

Минфин России и ФНС России (письмо Минфина России от 04.03.2013 № 03-07-15/6333 (письмом ФНС России от 03.04.2013 № ЕД-4-3/5875@ доведено до налоговых инспекций)) наконец-то приняли точку зрения судов относительно применения НДС к суммам неустоек, полученных продавцом за просрочку исполнения обязательств по договорам поставки: эти суммы в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость включать не нужно.

До недавнего времени вопрос обложения налогом на добавленную стоимость штрафных санкций, полученных продавцом товаров (работ, услуг) за нарушение условий договоров, оставался спорным. Чиновники в своих письмах (письма Минфина России от 17.08.2012 № 03-07-11/311, от 23.07.2012 № 03-07-08/204, от 18.05.2012 № 03-07-11/146, от 14.02.2012 № 03-07-11/41, от 09.08.2011 № 03-07-11/214, от 20.05.2010 № 03-07-11/189, от 11.09.2009 № 03-07-11/222, от 06.03.2009 № 03-07-11/54, ФНС России от 09.08.2011 № АС-4-3/12914@) указывали, что продавцы должны включать в налоговую базу по НДС суммы неустоек, поскольку последние связаны с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). Свою позицию они обосновывали тем, что полученные суммы неустоек (штрафы, пени) подпадают под действие подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса. Напомним, что согласно данной норме налоговая база по НДС увеличивается на суммы, «...полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг)».

Однако суды (пост. Президиума ВАС РФ от 05.02.2008 № 11144/07, ФАС МО от 25.04.2012 № А40-71490/11-107-305, ФАС СКО от 07.07.2011 № А32-40880/2009) придерживались противоположного мнения. Их позиция основана на том, что штрафные санкции являются мерой гражданско-правовой ответственности, применяемой за нарушение договорных обязательств, и не связаны с оплатой товара. В положении Кодекса (подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ), на которую в своих разъяснениях ссылались Минфин России и ФНС России, сказано, что НДС облагаются только суммы, увеличивающие стоимость товаров (работ, услуг). А неустойка платится сверх цены товаров (работ, услуг). Таким образом, она не облагается НДС.

[выбрите виски у девушек](#)

Но, несмотря на положительную судебную практику, контролирующие органы не меняли

свою позицию по данному вопросу. Поэтому у компаний, которые включали в договоры условия об ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств в виде неустойки, после взыскания таких санкций с общества, нарушившего условия договора, возникал закономерный вопрос: нужно ли облагать полученную сумму неустойки НДС?

И вот недавно чиновники учли судебную практику и согласились с тем, что суммы штрафных санкций не связаны с оплатой товара в смысле упомянутого положения статьи 162 Кодекса, выпустив соответствующие разъяснения, о которых мы сказали выше.

Пример

По договору от 13.01.2013 ООО «Актив» (поставщик) обязуется в течение десяти рабочих дней с момента поступления 100%-ной предоплаты поставить ОАО «Пассив» (покупателю) столы на сумму 118 000 руб. (в т. ч. НДС — 18 000 руб.) Покупатель, в свою очередь, обязуется оплатить 100% стоимости товара в течение трех рабочих дней с момента выставления поставщиком счета. Поставщик должен выставить покупателю счет в течение пяти дней с момента подписания договора. За каждый день просрочки поставки товара он обязан уплатить покупателю неустойку в размере 0,7% от стоимости товара по договору.

ООО «Актив» выставило счет 15.01.2013, а 16.01.2013 ОАО «Пассив» оплатило его. Товар был поставлен 08.02.2013 (вместо 30.01.2013). Тем самым ООО «Актив» выполнило обязательство по договору ненадлежащим образом, задержав поставку столов на девять дней.

Сумма неустойки, которую поставщик обязан выплатить покупателю, составит:

$(118\,000 \text{ руб.} - 18\,000 \text{ руб.}) \times 0,7\% \times 9 \text{ дн.} = 6300 \text{ руб.}$

Неустойка была уплачена 15 февраля. Она не облагается НДС, так как непосредственно не связана с оплатой товаров.

Заметим, если штрафные санкции получает покупатель, то такие суммы он не учитывает при расчете НДС. Это связано с тем, что полученные им суммы неустоек не связаны с расчетами по оплате за реализованные товары (работы, услуги) (п. 2 ст. 153, подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ). Такой же позиции придерживаются и представители финансового и налогового ведомств (письма Минфина России от 07.10.2008 № 03-03-06/4/67, ФНС России от 09.08.2011 № АС-4-3/12914@, УФНС России по г. Москве от 07.02.2008 № 19-11/11309).

Если суммы фактически неустойкой не являются

Гражданский кодекс (ст. 330 ГК РФ) признает неустойкой определенную законом или договором денежную сумму, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. Соглашение о неустойке должно быть заключено в письменной форме, в противном случае оно считается недействительным.

По мнению Минфина России, высказанном в комментируемом письме, если полученная продавцом неустойка по существу не является неустойкой, обеспечивающей исполнение обязательств по договору, а фактически относится к элементу ценообразования, то она облагается НДС на основании вышеназванной нормы статьи 162 Кодекса.

