

# Как правильно списать товар после инвентаризации, чтобы не доначислили налоги

Какие ошибки ищут налоговики в процедуре инвентаризации

Зачем в комиссии нужен сторонний наблюдатель

Как подтвердить, что актив утилизирован

Елена Астахова,  
доцент Финансового университета при Правительстве РФ

**У** инспекторов появилась новая тактика. Если у компании есть ошибки в списании активов после инвентаризации, их стоимость автоматически относят к реализации. В результате возникают доначисления НДС и налога на прибыль.

В статье расскажем, как нужно грамотно оформить ликвидацию активов, чтобы налоговики не смогли обвинить вас в создании налоговой схемы.

## Почему налоговики сменили тактику

Налоговые инспекторы всегда старались использовать недостатки, которые

компания выявила в ходе инвентаризации, для доначисления НДС. Сначала они требовали восстанавливать входной НДС, который относится к исчезнувшим активам. Налоговики ссылались на статью 171 НК. Входной НДС подлежит вычету, если товары, к которым он относится, предназначены для операций, облагаемых налогом. А если товары исчезли, то использовать их в таких операциях невозможно.

Однако арбитры такую практику налоговиков пресекли (решение ВАС от 23.10.2006 № 10652/06). Случаи, когда входной НДС надо восстановить, прописаны в пункте 3 статьи 170 НК. Недостача товара, которая установлена

в ходе инвентаризации, в этот ограниченный список не входит.

Налоговики с этим согласились — письмо ФНС от 21.05.2015 № ГД-4-3/8627@. Не возражает и Минфин — письмо от 14.03.2022 № 03-03-06/1/18445.

Тогда инспекторы изменили вектор претензий. Теперь они требуют признавать недостачу активов безвозмездной реализацией. В этом им помогает определение КС от 04.04.2013 № 506-0. В нем было сказано, что компания обязана документально подтвердить отсутствие объекта для обложения НДС. А если она этого не сделала, то начисление НДС законно. ФНС довела эту позицию до налоговиков на местах письмом от 24.12.2013 № СА-4-7/23263.

### **Когда результаты инвентаризации приравняют к выручке**

В ходе выездной налоговой проверки инспекторы проверяют результаты инвентаризации. Особое внимание уделяют недостачам, потому что здесь может быть повод для доначислений налогов.

На все недостачи у компании должны быть обоснования. Если их нет — стоимость недостачи налоговики приравнивают к безвозмездной реализации. Так, например, произошло в деле, рассмотренном АС Поволжского округа (постановление от 07.04.2022 № Ф06-16271/2022).

При инвентаризации была выявлена недостача. Однако хищение имущества исключено. Территория компании бы-

ла охраняемой, оснащена системой видеонаблюдения. Сбоя программы нет. Пересортица также исключена. Она не подтверждается объяснительными материально-ответственных лиц. Виновные в недостаче лица не установлены.

Так как компания не смогла пояснить, куда исчез товар, налоговики признали его стоимость безвозмездной реализацией. А арбитры их поддержали.

Аналогичные решения были приняты в определениях ВС от 14.01.2021 № 304-ЭС20-21549, от 04.12.2019 № 306-ЭС19-23493, постановлениях АС Западно-Сибирского округа от 06.10.2020 № Ф04-3986/2020, Северо-Кавказского округа от 28.01.2020 № Ф08-12714/2019 округов.

Поэтому единственный вариант избежать такого обвинения — объяснить, куда конкретно исчезло имущество. И подтвердить объяснение документами.

### **Как провести инвентаризацию, чтобы налоговики не предъявили претензии по процедуре**

#### **Какие документы использовать.**

Общие требования по документальному оформлению инвентаризации есть в указаниях Госкомстата (утв. постановлением от 18.08.1998 № 88). Но эти формы — только рекомендуемые (информация Минфина № ПЗ-10/2012).

