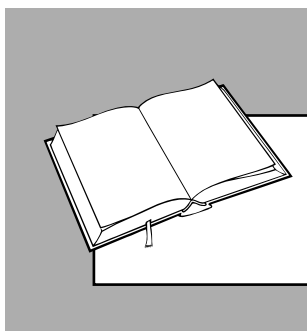




Зінаїда ОМЕЛЬНИЦЬКА, редактор

НЕУСТОЙКА ЗА ДОГОВОРОМ: ЯК ВІДОБРАЖАТИ В ОБЛІКУ

У консультації розглянемо, як повинні відображатися в бухгалтерському та податковому обліку сторін договору суми, які можуть бути стягнені при порушенні умов договору.

Облік неустойки, штрафів і пені

Неустойка – це грошова сума (або інше майно), яка є платою за невиконання (або неналежне виконання) договірних зобов'язань (ч. 1 ст. 549 ЦК).

Штраф і пеня – різновиди неустойки. **Штрафом** є неустойка, яка обчислюється у відсотках від суми невиконаного зобов'язання (ч. 2 ст. 549 ЦК). **Пеня** – це неустойка, яка обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожний день простроченого виконання (ч. 3 ст. 549 ЦК).



На замітку! Види неустойки, розмір та умови застосування повинні бути прописані в договорі (докладніше див. на с. 26 цього видання).

Бухгалтерський облік

Суми визнаних неустойок, штрафів, пені відображаються в обліку сторін договору так:

- у підприємства, яке їх сплачує (підприємства-порушника) – у складі інших операційних витрат (п. 20 П(С)БО 16) за дебетом субрахунка **948** «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- у підприємства, яке їх отримує, – у складі інших операційних доходів (п. 7 П(С)БО 15) за кредитом субрахунка **715** «Одержані штрафи, пені, неустойки». На цьому субрахунку уза-

гальнюється інформація про штрафи, пеню, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або за якими отримано рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми відшкодування понесених збитків.

Податковий облік

Податок на прибуток. У підприємства-порушника фінрезультат до оподаткування коригується на суми штрафів, пені, неустойки, що підлягають сплаті (пп. 140.5.11 ПК). Нагадаємо, коригування фінрезультату до оподаткування на різниці, установлені розд. III ПК, зобов'язані здійснювати платники податку на прибуток, які за останній звітний рік отримали дохід понад 20 млн грн.

Отже, згідно з пп. 140.5.11 ПК платник податку на прибуток повинен збільшити фінрезультат звітного періоду на суму витрат у вигляді визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих згідно із цивільним законодавством і цивільно-правовими договорами на користь:

- неплатників податку на прибуток (крім фізосіб);
- платників податку на прибуток за ставкою 0 % згідно з п. 44 підрозд. 4 розд. XX ПК.

? Які суб'єкти господарювання відносяться до неплатників податку на прибуток?

Відповідно до ПК неплатниками податку на прибуток є:

- неприбуткові організації, зареєстровані в Реєстрі неприбуткових організацій та установ (п. 133.4);

- платники єдиного податку (пп. 1 п. 297.1);
- фізособи – суб'єкти господарювання, які перебувають на загальній системі оподаткування (тобто сплачують ПДФО за ставкою 18 % згідно з п. 177.1);
- фізособи, які не є суб'єктами підприємництва (тобто звичайні громадяни) і сплачують ПДФО за ставкою 18 % (п. 162.1, 167.1).

При цьому згідно з пп. 140.5.11 ПК прості фізособи та підприємці-загальносистемники виключаються зі складу неплатників податку на прибуток для цілей застосування даного підпункту і до них таке коригування застосовуватися не повинне.

Цей висновок підтверджує і Мінфін у Листі № 11210, з якого випливає, що під коригування із пп. 140.5.11 ПК не підпадають тільки штрафи на користь фізосіб, що сплачують ПДФО за такою ж ставкою, що і стандартна ставка податку на прибуток – 18 %. Аналогічне роз'яснення міститься в ЗІР (категорія 102.13).

ПДВ. До складу договірної (контрактної) вартості товарів (послуг) не включаються суми неустойки, (штрафів або пені), які були отримані платником податків унаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань (п. 188.1 ПК).

Тобто в отримувача штрафних санкцій податкові зобов'язання з ПДВ не виникають, відповідно, у платника цих санкцій немає права на податковий кредит.

Компенсації та втрати від інфляції

Неустойка, штраф, пеня – не єдині санкції, які можуть застосовуватися до порушника договірних умов. Крім них кредитор може, зокрема, вимагати:

- **відшкодування збитків** згідно зі ст. 550, 624 ЦК. Розмір збитків, отриманих унаслідок порушення договірних зобов'язань, визначається кредитором (ч. 2 ст. 623 ЦК) виходячи

з ринкових цін, що діяли на день добровільного задоволення боржником вимог кредитора. Зазначимо, що під збитками, які підлягають відшкодуванню, розуміється реальний збиток, який поніс кредитор у зв'язку з невиконанням умов договору боржником, та упущена вигода, тобто доходи, які кредитор міг би отримати, якби його право не було порушене;

- **компенсацію** за прострочення погашення боржником грошових зобов'язань, наприклад, відшкодування **втрат від інфляції**, а також **3 %** річних від простроченої суми зобов'язання (ч. 2 ст. 625 ЦК).

Бухгалтерський облік

Суми відшкодування збитків і компенсації відображаються в бухгалтерському обліку сторін так само, як і суми штрафів, пені, неустойок.