Пример

По договору от 31.03.2013 ООО «Актив» (поставщик) обязуется в течение трех рабочих дней с момента подписания договора поставить ОАО «Пассив» (покупателю) канцтовары на сумму 500 000 руб. (в т. ч. НДС — 76 271 руб.19 коп.). Покупатель, в свою очередь, обязуется оплатить 100% стоимости товара в течение пяти рабочих дней с момента их получения. В случае просрочки оплаты товара покупателем первоначальная цена повышается на 0,4% от стоимости товара по договору.

ООО «Актив» поставило товар 01.04.2013. Покупатель оплатил товар позже установленного договором срока на 10 дней.

В данном случае размер неустойки составит:

$$(500\,000 \text{ руб.} - 76\,271,19 \text{ руб.}) \times 0,4\% = 1694,92 \text{ руб.}$$

НДС с суммы полученной неустойки исчисляется по расчетной ставке 18/118, поскольку реализация канцтоваров облагается по ставке 18%.

Сумма налога, причитающаяся к уплате в бюджет, составит:

$$1694,92 \text{ руб.} \times 18/118 = 258,55 \text{ руб.}$$

В учете ООО «Актив» бухгалтер должен сделать следующие проводки:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 1694,92 руб. — поступила на расчетный счет сумма неустойки;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91.1

– 1694,92 руб. — отражена сумма неустойки, причитающаяся к получению;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68

– 258,55 руб. — начислен НДС к уплате в бюджет.

Во избежание возникновения претензий со стороны налоговиков необходимо правильно формулировать пункт об уплате неустойки в договоре. Например, если в тексте договора будет указано, что при просрочке оплаты покупатель должен заплатить продавцу штраф, то его облагать НДС не нужно. Если же договор будет содержать, положим, такое условие, что в случае просрочки первоначальная цена повышается на 20 процентов, то придется заплатить НДС, так как неустойка изменяет цену.

Учитывая новое письмо Минфина России, у компаний может появиться соблазн заменить, скажем, условие договора о выплате процентов по коммерческому кредиту на условие о договорной неустойке. Однако следует помнить, что это влечет за собой налоговые риски, поскольку в отличие от неустойки полученную сумму процентов поставщик должен включать в налоговую базу по НДС. В противном случае по результатам налоговой проверки продавцу придется уплатить в бюджет не только НДС, но и штраф и пени.

Мнение

Владимир Воинов, ведущий юрист юридической компании «Пепеляев Групп»

НДС: спорные вопросы квалификации неустойки

Недавно на официальном сайте ФНС России в разделе «Разъяснения Федеральной налоговой службы, обязательные для применения налоговыми органами» было размещено письмо Минфина России от 4 марта 2013 года № 03-07-15/6333. В этом

письме чиновники соглашались с позицией ВАС РФ (пост. Президиума ВАС РФ от 05.02.2008 № 11144/07) относительно неприменения статьи 162 Налогового кодекса к сумме неустойки, полученной налогоплательщиком-продавцом от контрагента за просрочку исполнения обязательств. В то же время письмо Минфина России содержит оговорку о том, что если полученные продавцом от покупателей суммы по существу не являются неустойкой, а фактически относятся к элементу ценообразования, то такие суммы увеличивают базу по НДС на основании подпункта 2 пункта 1 указанной статьи. Подобный подход вызывает серьезные сомнения в его обоснованности в силу следующих причин.

Прежде всего, данное письмо не содержит указаний на объективные критерии, которыми следует руководствоваться, чтобы определить природу поступившего платежа. Это означает, что вопрос о том, является ли поступивший платеж «по существу» неустойкой или он «фактически относится к элементу ценообразования», будет решаться по усмотрению проверяющего налогового инспектора, то есть произвольно. При этом непонятно, чем следует руководствоваться, например, для того, чтобы определить, не прикрывает ли на самом деле штраф, установленный соглашением сторон договора купли-продажи за просрочку уплаты стоимости товара в оговоренный срок, фактическое увеличение стоимости этого неоплаченного товара по истечении оговоренного срока. Аналогично нет никаких гарантий против произвольной переквалификации пеней, установленных в процентах за каждый день просрочки исполнения денежного обязательства, в сумму процентов по коммерческому кредиту. Таким образом, возникает риск того, что любые неустойки, не подлежащие обложению НДС в силу правовой позиции ВАС РФ, получают иную квалификацию со стороны налоговых органов с целью включения соответствующих сумм в налоговую базу по НДС.

Квалификация неустойки в качестве «элемента ценообразования» может также означать, что стороны сделки указали в договоре заниженную цену на реализуемый товар (работу, услугу), а оставшаяся часть цены уплачивается под видом неустойки. Однако порядок определения цен для целей налогообложения регулируется специальными нормами (ст. 40 НК РФ в налоговые периоды до 2012 г. и разделом V.1 НК РФ, начиная с 2012 г). При этом указанные нормы допускают осуществление ценового контроля только для специально оговоренных ситуаций, предусматривая, что в остальных случаях цены, примененные сторонами сделки, соответствуют рыночным ценам. Соответственно, игнорирование налоговиками этих специальных правил также поставит под сомнение обоснованность переквалификации неустойки в «элемент ценообразования».