



ПРАВО
300



RGRU
РЕЙТИНГ
ЮРИСТОВ
И ИХ КОМПАНИЙ

ЛИДЕРЫ
PRO банкротство

ЛИДЕРЫ ПРОБАНКРОТСТВО
ПЕРСОНАЛЬНЫЙ
РЕЙТИНГ
ЮРИСТОВ

Как платить налоги с измерительных излишков и недостач

И платить ли их вообще?

Москва | Дубай | Вена



Измерительные разницы, в чем суть?



Поставщик отправил товар, покупатель его получил. При приемке необходимо убедиться, что получено именно то количество товара, которое указано в накладной



Не каждый товар можно посчитать поштучно. Многие виды товаров приходится измерять приборами, например, взвешивать



Поставщик и покупатель измеряют товар разными приборами, поэтому и результат у них может быть разный как в плюс, так и в минус

Пример

- Организация купила железнодорожный состав с бензином АИ-92. По документам отправителя в составе 70 цистерн по 65 тонн бензина в каждой. Итого: 4 450 тонн.
- Однако весы на станции получателя топлива показали, что в составе 4 500 тонн бензина. На 50 тонн больше (+1,1%), чем показали весы на станции отправителя. В рыночных ценах это порядка 3,5 млн руб.
- Известно, что разница объясняется не ошибками при оформлении документов или путаницей перевозчика – дело исключительно в погрешности весов.

Погрешность железнодорожных весов, взвешивающих вагоны в движении, регламентируется государственным стандартом ГОСТ 8.647-2015 «Весы вагонные автоматические. Часть 1. Метрологические и технические требования». Применение ГОСТа в коммерческих спорах регламентирует МИ 3115-2008. Рекомендация. Государственная система обеспечения единства измерений. «Масса грузов, перевозимых железнодорожным транспортом. Измерения и учет массы груза при взаиморасчетах между грузоотправителем и грузополучателем» (утв. ФГУП «ВНИИМС» Ростехрегулирования 30.05.2008)

Согласно ГОСТу, допустимая погрешность весов в зависимости от модели может достигать 2%

Что делать с разнициами в НК РФ не написано. Есть три разумных варианта

1

Излишки и недостачи, которые не превышают нормативы погрешности измерений, нереальные. Поэтому такие излишки возможно **не учитывать ни в доходах, ни в расходах** для целей налогообложения. То есть, в налоговом учете покупатель должен будет отразить количество купленного товара по данным, указанным в перевозочных документах.

2

Измерительные излишки и недостачи в пределах норматива погрешности прибора **необходимо одновременно отражать в доходах и расходах** для налоговых целей. При этом недостачи допустимо считать технологическими потерями. А излишки учитывать по аналогии с излишками, выявленными при инвентаризации.

3

Покупатель вправе не корректировать общую стоимость партии товара, изменив только его количество согласно показателям приборов. Для налоговых целей меняется количество товара, но не меняется его общая стоимость. Разницы в цене единицы товара **постепенно отразятся на расходах или доходах после списания товара на производство или реализацию.**

Способ 1. Не учитывать ни в доходах, ни в расходах



Некоторые отраслевые регламенты по бухгалтерскому учету рекомендуют не отражать разницы в пределах погрешностей измерительных приборов. Эти регламенты не могут определять налоговый учет, но отражают отраслевые подходы к измерительным разницам:

- *«РД 153-39-011-97. Инструкция по учету нефтепродуктов на магистральных нефтепродуктопроводах» (утв. Минтопэнерго России 23.01.1997);*
- *«Инструкция о порядке ведения учета, отчетности и расходования горюче-смазочных материалов в гражданской авиации» (утв. МГА СССР 28.06.1991);*
- *«СТО 70238424.27.100.034-2009. Стандарт организации. Хозяйство жидкого котельного топлива. Прием, хранение, подготовка и подача мазута на ТЭС. Условия поставки. Нормы и требования» (утв. и введен в действие Приказом НП «ИНВЭЛ» от 21.12.2009 № 94/2).*

«РД 153-39-011-97. Инструкция по учету нефтепродуктов на магистральных нефтепродуктопроводах» (утв. Минтопэнерго России 23.01.1997)

- если разница между массой нефтепродуктов, определенной при инвентаризации, и массой нефтепродуктов, определенной по данным бухгалтерского учета (за минусом убыли в пределах установленных норм) находится в пределах погрешности измерения, установленной ГОСТ 26976-86, то эта разница не учитывается, а за основу принимаются данные бухгалтерского учета (п. 7.27).

«Инструкция о порядке ведения учета, отчетности и расходования горюче-смазочных материалов в гражданской авиации» (утв. МГА СССР 28.06.1991)

- если фактическое наличие ГСМ превышает данные бухгалтерского учета, но расхождение между ними находится в пределах погрешностей, то излишки не учитываются, под отчет материально ответственных лиц записывается количество ГСМ по бухгалтерскому учету» (п. 7.16.1);
- если расхождение превышает величину естественной убыли ГСМ, но разность между ними находится в пределах погрешностей средств измерения, то расхождение не учитывается, под отчет записывается количество ГСМ по бухгалтерскому учету за вычетом естественной убыли (п. 7.16.2).

