



Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, редактор

НЕУСТОЙКА ПО ДОГОВОРУ: КАК ОТРАЖАТЬ В УЧЕТЕ

В консультации рассмотрим, как должны отражаться в бухгалтерском и налоговом учете сторон договора суммы, которые могут быть взысканы при нарушении условий договора.

Учет неустойки, штрафов и пени

Неустойка – это денежная сумма (или другое имущество), которая является платой за невыполнение (или ненадлежащее выполнение) договорных обязательств (ч. 1 ст. 549 ГК).

Штраф и пеня – разновидности неустойки. **Штрафом** является неустойка, которая исчисляется в процентах от суммы невыполненного обязательства (ч. 2 ст. 549 ГК). **Пеня** – это неустойка, которая исчисляется в процентах от суммы несвоевременно выполненного денежного обязательства за каждый день просроченного исполнения (ч. 3 ст. 549 ГК).



На заметку! Виды неустойки, размер и условия применения должны быть прописаны в договоре (подробнее см. на с. 26 этого издания).

Бухгалтерский учет

Суммы признанных неустоек, штрафов, пени отражаются в учете сторон договора так:

- у **предприятия, которое их уплачивает (предприятия-нарушителя)** – в составе прочих операционных расходов (п. 20 П(С)БУ 16) по дебету субсчета **948** «Признанные штрафы, пени, неустойки»;
- у **предприятия, которое их получает**, – в составе прочих операционных доходов (п. 7 П(С)БУ 15) по кредиту субсчета **715** «Полу-

ченные штрафы, пени, неустойки». На этом субсчете обобщается информация о штрафах, пене, неустойках и других санкциях за нарушение хозяйственных договоров, которые признаны должником или по которым получены решения суда, арбитражного суда об их взыскании, а также о суммах возмещения понесенных убытков.

Налоговый учет

Налог на прибыль. У **предприятия-нарушителя** финрезультат до налогообложения корректируется на суммы подлежащих уплате штрафов, пени, неустойки (пп. 140.5.11 НК). Напомним, корректировку финрезультата до налогообложения на разницы, установленные разд. III НК, обязаны осуществлять плательщики налога на прибыль, которые за последний отчетный год получили доход свыше 20 млн грн.

Итак, согласно пп. 140.5.11 НК плательщик налога на прибыль должен увеличить финрезультат отчетного периода на сумму расходов в виде признанных штрафов, пени, неустоек, начисленных согласно гражданскому законодательству и гражданско-правовым договорам в пользу:

- неплательщиков налога на прибыль (кроме физлиц);
- плательщиков налога на прибыль по ставке 0 % согласно п. 44 подразд. 4 разд. XX НК.

? **Какие субъекты хозяйствования относятся к неплательщикам налога на прибыль?**

В соответствии с НК неплательщиками налога на прибыль являются:

- неприбыльные организации, зарегистриро-

ванные в Реестре неприбыльных организаций и учреждений (п. 133.4);

- плательщики единого налога (пп. 1 п. 297.1);
- физлица – субъекты хозяйствования, которые находятся на общей системе налогообложения (т. е. уплачивают НДФЛ по ставке 18 % согласно п. 177.1);
- физлица, которые не являются субъектами предпринимательства (т. е. обычные граждане) и уплачивают НДФЛ по ставке 18 % (п. 162.1, 167.1).

При этом согласно пп. 140.5.11 НК простые физлица и предприниматели-общесистемщики исключаются из состава неплательщиков налога на прибыль для целей применения данного подпункта и к ним такая корректировка применяться не должна.

Этот вывод подтверждает и Минфин в Письме № 11210, из которого следует, что под корректировку из пп. 140.5.11 НК не попадают только штрафы в пользу физлиц, уплачивающих НДФЛ по такой же ставке, что и стандартная ставка налога на прибыль – 18 %. Аналогичное разъяснение содержится в ОИР (категория 102.13).

НДС. В состав договорной (контрактной) стоимости товаров (услуг) не включаются суммы неустойки, (штрафов или пени), которые были получены налогоплательщиком вследствие невыполнения или ненадлежащего выполнения договорных обязательств (п. 188.1 НК).

То есть у получателя штрафных санкций налоговые обязательства по НДС не возникают, соответственно, у плательщика этих санкций нет права на налоговый кредит.

Компенсации и потери от инфляции

Неустойка, штраф, пеня – не единственные санкции, которые могут применяться к нарушителю договорных условий. Помимо них кредитор может, в частности, потребовать:

- **возмещения убытков** согласно ст. 550, 624 ГК. Размер убытков, полученных вследствие нарушения договорных обязательств, опреде-

ляется кредитором (ч. 2 ст. 623 ГК) исходя из рыночных цен, действовавших на день добровольного удовлетворения должником требований кредитора. Отметим, что под убытками, которые подлежат возмещению, понимается реальный ущерб, который понес кредитор в связи с невыполнением условий договора должником, и упущенная выгода, т. е. доходы, которые кредитор мог бы получить, если бы его право не было нарушено;

- **компенсацию** за просрочку погашения должником денежных обязательств, например, возмещение **потерь от инфляции**, а также **3 % годовых** от просроченной суммы обязательства (ч. 2 ст. 625 ГК).

Бухгалтерский учет

Суммы возмещения убытков и компенсации отражаются в бухгалтерском учете сторон так же, как и суммы штрафов, пени, неустоек.