Податковий облік

? Чи застосовується коригування фінрезультату при сплаті сум відшкодування збитків, компенсацій, інфляційних?

Насамперед зазначимо, що зазначені суми не є неустойкою, і значить, не повинні підпадати під дію норми пп. 140.5.11 ПК.

Та й на думку ДФС, суми відшкодування упущеної вигоди, сплачені, наприклад, за зовнішньоекономічним контрактом на користь нерезидента, не враховуються для цілей пп. 140.5.11 ПК (ІПК № 2180).

Тобто з роз'яснення податківців можна зробити висновок, що на суми відшкодування збитків, втрати від інфляції, 3 % річних від простроченої суми зобов'язання не поширюється дія пп. 140.5.11 ПК, тому що вони не є неустойкою.



Не забувайте, що ІПК – це роз'яснення, надане конкретному платнику податків, тому **рекомендуємо** зацікавленим платникам отримати роз'яснення на свою адресу.

ПДВ. Суми інфляційних і 3 % річних, отримані платником ПДВ у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням договірних зобов'язань, не включаються до бази обкладення ПДВ (п. 188.1 ПК). Тобто при отриманні перелічених вище сум у платника ПДВ не виникають податкові зобов'язання, отже, у їхнього платника немає податкового кредиту.

А от відносно відшкодування збитків ситуація інша. Так, якщо відшкодовуються збитки за ушкоджене або загублене майно, нарахування податкових зобов'язань не уникнути, адже ці суми розглядаються ДФС як компенсація вартості товарів (послуг) і, значить, включаються до бази оподаткування (ЗІР, категорія 101.16).

Визнання штрафних санкцій порушником

У загальному випадку економічні санкції вважаються визнаними, коли боржник їх визнав, тобто погодився з тим, що повинен їх сплатити, або коли ці санкції зафіксовані в рішенні суду, що набуло законної сили (докладніше про визнання господарських санкцій див. на с. 26 цього видання). Момент визнання економічних санкцій також важливий для цілей обліку.



Коли можна вважати визнаними суми штрафів, пені, неустойок і відображати їх в обліку?

Якщо підприємство, яке порушило умови договору, погодилося сплатити штраф, значить, ці санкції ним визнані й можуть бути відображені в складі витрат у момент відправлення письмової відповіді на претензію. А підприємство – отримувач штрафу відображає його суми в складі доходу в періоді отримання письмової відповіді на претензію.

Якщо суми фінансових санкцій зазначені в рішенні суду, тоді вони визнаються сторонами в періоді набуття чинності судового рішення.

Розглянемо порядок відображення в обліку суми штрафів, пені, неустойок, а також компенсації та інфляційних на числовому прикладі.

ПРИКЛАД

Підприємство (платник єдиного податку за ставкою 3 %) за договором купівлі-продажу відвантажило товар у сумі 36 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 6 000 грн.). Собівартість товару – 23 000 грн. Умовами договору передбачені такі санкції за прострочення платежу:

- штраф у розмірі 20 % несвоєчасно сплаченої суми;
- пеня в розмірі 0,02 % несплаченої суми за кожний день прострочення.

Покупець (платник податку на прибуток, який застосовує коригування фінрезультату) затримав оплату товару на 21 день. У зв'язку з несвоєчасною оплатою постачальник направив на його адресу претензію, яка була визнана покупцем. Боржник погасив заборгованість, а також сплатив штраф і пеню.

Розрахуємо суму:

- штрафу:

$$36\,000 \text{ грн.} \times 20\% = 7\,200 \text{ грн.};$$

- пені:

$$36\,000 \text{ грн.} \times 0,02\% \times 21 \text{ день} = 151,20 \text{ грн.}$$

Облік цих операцій ведеться так:

(грн.)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
Облік у постачальника товарів (пред'явника претензії)					
1	Відвантажено товари покупцю	Видаткова накладна типової форми № М-11*	361	702	36 000,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	702	641	6 000,00
3	Списано собівартість реалізованих товарів	Регістри бухобліку	902	281	23 000,00
4	Нараховано суму штрафу та пені за невиконання покупцем умов договору (7 200,00 + 151,20)	Претензія, визнана покупцем	374	715	7 351,20
5	Отримано від постачальника:	Виписка банку	311		
	– гроші в рахунок оплати проданих товарів			361	36 000,00
	– суми штрафу та пені			374	7 351,20
Облік у покупця товарів (отримувача претензії)					
1	Оприбутковано товари, отримані від постачальника	Типова форма № М-11*	281	631	30 000,00
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	631	6 000,00
3	Визнано претензія	Визнана претензія	948**	685	7 351,20
4	Погашено заборгованість перед постачальником:	Платіжне доручення	631	311	36 000,00
	– у розмірі вартості товару				
	– сумі штрафу та пені		685	311	7 351,20

* Затверджена Наказом № 193.

** Коригування фінрезультату в покупця на суму штрафних санкцій здійснюється у звітному періоді визнання претензії, оскільки отримувач штрафу – платник єдиного податку.

ВИСНОВКИ

Платники штрафних санкцій, пені, неустойок, які коригують фінрезультат до оподаткування, повинні застосувати коригування, передбачене пп. 140.5.11 ПК.

Суми штрафів, пені, неустойок, інфляційних не включаються до бази оподаткування проданих товарів (послуг) і, відповідно, не є об'єктом обкладення ПДВ.

P

www.balance.ua

- Демоверсія БСБ
- Одна відкрита стаття кожного номера
- Інформація про семінари/вебінари
- Анонси та архіви номерів