

# Расходы по хранению товаров у поклажедателя

**В процессе деятельности у организаций возникает необходимость передачи товаров на хранение. Ответим на вопросы о том, как оформить эту операцию и отразить в бухгалтерском учете соответствующие расходы, а также что делать, если установлено ненадлежащее хранение товаров.**

## Договор хранения

В соответствии с п. 1 ст. 776 Гражданского кодекса (ГК) по договору хранения одна сторона (хранитель) обязуется хранить вещь, переданную ей другой стороной (поклажедателем), и возвратить ее в сохранности. По договору складского хранения товарный склад (хранитель) должен за вознаграждение хранить товары, переданные ему товаровладельцем (поклажедателем), и возвратить их в изначальном виде (п. 1 ст. 797 ГК).

Согласно п. 2 ст. 797 ГК письменная форма договора складского хранения считается соблюденной, если его заключение и принятие товара на склад удостоверены складским документом (ст. 802 ГК). Следует отметить, что при отсутствии соглашения сторон договора о подлежащем применению праве к этому документу применяется право страны, где основное место деятельности имеет сторона, являющаяся хранителем (подп. 11 ч. 1 п. 1 ст. 1125 ГК).

С передачей товаров (продукции) на хранение **право собственности на них к хранителю не переходит**, они продолжают учитываться на балансе у поклажедателя. Аналитический учет стоимости товаров (продукции), переданных организацией на хранение, ведется на отдельных субсчетах счетов их учета (п. 120 «Инструкции по бухгалтерскому учету запасов», утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133 (далее – Инструкция № 133)).

Передача товаров (продукции) на хранение должна сопровождаться оформлением ТТН-1 или ТН-2. Накладные являются основанием для списания груза у грузоотправителя и оприходования у грузополучателя (п. 1 «Инструкции о порядке заполнения товарно-транспортной накладной и товарной накладной», утв. постановлением Минфина от 30.06.2016 № 58).

## Ненадлежащее хранение товара

В течение срока хранения товара могут произойти его потеря, недостача и повреждение. При обнаружении выходящих за пределы согласованных в договоре складского хранения повреждений или обычных норм естественной порчи во время хранения товарный склад обязан незамедлительно составить об этом акт и в тот же день известить товаровладельца (п. 2 ст. 800 ГК).

Согласно п. 1 ст. 801 ГК товаровладелец и склад при возвращении товара имеют право требовать его осмотра и проверки количества. Вызванные этим расходы несет инициатор данного процесса.

Если при возвращении складом товаровладельцу товар не был ими совместно осмотрен или проверен, заявление о недостаче или повреждении вследствие его ненадлежащего хранения должно быть оформлено письменно при получении товара, а в отношении недочетов, которые не могли быть обнаружены при обычном способе принятия, – в течение трех дней после его получения (п. 2 ст. 801 ГК).

Пунктом 1 ст. 792 ГК установлено, что убытки, причиненные поклажедателю хранителем утратой, недостачей или повреждением вещей, возмещаются в размерах, предусмотренных ст. 364 ГК.

Под **убытками** понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права; утрата или повреждение имущества (реальный ущерб). А также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). При их определении принимаются во внимание цены, суще-

ствующие в том месте, где обязательство должно быть исполнено, в день добровольного удовлетворения должником требования кредитора либо на дату предъявления иска (ст. 364, п. 2 ст. 14 ГК).

При этом законодательством или договором может быть предусмотрен иной порядок возмещения убытков и их определения (п. 1 ст. 792, п. 3 ст. 364 ГК).

## Бухгалтерский учет

Согласно п. 12 «Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов», утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102, в состав расходов на реализацию включаются:

- в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – учитываемые на сч. 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсч. 90-6 «Расходы на реализацию»);

в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – учитываемые на сч. 44 «Расходы на реализацию» (за вычетом управленческих расходов) и списываемые в полной сумме (за исключением транспортных затрат, связанных с приобретением товаров и относящихся к продукции, оставшейся на конец месяца нерезализованной, если они не включаются в стоимость приобретения товаров) в Д-т сч. 90 (субсч. 90-6).

Для обобщения информации о расчетах с хранителем за оказанные им услуги используется сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (п. 47 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)). Таким образом, их стоимость отражается в учете поставщика по Д-ту сч. 44 и К-ту сч. 60.