Налоговый учет

? *Применяется ли корректировка финрезультата при уплате сумм возмещения убытков, компенсаций, инфляционных?*

Прежде всего отметим, что указанные суммы не являются неустойкой, и значит, не должны подпадать под действие нормы пп. 140.5.11 НК.

Да и по мнению ГФС, суммы возмещения упущенной выгоды, уплаченные, например, по внешнеэкономическому контракту в пользу нерезидента, не учитываются для целей пп. 140.5.11 НК (ИНК № 2180).

То есть из разъяснения налоговиков можно сделать вывод, что на суммы возмещения убытков, потери от инфляции, 3 % годовых от просроченной суммы обязательства не распространяется действие пп. 140.5.11 НК, так как они не являются неустойкой.



Не забывайте, что ИНК – это разъяснение, предоставленное конкретному налогоплательщику, поэтому **рекомендуем** заинтересованным плательщикам получить разъяснение в свой адрес.

НДС. Суммы инфляционных и 3 % годовых, полученные плательщиком НДС в связи с невыполнением или ненадлежащим выполнением договорных обязательств, не включаются в базу обложения НДС (п. 188.1 НК). То есть при получении вышеперечисленных сумм у плательщика НДС не возникают налоговые обязательства, следовательно, у их плательщика нет налогового кредита.

А вот в отношении возмещения убытков ситуация иная. Так, если возмещаются убытки за поврежденное или утерянное имущество, начисления налоговых обязательств не избежать, ведь эти суммы рассматриваются ГФС как компенсация стоимости товаров (услуг) и, значит, включаются в базу налогообложения (ОИР, категория 101.16).

Признание штрафных санкций нарушителем

В общем случае экономические санкции считаются признанными, когда должник их признал, то есть согласился с тем, что должен их уплатить, или когда эти санкции зафиксированы в решении суда, вступившим в законную силу (подробнее о признании хозяйственных санкций см. на с. 26 этого издания). Момент признания экономических санкций также важен для целей учета.

? *Когда можно считать признанными суммы штрафов, пени, неустоек и отражать их в учете?*

Если предприятие, которое нарушило условия договора, согласилось уплатить штраф, значит, эти санкции им признаны и могут быть отражены в составе расходов в момент отправки письменного ответа на претензию.

А предприятие – получатель штрафа отражает

его суммы в составе дохода в периоде получения письменного ответа на претензию.

Если суммы финансовых санкций указаны в решении суда, тогда они признаются сторонами в периоде вступления в силу судебного решения.

Рассмотрим порядок отражения в учете суммы штрафов, пени, неустоек, а также компенсации и инфляционных на числовом примере.

ПРИМЕР

Предприятие (плательщик единого налога по ставке 3 %) по договору купли-продажи отгрузило товар в сумме 36 000 грн. (в т. ч. НДС – 6 000 грн.). Себестоимость товара – 23 000 грн. Условиями договора предусмотрены следующие санкции за просрочку платежа:

- штраф в размере 20 % несвоевременно уплаченной суммы;
- пеня в размере 0,02 % неуплаченной суммы за каждый день просрочки.

Покупатель (плательщик налога на прибыль, который применяет корректировки финрезультата) задержал оплату товара на 21 день. В связи с несвоевременной оплатой поставщик направил в его адрес претензию, которая была признана покупателем. Должник погасил задолженность, а также уплатил штраф и пеню.

Рассчитаем сумму:

- штрафа:
 $36\,000 \text{ грн.} \times 20\% = 7\,200 \text{ грн.};$
- пени:
 $36\,000 \text{ грн.} \times 0,02\% \times 21 \text{ день} = 151,20 \text{ грн.}$

Учет этих операций ведется так:

(грн.)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
Учет у поставщика товаров (предъявителя претензии)					
1	Отгружены товары покупателю	Расходная накладная типовой формы № М-11*	361	702	36 000,00
2	Отражены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	702	641	6 000,00
3	Списана себестоимость реализованных товаров	Регистры бухучета	902	281	23 000,00
4	Начислена сумма штрафа и пени за невыполнение покупателем условий договора (7 200,00 + 151,20)	Претензия, признанная покупателем	374	715	7 351,20
5	Получены от поставщика: – деньги в счет оплаты проданных товаров – суммы штрафа и пени	Выписка банка	311	361	36 000,00
				374	7 351,20
Учет у покупателя товаров (получателя претензии)					
1	Оприходованы товары, полученные от поставщика	Типовая форма № М-11*	281	631	30 000,00
2	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная	641	631	6 000,00
3	Признана претензия	Признанная претензия	948**	685	7 351,20
4	Погашена задолженность перед поставщиком: – в размере стоимости товара – сумме штрафа и пени	Платежное поручение	631	311	36 000,00
			685	311	7 351,20

* Утверждена Приказом № 193.
** Корректировка финрезультата у покупателя на сумму штрафных санкций осуществляется в отчетном периоде признания претензии, поскольку получатель штрафа – плательщик единого налога.

ВЫВОДЫ

Плательщики штрафных санкций, пени, неустоек, которые корректируют финрезультат до налогообложения, должны применить корректировку, предусмотренную пп. 140.5.11 НК.

Суммы штрафов, пени, неустоек, инфляционных не включаются в базу налогообложения проданных товаров (услуг) и, соответственно, не являются объектом обложения НДС.

www.balance.ua

- Демоверсия БСБ
- Одна открытая статья каждого номера
- Информация о семинарах/вебинарах
- Анонсы и архивы номеров