

ИЗМЕНЕНИЯ ПО НДС С 1 ЯНВАРЯ 2018 ГОДА

20 декабря 2017

Эксперт Правовест Аудит рассказывает какие изменения по НДС ждут налогоплательщиков в 2018 году. Изменения в НДС на лом металлов.

Виктория Варламова
Главный эксперт-консультант «Правовест Аудит»

Каждый год законодатели «радуют» налогоплательщиков поправками в Налоговый Кодекс. Мы расскажем о самых значимых изменениях по НДС, вступающих в силу с 1 января 2018 года.

НОВЫЙ ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ НДС ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ЛОМА, СЫРЫХ ШКУР И АЛЮМИНИЯ ВТОРИЧНОГО

НДС уплачивает покупатель

С 1 января 2018 г. реализация лома облагается НДС, т. е. пп. 25 п.2 ст.149 НК РФ, устанавливающий освобождение от налога утрачивает силу (Федеральный закон от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

Но уплачивать НДС при реализации лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов, а так же сырых шкур животных будут покупатели (за исключением физических лиц, не являющихся ИП). Новый пункт 8 статьи 161 НК РФ возлагает на них обязанности налогового агента по НДС (п.8 ст.161 НК РФ введен Федеральным законом от 27.11.2017 N 335-ФЗ).

К сведению!

В целях НК РФ (п.8 ст.161 НК РФ): сырыми шкурами животных признаются необработанные (невыделанные) шкуры, снятые с туш животных, парные или законсервированные в целях предотвращения их порчи и разложения (мокросоленые или сушеные), но не подвергнутые никакой дальнейшей обработке; алюминий вторичным и его сплавами признаются алюминий вторичный и его

сплавы, классифицируемые в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности.

Далее, чтобы не повторяться порядок налогообложения лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и сырых шкур животных мы будем рассматривать на примере налогообложения лома.

Налоговые агенты обязаны исчислить расчетным методом и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика НДС. Т. е. организации и ИП, применяющие спецрежимы или освобожденные от НДС в соответствии со ст.145 или 145.1 НК РФ не освобождаются от обязанностей налогового агента.

Но обратите внимание, обязанности налогового агента возникнут у покупателя только в том случае, если он приобретает лом, алюминий или шкуры **у плательщиков НДС** (п.8 ст.161 НК РФ).

Т. е., например, если пункт приема вторсырья приобретает лом у физических лиц, НДС такой организации платить не придется. Обязанности налогового агента по НДС у нее не возникают. Или завод, приобретает лом у неплательщиков НДС, например, у организаций или ИП, применяющих УСН или освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст.145 и 145.1 НК РФ. НДС по такой операции завод не уплачивает.

Чтобы покупатель лома знал, что приобретает товар у неплательщика НДС, продавцы должны сделать запись в договоре и в первичном учетном документе «Без налога (НДС)» или проставить такую отметку (абз. 6 п.8 ст.161 НК РФ).

Четыре исключения из правил, когда НДС придется исчислить продавцу

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 придется уплатить в бюджет НДС (абз. 7 п.8 ст.161, п. 3.1 ст. 166 НК РФ в ред. с 01.01.2018 г.)).

Также продавцу придется самостоятельно исчислить НДС, если при реализации лома он был освобожден от исполнения обязанностей плательщика НДС или применял спецрежим (ЕСХН, УСН, ЕНВД, ПСН), но потерял на это право «задним числом». Т. е. такие налогоплательщики исчислят и уплачивают налог по операциям реализации лома, начиная с периода, в котором они перешли на общий режим налогообложения, до дня наступления обстоятельств, являющихся основанием для утраты права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика либо на применение соответствующих специальных налоговых режимов (абз.8 п.8 ст.161, п. 3.1 ст. 166 НК РФ с 01.01.2018 г.). Например, организация на УСН продала лом 12.04.2018 года (с отметкой «Без налога (НДС))). Но во 2-м квартале доходы с начала года превысили максимальную величину для применения УСН, например, это произошло 20.06.2018 г. и она потеряла право на применение этого спецрежима с 01.04.2018 г. (п.4 ст.346.13 НК РФ). С 20.06.2018 г. организация стала выставять своим покупателям счета-фактуры с НДС и внесла соответствующие изменения

в ранее выставленные договоры. Соответственно она должна исчислить НДС по лому, отгруженному во 2-м квартале 2018 г. за период с 01.04.2018 г. до 20.06.2018 г., в нашем примере, по лому, отгруженному 12.04.2018 г. Кроме того, НДС должен быть исчислен и предъявлен покупателю продавцом, если лом приобретает физическое лицо, не являющееся ИП (такие ситуации, по мнению автора редкость) (п. 3.1 ст. 166, п.1 ст.168 НК РФ в ред. с 01.01.2018 г.)