В результате компании иногда допускают ошибку. В большинстве программ по ведению бухгалтерского учета встроены именно указанные формы. И органи-

### Какие недостатки при проведении инвентаризации приведут к победе налоговиков в суде

Арбитражная практика показывает, что риск доначисления НДС после инвентаризации резко возрастает, когда налоговики усматривают совпадение даже части из следующих фактов:

- по результатам инвентаризации не составлены сличительные ведомости материальных ценностей;
- недостача задокументирована без установления виновных лиц;
- отсутствие виновных лиц документально не подтверждено (налогоплательщик не

заявлял в правоохранительные органы о возможном хищении);

- отсутствие в компании материально-ответственных лиц;
- организацией не обеспечено участие материально-ответственных лиц в проведении инвентаризации;
- объяснения инвентаризационной комиссии о причинах недостачи отсутствуют;
- приказ о зачете пересортицы в компании не издавался;
- излишки не перекрыли недостачу по количеству;
- отсутствие документов, подтверждающих причины выбытия имущества.

зации, которые используют эти программы в работе, применяют данные формы по умолчанию.

На самом деле формы документации должен определить руководитель компании (ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). И их надо утвердить в учетной политике.

### Кого пригласить на инвентаризацию.

Руководитель организации должен утвердить приказом персональный состав инвентаризационной комиссии, включая ее председателя.

Сюда обязательно должны войти представитель администрации и бухгалтер. Других сотрудников — инженеров, экономистов, техников — пригласите в состав комиссии в зависимости от того кон-

кретного имущества, которое подлежит инвентаризации.

Рекомендуем включить в состав комиссии сотрудника внутреннего аудита организации. А еще лучше — сотрудника независимой аудиторской фирмы (п. 2.3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина от 13.06.1995 № 49). Независимый аудитор впоследствии может выступать свидетелем перед налоговиками и судом.

Если хотя бы одного члена комиссии нет, инвентаризацию не проводите. Все равно ее результаты будут признаны недействительными.

### Проверьте контроль над имуществом.

Определите, какой сотрудник организации отвечает за сохранность имущества.

В компании должны быть приказы или договоры об установлении материальной ответственности.

Именно материально-ответственное лицо должно подтвердить, что все расходные и приходные документы на имущество были переданы инвентаризационной комиссии.

Если вопрос о недостаче будут рассматривать в суде, отсутствие материально-ответственных лиц повредит компании. Арбитры посчитают ее недобросовестной. Ведь она игнорирует свои прямые обязанности (решение АС Самарской области от 07.10.2021 № А55-13173/2021).

Дело в правовой природе договора о полной материальной ответственности (ст. 244, 245 ТК). Работники, которые заключили такой договор, должны обеспечить сохранность вверенного им имущества. А если договора нет, то получается, что организация не обеспечила все условия для сохранности собственного имущества.

**Оформите результаты инвентаризации.** Заполните инвентаризационные описи или акты инвентаризации. Если в ходе инвентаризации были выявлены расхождения, составьте сличительную ведомость. В случае судебного спора арбитры обязательно потребуют ее показать. А при отсутствии обвинят компанию в недобросовестности (решение АС Самарской области от 07.10.2021 № А55-13173/2021).

Решение по результатам инвентаризации принимает руководитель. Он дол-

жен издать приказ, где фиксируются ее результаты.

### Как провести расследование недостачи

Документов, которые оформлены по результатам инвентаризации — инвентаризационная опись и сличительная ведомость — недостаточно, чтобы обосновать отсутствие актива. Ведь они только фиксируют недостачу, но никак не объясняют ее причины (постановление АС Западно-Сибирского округа от 06.10.2020 № А45-21326/2019).

Работодатель обязан установить не только размер причиненного ущерба, но и причины его возникновения (ст. 247 ТК). Для проведения такой проверки в организации надо создать особую комиссию.

Включите в нее минимум трех ваших работников. Например, это могут быть непосредственный руководитель материально-ответственного лица, бухгалтер и юрист. Одного из них назначьте председателем комиссии.

Они обязаны взять с материально-ответственного лица письменное объяснение недостачи. В случае отказа или уклонения работника от предоставления указанного объяснения составляется акт.

В случае хищения нужно подать заявление в полицию (подп. 1 п. 1 ст. 140 УПК). На его основании там вынесут постановление о возбуждении уголовного дела (п. 1 ст. 146 УПК). Этих документов достаточно, чтобы не начислять НДС на стоимость похищенных активов.

Для списания недостачи потребуются решения — или об отсутствии виновных лиц, или об отказе во взыскании с них причиненного ущерба (письмо Минфина от 14.07.2021 № 03-03-06/1/56085). Первое можно получить в полиции, а второе — выдаст суд.

