

**КОММЕНТАРИЙ  
К ПИСЬМУ МИНФИНА РОССИИ  
ОТ 29.06.2021 N 03-03-06/1/51046**

Договор между генподрядчиком и заказчиком строительства предусматривает уплату генподрядчиком штрафов за допущенные нарушения. Если причиной нарушения являются действия самого генподрядчика, начисленный застройщиком (техническим заказчиком) штраф можно включить в состав внереализационных расходов, если генподрядчик признал факт нарушения и согласен с размером штрафа. Основанием для учета расходов в целях налогообложения прибыли будут:

- пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ (в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба);

- пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ (датой осуществления расходов в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба) является дата признания соответствующей суммы должником либо дата вступления в законную силу решения суда).

Может ли генподрядчик отразить в расходах суммы штрафа за нарушения, допущенные субподрядчиком? Минфин попытался ответить на этот вопрос в Письме от 29.06.2021 N 03-03-06/1/51046.

В нем сообщается: в соответствии со ст. 706 ГК РФ, если из закона или договора подряда не вытекает обязанность подрядчика выполнить предусмотренную в договоре работу лично, он вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц (субподрядчиков). В данном случае подрядчик выступает в роли генерального подрядчика. При этом генподрядчик несет перед заказчиком ответственность за последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения субподрядчиком обязательств.

Затем, напомнив формулировки п. 1 ст. 252 и пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ, чиновники сделали вывод: признанные подрядчиком суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций, предусмотренные договором за ненадлежащее исполнение договорных обязательств, включаются в состав внереализационных расходов при условии соответствия таких расходов критериям, установленным ст. 252 НК РФ.

Как видим, однозначного ответа в Письме нет. С одной стороны, можно исходить из того, что за все происходящее на стройплощадке отвечает генподрядчик, поэтому он должен уплатить штраф не только за собственные огрехи, но и за нарушения, допущенные привлеченными им субподрядчиками. Соответственно, можно считать, что препятствий для учета расходов нет, так как требования ст. 252 НК РФ выполняются (генподрядчик не может избежать уплаты штрафа, эта обязанность возникла в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение доходов).

С другой стороны, генподрядчик вправе предусмотреть в договоре с субподрядчиком аналогичные штрафные санкции, а также обязанность субподрядчика возместить ему расходы за допущенные нарушения. При отсутствии в договоре субподряда названных условий налоговые инспекторы могут указать на необоснованность уменьшения генподрядчиком базы по налогу на прибыль на суммы штрафов, начисленных застройщиком.

Однако проблема может возникнуть и в том случае, если в обоих договорах предусмотрено условие об уплате штрафа. Например, комиссия из представителей генподрядчика и застройщика зафиксировала допущенное субподрядчиком нарушение, генподрядчик согласился с начисленной застройщиком суммой штрафа, а субподрядчик отказывается признавать факт нарушения либо оспаривает размер штрафа. Поскольку генподрядчик признал сумму штрафа, застройщик обязан отразить ее во внереализационных доходах. Эта обязанность предусмотрена п. 3 ст. 250 НК РФ, в соответствии с которым в составе внереализационных доходов учитываются признанные должником или подлежащие уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных

обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба. При этом указанные доходы возникают на дату признания соответствующих сумм должником или вступления в силу решения суда (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Как быть генподрядчику? Он не оспаривает начисление штрафа и его размер, то есть условия пп. 13 п. 1 ст. 265 и пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ выполняются. Однако субподрядчик не признал штраф, что не позволяет одновременно отразить доходы. На наш взгляд, генподрядчик вправе включить начисленный застройщиком штраф во внереализационные расходы, не дожидаясь момента признания суммы штрафа субподрядчиком или вступления в силу решения суда о ее взыскании с последнего. После того как субподрядчик согласится на уплату (удержание) штрафа или вступит в силу названное решение суда, генподрядчик будет обязан отразить внереализационные доходы.

Проще говоря, непризнание суммы штрафа субподрядчиком не должно лишать генподрядчика права учесть начисленный застройщиком штраф при условии, если генподрядчик был вправе привлекать субподрядчика к выполнению работ. В случае несоблюдения указанного условия (если договор генподряда не позволял передавать работы на субподряд или требовал согласования с заказчиком привлечения субподрядчика) расходы на уплату генподрядчиком штрафа за допущенные субподрядчиком нарушения следует признать необоснованными.

Отметим, что сделанные автором выводы не являются универсальными. При принятии решения о возможности уменьшения базы по налогу на прибыль на суммы расходов в виде штрафов бухгалтеру нужно учитывать условия конкретных договоров (генподряда и субподряда), а также то, что факт признания нарушения и размера штрафа должен быть подтвержден документально.

---