При реализации лома на экспорт продавец выставляет покупателю счет-фактуру с нулевой ставкой НДС, которую продавцу необходимо подтвердить в общеустановленном порядке (п.1 ст.164, п. 3.1 ст. 166, п.1 ст.168 НК РФ в ред. с 01.01.2018 г.).

Как оформляет реализацию лома продавец?

Несмотря на то, что при приобретении лома у плательщиков НДС покупатели должны исполнять обязанности налогового агента по НДС, нормы НК РФ не освобождают продавцов от выставления счетов-фактур. Но в тех случаях, когда НДС должен уплатить налоговый агент продавец обязан при реализации налогоплательщиками лома, а также при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок таких товаров выставить счета-фактуры, в т. ч. корректировочные счета-фактуры без учета сумм налога. При этом в счетах-фактурах, корректировочных счетах-фактурах делается соответствующая надпись или ставится штамп «НДС исчисляется налоговым агентом» (п.5 ст.168 НК РФ). НДС по таким операциям продавец не исчисляет (п.4 ст.173 НК РФ).

По общему правилу, в расчетных и первичных документах, а также в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой (п.4 ст.168 НК РФ). Однако учитывая, что данный налог продавец не предъявляет покупателю и даже не должен его исчислять (п.3.1 ст.166 НК РФ с 01.01.2018 г.) по мнению автора, в первичных документах, которыми сопровождается передача лома покупателю, следует сделать такую же отметку, что и в счете-фактуре, т. е. указать суммы без НДС и сделать отметку **«НДС исчисляется налоговым агентом»**.

Как такие счета-фактуры будет регистрировать продавец и покупатель, являющийся налоговым агентом по НДС пока неясно. В Правила ведения книги продаж и книги покупок, утв. Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 по всей видимости будут внесены изменения.

Порядок исчисления НДС покупателем-налоговым агентом

Налоговый агент, приобретающий лом определяет налоговую базу исходя из стоимости реализуемых товаров, определяемой в соответствии со статьей 105.3 НК РФ (т. е. исходя из договорной стоимости), **с учетом налога** (п.8 ст.161 НК РФ). Ставка НДС 18/118 применяется к налоговой базе, **включающей сумму НДС** (п.4 ст. 164 НК РФ). Т. е. если в договоре указана стоимость лома 118 руб., в т. ч. НДС, налоговая база будет равна 118 руб. Если же в договоре указана стоимость лома без НДС, например, 100 руб. без учета НДС (НДС уплачивается

налоговым агентом), то налоговая база будет равна также 118 руб. (100 руб. + НДС (18 руб.)).

Учитывая, что налоговые агенты обязаны удержать исчисленный налог из денежных средств, перечисляемых налогоплательщику (пп.1 п.3 ст.24 НК РФ), а продавцы должны выставить счета-фактуры на суммы без учета НДС, можно сказать, что в любом случае продавец должен получить оплату за лом (в т. ч. предоплату) без НДС.

Момент определения налоговой базы у налоговых агентов, приобретающих лом у плательщиков НДС, определяется в порядке, установленном п. 1 ст.167 НК РФ (п.15 ст.167 НК РФ в ред. с 01.01.2018 г.), т. е. налог исчисляется на одну из наиболее ранних дат:

- на день отгрузки
- на день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров

Полагаем, что в случае перечисления предоплаты порядок исчисления НДС у налоговых агентов, указанных в п.8 ст.161 НК РФ будет аналогичен порядку, применяемому в настоящее время налоговыми агентами, указанными в п.5 ст.161 НК РФ. Такие налоговые агенты также должны определять налоговую базу по НДС в соответствии с п. 1 ст.167 НК РФ. Т. е. в случае, если моментом определения налоговой базы у налогового агента является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров, то на день отгрузки товаров в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п.14 ст.167 НК РФ). При этом НДС, исчисленный при перечислении предоплаты налоговым агентом вправе принять к вычету на дату отгрузки лома (п.8 ст.171 и п. 6 ст.172 НК РФ).

