расходов в сумме госпошлины.

Дт 51 Кт 76 – поступление от ответчика денежных средств в возмещение ранее уплаченной госпошлины.

У организации-должника штрафные санкции включаются в бухгалтерском учете в состав прочих расходов. Это определено ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В соответствии с вышеназванным ПБУ, штрафы, пени, неустойки принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом, в том отчетном периоде, в котором вынесено решение судом об их взыскании.

Пример:

Дт 91.2 Кт 76 – отражены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств, присужденные судом.

Дт 76 Кт 51 – с расчетного счета оплачены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств.

Кроме этого, штрафы и пени могут возникать при расчетах с бюджетом. Учет таких санкций в бухгалтерском учете ведется на счете 99 на специальном субсчете, например субсчёт «Налоговые штрафные санкции». Отражают их следующими проводками:

Дт 99 Кт 68 – начисление штрафа, пени.

Дт 68 Кт 51 – перечисление штрафа, пени в бюджет.

Указанные бухгалтерские записи отражаются на основании распоряжения налогового органа, которому законодательно предоставлено право наложения штрафных санкций.

Далее рассмотрим особенности налогового учета штрафных санкций.

Доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов и пеней за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба признаются внереализационными доходами. Это определено п. 3 ст. 250 НК РФ.

В налоговом учете необходимо правильно определить дату признания неустойки, так как это напрямую влияет на исчисление налога на прибыль. У организации-налогоплательщика, учитывающей доходы и расходы по кассовому методу, особых проблем с датой признания сумм штрафов, пеней по хозяйственным договорам нет. В соответствии с п. 2 ст. 273 НК РФ доходы в виде штрафов, пеней по хозяйственным договорам признаются у

таких налогоплательщиков только после поступления денежных средств на счета в банках или в кассу организации.

Статьей 317 НК РФ установлен порядок налогового учета внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств у организаций, определяющих доходы и расходы методом начисления. Согласно данной статье, при этом методе доходы и расходы отражаются как причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. У организации не будет возникать обязанности по начислению внереализационных доходов, если условиями договора не зафиксирован размер штрафных санкций или возмещение убытков. Если имеет место судебное решение, то начисление этого внереализационного дохода у организации возникает в момент вступления в силу данного решения. Налог с доходов в виде штрафов и пеней исчисляется по ставке, предусмотренной пп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ, то есть по ставке 20 процентов.

Если организация ведет расчеты с контрагентами в иностранной валюте, то могут иметь место отрицательные и положительные курсовые разницы, в связи с изменением курса валют, установленным Центральным Банком Российской Федерации. Для целей исчисления налога на прибыль отрицательная курсовая разница учитывается в составе внереализационных расходов. Это определено пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ. В соответствии с п. 11 ст. 250 НК РФ положительная курсовая разница, возникающая от переоценки обязательств, стоимость которых вы-

ражена в иностранной валюте, является внереализационным доходом.

У организации, определяющей доходы и расходы методом начисления, отрицательная курсовая разница признается в момент перехода права собственности на иностранную валюту при совершении операций с иностранной валютой, а также в последний календарный день текущего месяца – по расходам в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и обязательствам в иностранной валюте, что определено пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ.

Положительная курсовая разница признается на последний календарный день текущего месяца в момент перехода права собственности на иностранную валюту при совершении операций с иностранной валютой, а также последний день текущего месяца – по доходам в виде положительной курсовой разницы по имуществу и обязательствам в иностранной валюте в соответствии с пп. 7 п. 4 ст. 271 НК РФ.

Расчет штрафных санкций с учетом НДС

В настоящее время дискуссии по начислению НДС сумм штрафов от разных видов хозяйственных договоров продолжают. Если полученные штрафы не связаны с оплатой реализованных товаров, работ, услуг, то и НДС начислять на штрафы не надо. Например, в соответствии с договором поставки организация «Х» заказала организации «У» поставку оборудования в определенный срок. Организация «У» оборудование поставила, но при этом был нарушен срок, установленный договором. В соответствии с условиями договора организация «У» уплатила штраф организации «Х» за

нарушение сроков поставки. В этом случае суммы полученных штрафов не попадают под действие пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ, так как не связаны с реализацией товаров.