Информация о движении сумм по недостачам товаров (продукции), выявленным в процессе ее хранения, обобщается на сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». При выявлении недостачи стоимость недостающих товаров (продукции) отражается по Д-ту указанного счета в корреспонденции с К-том сч.сч. 41 «Товары» или 43 «Готовая продукция». Если лицом, виновным в возникновении недостачи, является хранитель, сумма недо-

стачи списывается в Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсч. 76-3 «Расчеты по претензиям» (п.п. 73, 59 Инструкции № 50).

## Налоговый учет

При определении налоговой базы не учитываются полученные плательщиком средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 5 ст. 120 Налогового кодекса (НК)). Таким образом, полученные поклажедателем от хранителя суммы возмещения стоимости недостающих товаров и штрафа при определении налоговой базы НДС не учитываются.

Не подлежат вычету суммы налога на добавленную стоимость по товарам в случае их порчи, утраты, за исключением данных событий в отношении основных средств и нематериальных активов, а также в результате:

- чрезвычайных обстоятельств: пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие;
- падежа (гибели) животных из-за возникновения заразной (опасной) болезни, при которой утверждается карантин в порядке, установленном законодательством;

Под **утратой** понимается потеря (в том числе недостача, хищение, бой) товара при его хранении, транспортировке и (или) реализации.

Налоговые вычеты плательщика подлежат уменьшению на суммы налога на добавленную стоимость, принятые им ранее к вычету по товарам. Производится оно в том отчетном периоде, в котором произошли порча, утрата товаров. Их дата определяется как день составления документа, подтверждающего порчу, утрату товаров. Если они установлены при проведении инвентаризации, то уменьшение налоговых вычетов производится в том отчетном периоде, в котором результаты инвентаризации подлежат отражению в учете в соответствии с законодательством (подп. 24.15 п. 24 ст. 133 НК).

**Затратами**, учитываемыми при налогообложении, признаются экономически обоснованные и определяемые на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости – посредством проведения расчетных корректировок к данным бухучета в рамках ведения налогового учета), если иное не установлено НК и (или) законодательством. К таковым относятся:

- затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – затраты по производству и реализации);

- нормируемые затраты (п. 1 ст. 169 НК).

*Поскольку расходы по хранению связаны с реализацией товаров (продукции), они учитываются при налогообложении.*

Потери от недостачи и (или) порчи при хранении товаров, запасов в пределах норм естественной убыли, а также норм потерь (боя), установленных законодательством (а при их отсутствии – утвержденных организацией по согласованию с уполномоченным лицом), являются нормируемыми затратами и могут учитываться при налогообложении прибыли. Если указанные нормы убыли не установлены, такие недостачи и (или) порчи товаров признаются сверхнормативными (п. 1 ст. 169 НК, подп. 1.3 ст. 171 НК).

Если потери возникли по вине хранителя и он возмещает эти расходы, суммы возмещения включаются во внереализационные доходы, а понесенные убытки – во внереализационные расходы плательщика (в пределах суммы возмещения) (подп. 3.6 п. 3 ст. 174, подп. 3.51 п. 3 ст. 175 НК).

**Пример.** Организация (плательщик) по договору хранения передала на хранение товары другой организации (хранитель). Стоимость услуг составила 2400 руб., в т.ч. НДС 400 руб. При возврате товаров была установлена недостача на сумму 300 руб. по учетным ценам. Хранитель признал вину и возместил стоимость утраченных товаров. По условиям договора в случае утраты (порчи) товаров хранитель возмещает сумму восстановленного вычета по НДС.

Услуги по хранению товаров (продукции) могут оказывать иностранные организации. При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Беларуси иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в нашей стране через постоянное представительство и не состоящими в связи с этим на учете в налоговых органах РБ, обязанность по исчислению и уплате в бюджет налога на добавленную стоимость возлагается на состоящие на учете в налоговых органах республики организации и, если иное не установлено ст. 141 НК, индивидуальных предпринимателей, приобретающих данные товары (работы, услуги), имущественные права. Такие организации и ИП имеют права и несут обязанности, установленные ст.ст. 21 и 22 НК (п. 1 ст. 114 НК).

