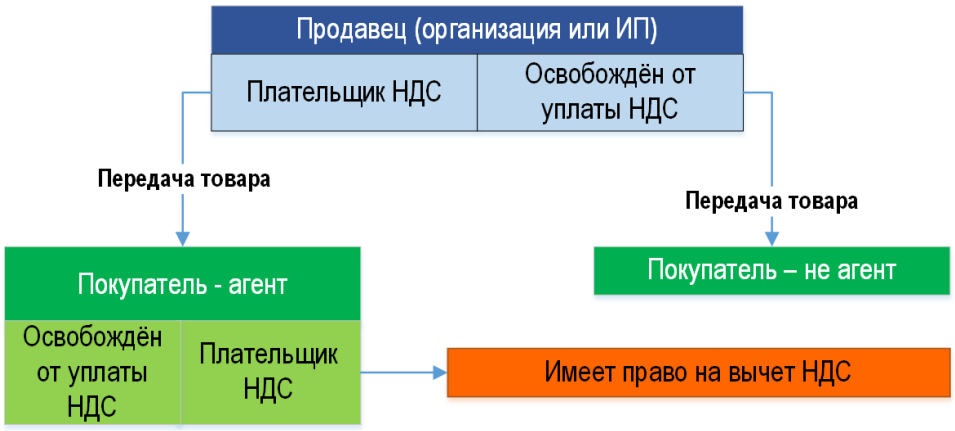
# Изменения в налогообложении операций по реализации металлолома и сырых шкур животных

С 01.01.2018 утратил силу пп. 25 п.2 ст.149 НК РФ, освобождающий от НДС реализацию лома чёрных и цветных металлов. Одновременно введена в действие новая норма — пункт 8 статьи 161, который устанавливает новые правила игры для некоторых товаров (лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов, а так же сырых шкур животных). В настоящей статье мы будем пользоваться термином «**товары**», подразумевая, что их конкретное содержание определено в третьем абзаце пункта 8 статьи 161 НК РФ.

Новизна комментируемой нормы в том, что теперь обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет возлагается на покупателя, а не на продавца, как это предусмотрено общим порядком исчисления налога. При этом не имеет значения, является ли покупатель товара плательщиком НДС.

Понять, как вести учёт НДС с 01.01.2018 нам поможет следующая схема:

**Купля-продажа товаров, указанных в п. 8 ст.161 НК РФ**




Из схемы всё должно быть понятно, однако представляется необходимым дать дополнительный комментарий в части использованной нормативной базы.

Итак, статус налогового агента приобретает организация или индивидуальный предприниматель, покупающие товары у других субъектов предпринимательской деятельности — плательщиков НДС. При этом не имеет значения, является ли покупатель плательщиком НДС или нет — статус налогового агента полностью определяется системой налогообложения продавца. Данный вывод следует из абзацев 1 и 5 пункта 8 статьи 161 Кодекса. Таким образом, мы совершенно точно можем установить, должна ли наша организация исполнять обязанности налогового агента.

Если мы признали себя налоговым агентом, то остаётся неопределённость в вопросе, можем ли мы начисленный по операциям с данными товарами НДС принять к вычету. Здесь вопрос решается исходя из собственного налогового статуса организации: если она является плательщиком НДС – вычет возможен, если нет – то НДС только платим. Сказанное следует из п. 3 статьи 171 НК РФ. Разумеется, указанные нормы законодательства следует смотреть в редакции, действующей с 01.01.2018.

Таким образом, никаких неопределённостей в применении новых норм законодательства нет. Теперь мы можем определить порядок отражения рассмотренных операций покупателем в

бухгалтерском и налоговом учёте. Покажем их в следующей таблице, но прежде обращаем внимание, что по графе 5 показаны суммы операций для налоговых агентов, а в графе 6 – для прочих организаций.

| №№ | Содержание операции | Д-т | К-т | Налоговые агенты | Не агенты |
|---|---|---|---|---|---|
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| 1 | **Приобретение товаров** | | | | |
| 1.1 | Приняты к учёту товары | 41 | 60 | 100 | 100 |
| 1.2 | Начислен «агентский» НДС | 76/НА | 68/НДС | 15,25 | 0 |
| 1.3 | Вычет НДС из бюджета | 68/НДС | 76/НА | 15,25 | 0 |
| 1.4 | Учёт НДС в себестоимости товаров, в случае отсутствия возможности возврата налога | 41 | 76/НА | 15,25 | |
| 2 | **Реализация товаров заказчикам (кроме физлиц)** | | | | |
| 2.1 | Реализация товаров | 62 | 90 | 200 | 200 |
| 2.2 | Списана стоимость реализованных товаров | 90 | 41 | 100 | 100 |
| 3 | **Реализация товаров физическим лицам** | | | | |
| 3.1 | Реализация товаров | 62 | 90 | 236 | 236 |
| 3.2 | Начислен НДС | 90 | 68/НДС | 36 | 36 |
| 3.3 | Списана стоимость реализованных товаров | 90 | 41 | 100 | 100 |

Прокомментируем приведённую схему бухгалтерских записей. При приобретении товаров налоговый агент исчисляет НДС самостоятельно, исходя из их договорной стоимости, что предусмотрено абзацем 5 п. 8 ст. 161 НК. При приобретении металлолома у юридических или индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками НДС, налоговый агент исчисляет сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, по формуле (п. 4 ст. 164 НК РФ):

НДС = Стоимость товаров (с НДС) / 118х18, например:

Если в договоре стоимость товаров с НДС - 118 руб., сумма налога будет равна 18 руб. А если в договоре стоимость товара без НДС — 100 руб. с пометкой «НДС уплачивается налоговым агентом», то налог будет также 18 руб. (100 руб. х18%).