Если же штрафы получены в связи с нарушениями по договорам реализации товаров, работ, услуг, то в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ они увеличивают налоговую базу, как суммы, связанные с оплатой реализованных товаров, работ, услуг. Например, организация «У» поставила оборудование, но организация «Х» не оплатила в установленные договором сроки. Организация «Х» дополнительно, сверх стоимости оборудования оплатила организации «У» штрафы, предусмотренные договором за нарушение сроков оплаты. В данном случае налоговая база по НДС у организации «У» определяется исходя из сумм, полученных за реализованное оборудование и сумм штрафов, связанных с этой реализацией. Основание – п. 2 ст. 153 НК РФ и пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ.

Виды штрафов и пеней, признаваемых в расходах, перечислены в пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ:

- штрафы;
- пени;
- иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств;
- расходы на возмещение причиненного ущерба.

Однако, по мнению судов, этот перечень не является исчерпывающим. Так, ФАС Дальневосточного округа признала обоснованным расходом на основании данной нормы сумм возмещения мораль-

ного вреда за необоснованное увольнение работника (постановление от 25 марта 2013 г. № Ф03-747/2013).

Другой пример: ФАС Восточно-Сибирского округа рассматривала дело, в котором компания на сумму порядка 10 млн руб. приобрела оборудование, которое впоследствии оказалось краденным. По решению суда договоры по приобретению были признаны ничтожными, а стоимость оборудования – неосновательным обогащением, подлежащим взысканию с общества. Суд признал, что такой расход уменьшает налогооблагаемую прибыль компании на основании пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Штрафы и пени, наложенные государственными организациями

ФАС Западно-Сибирского округа рассматривал дело о признании в составе расходов суммы пеней, уплаченной Департаменту лесного комплекса области за несвоевременное или неполное внесение арендной платы. Кассационная инстанция пришла к выводу, что Департамент является государственной организацией, которой законодательством предоставлено право наложения санкций в виде штрафов и пеней. Поэтому в данном случае не могут применяться нормы пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ, а действует п. 2 ст. 270 НК РФ. По данной норме при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде пеней, штрафов или иных санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ

предоставлено право их наложения. В итоге суд отказал налогоплательщику в признании пеней в сумме 2,4 млн руб. в составе расходов (постановление от 16 декабря 2013 г. №А27-17526/2012).

Размер штрафных санкций

ФАС Западно-Сибирского округа признала обоснованным расходом сумму пеней за нарушение срока оплаты продукции, исчисленных в размере 0,1 % за каждый день просрочки платежа (постановление от 9 декабря 2011 г. № А46-11231/2010).

ФАС Северо-Кавказского округа поддержала компанию, которая учла в расходах штраф за несвоевременную оплату доли в уставном капитале в размере 12 % за каждый день просрочки платежа, что составило около 11 млн руб. (постановление от 6 июня 2012 г. № Ф05-7669/2011).

Подводя итог вышесказанному, следует отметить, что проблема признания доходов и расходов по штрафным санкциям сохраняет свою актуальность. Проанализировав соответствующую судебную практику по данной проблеме, можно сделать вывод о несогласованности подходов к данному вопросу налоговых и финансовых ведомств, что явно не способствует оптимизации налогообложения.

Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (действ. ред. от 22.10.2014 г.).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (действ. ред. от 08.03.2015 г.).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н).

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций : утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, в ред. приказов Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н, от 18.09.2006 г. № 115н, от 08.11.2010 г. № 142н).

6. Бушуева И. А. 27 расходов по налогу на прибыль : анализ разъяснений и судебной практики / И. А. Бушуева. М. : СТАТУС-КВО 97, 2014. 224 с.

7. Галактионова Н. В. Учет внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие / Н. В. Галактионова, Ю. Г. Тарасенко. Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2012. 140 с.