«Инструкция о порядке ведения учета, отчетности и расходования горюче-смазочных материалов в гражданской авиации» (утв. МГА СССР 28.06.1991)

- при расхождении между данными поставщика и измерениями потребителя менее указанных допустимых погрешностей (...) принимаются данные поставщика по накладной (прим. 6 к Приложению «К»).

Способ 1. Не учитывать ни в доходах, ни в расходах

• Преимущества

- упрощение налогового учета;
- отсутствие необходимости обосновывать налоговому органу расходы, вызванные измерительными недостатками.

• Риски

- предъявления налоговых претензий в связи с неотражением доходов в виде выявленных излишков топлива;
- необходимости принимать к учету количество товара, не соответствующее результатам измерений, что может вызвать искажения в складском учете, которые придется исправлять по результатам инвентаризации или путем формирования разниц между складским, бухгалтерским и налоговым учетами;
- соблазн для складских работников украсть неучтенный излишек.

Способ 2. Единовременно учитывать в доходах и в расходах



Недостачи товара при замере в момент его приемки по сравнению с данными транспортной накладной, если такие недостачи укладываются в нормативы измерений массы грузов, допустимо считать технологическими потерями. Технологические потери при транспортировке для целей налогообложения прибыли относятся к материальным расходам (подп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ).



Выявленные излишки товара необходимо учесть в составе внереализационных доходов (п. 20 ст. 250 НК РФ). Стоимость излишков определяется по рыночным ценам без НДС (п. 5, 6 ст. 274 НК РФ). Для определения рыночной цены можно взять цену поставки товара, по количеству которого выявлены измерительные расхождения.

Можно ли считать измерительную недостачу технологической потерей

Технологические потери – это потери, обусловленные технологическими особенностями транспортировки и физико-химическими характеристиками товаров. Технологические потери при транспортировке вызываются, в частности, эксплуатационными характеристиками оборудования, используемого при транспортировке товаров. В рассматриваемом случае потери непосредственно связаны с техническими характеристиками измерительных приборов у поставщика и покупателя.

Некоторые суды подтверждают, что потери, вызванные особенностями работы измерительных приборов, относятся к технологическим. См. постановления:

- ФАС Северо-Западного округа от 26.10.2005 № А56-37623/2004 (потери солода);
- ФАС Центрального округа в от 28.09.2007 № А68-АП-82/14-04К (потери сырья для химической промышленности);
- Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2015 № 15АП-1336/2015, от 26.05.2015 № 15АП-1297/2015, от 10.06.2015 № 15АП-3251/2015, от 01.06.2015 № 15АП-4050/2015 и др. (потери зерна);
- Арбитражного суда Саратовской области от 25.11.2011 № А57-13960/2011 (потери сырья для производства биокормов).

Однако при этом суды отмечают, что принять технологические потери, вызванные погрешностью весов, для целей налогообложения прибыли можно лишь в случае документального подтверждения, что данные технологические потери действительно не связаны с естественной убылью или с образованием возвратных отходов (определение ВАС РФ от 21.01.2013 № ВАС-17946/12).

Способ 2. Единовременно учитывать в доходах и в расходах

• Преимущества

- полное отражение выявленных разниц в складском учете;
- отсутствие налоговых рисков, если выявлен излишек;
- снижение налога на прибыль, если выявлена недостача.

• Риски

- необоснованность расхода в виде выявленных недостат ввиду нематериального, измерительного характера недостат;
- несоответствие измерительных потерь понятию «технологические потери»;
- увеличение налога на прибыль, если выявлен излишек;
- необходимость последующих корректировок доходов или расходов после инвентаризации на складе.

Способ 3. Постепенно учитывать в доходах и в расходах



Покупатель, который выявил измерительные разницы, вправе не корректировать общую стоимость партии товара, изменив только его количество согласно показателям приборов при приемке.

- *данные о количестве полученного товара можно скорректировать в соответствии с фактическими показаниями измерительных приборов. Основание – акт по форме ТОРГ-2 или иной аналогичный внутренний документ, фиксирующий разницу по количеству товара с отгрузочными документами поставщика.;*
- *при наличии измерительной недостачи товара цена его единицы в налоговом учете будет выше согласованной с поставщиком цены. А при избытке товара – ниже согласованной. Возникшие разницы в цене единицы товара сформируют дополнительные расходы или доходы в налоговом учете после списания товара на производство или его реализации.*

Способ 3. Постепенно учитывать в доходах и в расходах

• Преимущества

- отсутствие спора об экономическом характере измерительных (весовых) потерь и допустимости учета расходов на эти потери для налоговых целей;
- полное отражение в учете количественной разницы при отсутствии необходимости корректировать стоимость партии товара;
- возможность снизить налог на прибыль в случае выявления недостатч.

• Риски

- искажение согласованной с поставщиком цены единицы товара;
- налоговые претензии к формированию стоимости материально-производственных запасов для налоговых целей:
 - в случае измерительных недостатч – из-за завышения списанных на расходы материальных затрат вследствие корректировки цены единицы товара;
 - в случае измерительных излишков – из-за неправильного периода признания дохода (не в периоде выявления таких излишков).



117105 Москва,
Новоданиловская набережная,
д. 6, к. 1, офис 913

+7 (495) 645 25 69/96
info@scg.pro
scg.pro

UAE, Dubai, Business Bay, Al A'amal St, The
Opus by Omniyat designed by Zaha Hadid,
building A, 11 floor, office 21

+971 58 544 5922
streamuae.info@gmail.com