Так, не найдя виновных лиц, следователь обязан уведомить организацию о приостановлении расследования (ст. 208, 209 УПК), и дать копию постановления (подп. 13 п. 2 ст. 42 УПК). Кроме того, компании могут и отказать в возбуждении уголовного дела (ст. 24 УПК).

### Как документально оформить списание и ликвидацию негодного товара

Товар может никуда не исчезнуть, но испортиться. Такое имущество, как правило, утилизируют. И на момент выездной налоговой проверки его, соответственно, уже не будет. Поэтому во время проверки налоговики потребуют от компании доказательств утилизации.

Чтобы правильно оформить утилизацию, в первую очередь сформируйте комиссию для списания испорченных товарно-материальных ценностей. Состав комиссии приказом утверждает руководитель компании. Помимо сотрудников организации, включите в нее независимо аудитора.

Компании понадобится заключение о факте порчи ценностей от отдела технического контроля или специализированных организаций, например, инспекций по качеству.

Составьте акт о списании испорченного имущества. Форму документа заранее утвердите в учетной политике по бухгалтерскому учету.

Сформируйте и сохраняйте комплект подтверждающих документов. Например, сюда могут войти (постановление АС Дальневосточного округа от 21.02.2022 № Ф03-7563/2021):

- акты обследования или анализа технического состояния товара, составленные сервисными центрами, в том числе акты о неремонтопригодности товара;
- переписка с производителями товара по вопросу получения разрешения на утилизацию товара;
- разрешения производителя на утилизацию неремонтопригодного товара;
- претензии поставщикам при обнаружении бракованного товара;
- заключения страховых компаний;
- подтверждения, что испорченный товар вывезли на свалку — договоры, возвратные талоны на захоронение отходов.

Так, например, компании с помощью подобного комплекта документов удалось отразить претензии налоговиков в постановлении АС Северо-Кавказского округа от 25.04.2016 № Ф08-1674/2016.

Инспекторы начислили компании НДС по списанной стеклянной продукции. Они посчитали, что организация не подтвердила порчу продукции.

Суд первой инстанции поддержал инспекцию. Компания не представила доказательств проведения инвентаризации. В первичке нет денежного измерителя

операции. Из представленных документов невозможно установить, была ли бракованная продукция уничтожена. Был ли оприходован стеклобой. Организация подтвердила выбытие бракованной продукции без передачи ее третьим лицам.

Однако апелляция и кассация отменили решение первой инстанции.

Компания производит стеклотару, поэтому порча продукции технологически неизбежна. Организация предъявила суду следующие документы:

- акты аудита, справки об испытании бутылок на водостойкость, рапорты отдела контроля о несоответствии параметров продукции;
- акты на списание бракованной продукции, бухгалтерские справки к ним;
- приказы руководителя о списании и утилизации брака;
- приемо-сдаточные акты по приему стеклобоя от бракованной продукции и приходные ордера о передаче стеклобоя, полученного при утилизации брака, со склада хранения продукции на склад сырья.

Судьи посчитали эти документы достаточными, чтобы поддержать позицию организации. Порча продукции подтверждена, оснований, чтобы начислить НДС, нет.

## Как правильно оформлять пересортицу

Пересортица — это одновременная недостача одного сорта и излишек другого сорта товарно-материальных ценностей одного наименования. Взаимный зачет

пересортицы в бухгалтерском учете допускается только по решению руководителя. И при соблюдении четырех условий:

- один и тот же проверяемый период;
- одно и то же материально-ответственное лицо;
- товарно-материальные ценности одного и того же наименования;
- одинаковое количество.

О допущенной пересортице материально-ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. Когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости излишних, эта разница относится на виновных лиц.

Главное, подтвердить налоговикам сам факт пересортицы. Иначе отсутствующий актив отнесут к безвозмездной реализации. Как это произошло в постановлении АС Поволжского округа от 07.04.2022 № Ф06-16271/2022.

Суд усомнился, что имела место пересортица. Налогоплательщик не представил объяснения от материально-ответственных лиц. Не было и решения директора о проведении зачета недостач излишками.

Арбитры обратили внимание на бухгалтерскую проводку. Бухгалтер в части недостач сделал проводку по дебету счета 91 в корреспонденции со счетами учета ТМЦ. Но при пересортице надо было бы сделать проводку между счетами по учету ТМЦ.

В итоге решение было принято в пользу инспекции. А компании доначислили НДС с суммы недостачи.