Остаётся вопрос документального оформления данной операции.

Если продавец является плательщиком налога, он обязан выставить счёт – фактуру, в котором делается соответствующая надпись или ставится штамп **"НДС исчисляется налоговым агентом"**, что предусмотрено пунктом 5 статьи 168 Кодекса.

Продавцы, освобождённые от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, или не являющиеся налогоплательщиками, в договоре, первичном учётном документе делают соответствующую запись или проставляют отметку **"Без налога (НДС)"**, что следует из абзаца 6 п. 8 статьи 161 НК. Тут уместно заметить, что если поставщик обманет покупателя, т. е. будет установлено, что продавец безосновательно проставил отметку в договоре и первичном документе об отсутствии НДС, то продавцу, а не покупателю придётся уплатить в бюджет НДС (абз. 7 п.8 ст.161, п. 3.1 ст. 166 НК РФ).

При экспорте указанных товаров продавец выставляет покупателю счёт-фактуру с нулевой ставкой НДС, которую продавцу необходимо подтвердить в общеустановленном порядке (см. п.1 ст.164, п. 3.1 ст. 166, п.1 ст.168 НК РФ ).

Что касается оформления первичных документов, то по общему правилу сумма налога выделяется отдельной строкой (п.4 ст.168 НК РФ). Однако, поскольку продавец не предъявляет

налог покупателю и даже не обязан его исчислять (п.3.1 ст.166 НК РФ), то в первичных документах следует сделать такую же отметку, что и в счёте-фактуре, т. е. указать суммы без НДС и сделать отметку «НДС исчисляется налоговым агентом».

Представляется необходимым дополнительно прокомментировать операции 1.3 и 1.4. При совершении операции 1.3 не следует забывать, что право на вычет НДС имеют только покупатели – плательщики НДС, о чём мы упоминали выше. Что касается операции 1.4, то она отражается в учёте в случаях:

1. Если налоговый агент не является плательщиком НДС. В этом случае уплаченный агентом НДС включается в себестоимость товара, что в дальнейшем гарантирует неконкурентоспособность таких организаций в сравнении с плательщиками НДС.

2. Если налоговый агент приобрёл товары для осуществления не облагаемых НДС операций.

Тут уместно заметить, что если поставщик обманет покупателя, т. е. будет установлено, что продавец безосновательно проставил отметку в договоре и первичном документе об отсутствии НДС, то именно продавцу, а не покупателю придётся уплатить в бюджет НДС (абз. 7 п.8 ст.161, п. 3.1 ст. 166 НК РФ).

Возложение обязанностей по уплате НДС на покупателей - налоговых агентов при реализации отдельных видов продукции рассматривается как **эксперимент в целях пресечения действующих схем незаконного возмещения НДС из бюджета в ряде отраслей промышленности**, по итогам внедрения которого, по мнению специалистов Минфина России, можно будет сделать вывод о целесообразности его более широкого применения (см. письма от 12.09.2017 N 03-07-11/58336, от 14.08.2017 N 03-07-14/51894).

То есть пока организации, торгующие указанными товарами, являются подопытными кроликами. Но самые главные кролики – это металлургические заводы, закупающие металлолом. Что изменится для них? Практически ничего. Если предположить, что у этих заводов нет других источников сырья, кроме поставщиков металлолома, то при ранее действовавшем освобождении от НДС оборотов по реализации металлолома заводу брать к вычету было особо нечего, а уклониться от уплаты НДС с реализации собственной продукции трудно. Возможны только фирмы – однодневки, дающие таким заводам право на вычет НДС. Но — это слишком явный криминал, попросту несерьёзно. С 01.01.2018 даже однодневки теряют смысл, а НДС со всей цепочки заготовки металлолома по прежнему будет платить завод. И стоило ради этого огород городить?

Да, есть и ещё последствия. Выше упоминалось что компании, которые НДС не платят, будут выдавлены с рынка в результате ценовой конкуренции. Но ведь можно быстро перерегистрироваться.

Есть ещё один фактор. Например, компании – плательщики НДС, у которых 100% выручки – реализация металлолома. До 01.01.2018 года они НДС по общехозяйственным и прочим расходам включали в расходы на основании пункта 2 статьи 170 НК РФ. Теперь в раздельном учёте нет нужды и этот НДС следует принимать к вычету на общих основаниях. Тогда получится, что эти компании будут осаждать налоговые инспекции с требованием возмещения НДС из бюджета, который будет им должен всегда! Формальных оснований для отказа в таком возмещении НК не содержит, да и справедливость требует, чтобы НДС, уплаченный такими компаниями своим поставщикам, был компенсирован. Конечно, знание жизненных реалий даёт основания сомневаться, что ФНС возместит этот налог. Но если так, почему не возместить самим? Компании могут реализовывать какие-то другие услуги, облагаемые НДС. В любом случае, на уровне компании налоговой оптимизацией управлять легко, поэтому скорее всего, Минфин будет разочарован результатами. В любом случае, экономический эффект для бюджета будет не сопоставим с экономическими потерями в виде расходов на перенастройку программного обеспечения, разработкой новых должностных инструкций и т.д. и т.п. Но разве у нас в стране такие соображения могут остановить депутатов или чиновников? В какие суммы вылилась, например, отмена ЕНВД и

фактический возврат к нему с 2017 года? В общем, они там развлекаются. Но на фоне чиновничьих развлечений особенно цинично выглядят их же лицемерные заявления о необходимости тотального искоренения бухгалтерской профессии. Впрочем, об этом мы уже писали.