Место реализации работ, услуг, имущественных прав по сделкам с резидентами иностранных государств, кроме резидентов государств – членов ЕАЭС, определяется на основании ст. 117 НК. Им признается территория Беларуси, если работы, услуги связаны с движимым имуществом, находящимся на территории нашей страны, за исключением аренды (финансовой аренды (лизинга)) движимого имущества, включая транспортные средства (подп. 1.2 п. 1 ст. 117 НК).

Если услуги по хранению оказываются резидентом государства – члена ЕАЭС, то, согласно п. 28 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе), взимание косвенных налогов при оказании услуг осуществляется в государстве – члене ЕАЭС, территория которого признается местом реализации услуг. При этом налоговая

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Стоимость услуг по хранению товаров	44	60	2000
НДС по услугам	18	60	400
Перечислено хранителю за услуги по хранению товара	60	51	2400
НДС к вычету	68	18	400
Стоимость утраченных товаров	94	41	300
Восстановлен вычет по НДС	68-2	18	60
Задолженность хранителя по возмещению стоимости утраченных товаров	76-3	94	300
Предъявлен к возмещению восстановленный вычет по НДС	76-3	18	60
Возмещены стоимость утраченных товаров и восстановленный вычет по НДС	51	76-3	360

база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы (освобождение от налогообложения) определяются в соответствии с законодательством страны, территория которой признается местом реализации услуг.

Место реализации услуг определяется в соответствии с п. 29 Протокола. Так, согласно подп. 2, им признается территория государства – члена ЕАЭС, если услуги связаны непосредственно с движимым имуществом, находящимся на территории этого государства.

Таким образом, *если хранение товаров (продукции) осуществляется на складе, расположенном не на территории Беларуси, местом реализации услуг по хранению наша страна не признается, и в этом случае обязанности по исчислению и перечислению в бюджет НДС на основании ст. 114 НК у белорусской организации (поклажедателя) не возникает.*

*При приобретении услуг по хранению товаров (продукции) у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Беларуси через постоянное представительство, белорусские субъекты хозяйствования признаются налоговыми агентами, на которых возлагается обязанность исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Беларуси через постоянное представительство (ст. 188, подп. 1.12.8 п. 1 ст. 189, п.п. 3–4 ст. 193 НК).*

Дата возникновения обязательств по уплате налога на доходы определяется как приходящийся на налоговый период день начисления иностранной организации дохода (платежа). Таким днем

признается наиболее ранняя из дат отражения в бухучете поклажедателя (но не позднее дня, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) факта (п. 1, подпункты 2.1, 2.3 п. 2. ст. 191 НК):

- выполнения иностранной организацией услуг по хранению;
- выплаты дохода иностранной организации за услуги хранения.

Налог на доходы исчисляется и удерживается с доходов иностранной организации по ставке 15% от стоимости услуг по хранению (подп. 1.5 п. 1 ст. 192 НК).

Вместе с тем доходы иностранных организаций облагаются налогами в нашей стране с учетом норм международных договоров об устранении двойного налогообложения. Для этого иностранная организация самостоятельно или через налогового агента представляет в налоговые органы РБ подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в том иностранном государстве, с которым у Беларуси заключен действующий для нее международный договор (ст. 5, п. 1 ст. 194 НК).

**Пример.** *Белорусская организация заключила договор с резидентом РФ на хранение продукции на складе хранителя, находящемся на его территории. Стоимость услуг составила 800 долл. США. Подтверждение постоянного местонахождения на территории РФ хранителем не представлено. Курс евро, установленный НБ РБ, на дату подписания акта оказанных услуг (условно) – 2,612 руб., на дату оплаты – 2,625 руб.*

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Стоимость услуг по хранению продукции (800 x 2,612)	44	60	2089,60
Удержан налог на доходы (800 x 15 / 100 x 2,612)	60	68	313,44
Перечислена стоимость услуг по хранению продукции за вычетом удержанного налога на доходы ((800 x 2,625) – 313,44)	60	52	1786,56
По сроку уплаты перечислен в бюджет налог на доходы	68	51	313,44
Переоценка кредиторской задолженности (800 x (2,625 – 2,612))	91-4	60	10,40

**СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,**

аудитор, налоговый консультант,  
кандидат экономических наук