Несмотря на то, что такой порядок прямо не прописан в НК РФ, порядок заполнения раздела 2 декларации по НДС, содержит именно такие предписания для налоговых агентов, определяющих налоговую базу по НДС в соответствии с п.1 ст.167 НК РФ (п. 37.8 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденного Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@). Аналогичный вывод следует из п. 4.1 ст.173 НК РФ в ред. с 01.01.2018 г., в котором указано, что налоговые агенты вправе принять к вычету НДС, указанный в п.8 ст.171 НК РФ (исчисленный налогоплательщиками с предоплаты).

Иными словами, по нашему мнению, в случае перечисления продавцу аванса в счет поставки лома, порядок исчисления НДС для налоговых агентов, приобретающих лом, будет такой:

1. При перечислении продавцу аванса налоговый агент исчисляет НДС с аванса. Например, налоговый агент перечисляет продавцу 100 руб., а 18 руб. (100 *18%) НДС начисляет в бюджет (налоговая база у налогового агента = 118 руб., ставка 18/118).
2. При отгрузке лома на сумму 118 руб., в т. ч. НДС или на 100 руб. без учета НДС, налоговый агент начисляет НДС 18 руб. (118 руб. *18/118) по приобретенному лому и 18 руб. НДС, исчисленные при перечислении предоплаты, принимает к вычету.

Если покупатель не перечисляет предоплату поставщику лома, то налоговая база у налогового агента возникнет на дату отгрузки лома (пп.1 п.1 ст.167 НК РФ), т. е. именно на эту дату налоговый агент должен будет исчислить НДС, независимо от факта перечисления оплаты поставщику (т. е. фактически НДС будет удержан у поставщика (не будет перечислен поставщику) при перечислении ему оплаты (поставщику перечисляют оплату без НДС)).

Также нормами НК РФ предусмотрены особенности исчисления НДС налоговыми агентами при возврате лома и в случаях изменения его стоимости (п.10 ст.154, п.5 ст.171 НК РФ).

Новым пунктом 4.1 ст.173 НК РФ установлен порядок определения суммы НДС, которую налоговый агент, указанный в п. 8 ст. 161 НК РФ должен уплатить в бюджет по итогам квартала. Налоговый агент определяет сумму налога, исчисленную на дату перечисления предоплаты и на дату отгрузки лома, увеличивает ее на сумму НДС, подлежащую восстановлению в соответствии с пп. 3 и 4 п. 3 ст.170 НК РФ и уменьшает на сумму вычетов предусмотренных п. 3, 5, 8, 12 и 13 ст. 171 НК РФ с учетом особенностей вычетов НДС при экспорте товаров.

НДС, исчисленный налоговым агентом при приобретении лома, может быть принят им к вычету, если налоговый агент является плательщиком НДС и лом приобретен для облагаемых НДС операций (п.3 ст.171 НК РФ). Кроме того, если налоговый агент является плательщиком НДС, он может принять к вычету НДС, исчисленный им при перечислении аванса в счет поставки лома (как НДС, предъявленный покупателю при перечислении аванса) (п.12 ст.171 НК РФ), правда в этом случае так же как и при принятии к вычету НДС по «обычному» авансу, перечисленному поставщику, налоговому агенту придется восстановить НДС, ранее принятый к вычету при перечислении аванса в периоде возникновения права на вычет НДС по приобретенному лому (пп.3 п.3 ст.170 НК РФ). Также налоговый агент имеет право на вычет исчисленного НДС в случае, если ему пришлось вернуть лом продавцу или продавец вернул ему предоплату при расторжении или изменении условий договора (п.5 ст.171 НК РФ).

Для наглядности приведем пример, как по мнению автора, в бухгалтерском учете у покупателя —плательщика НДС и у продавца будут отражены операции по перечислению частичной предоплаты и по приобретению лома.

У покупателя:

- Дт 60 Кт 51 — выдан 50% аванс 50 руб.
- Дт 76.НА Кт 68 — начислен НДС с аванса 9 руб. $((50 + 50 * 18\%) * 18 / 118)$
- Дт 68 Кт 76.ВА — вычет НДС по выданным авансам 9 руб.
- Дт 41 Кт 60 — принят к учету товар 100 руб.
- Дт 76.НА Кт 68 — начислен НДС с отгрузки лома — 18 руб. $((100 + 100 * 18\%) * 18 / 118)$
- Дт 68 Кт 76.НА — вычет НДС, исчисленного при перечислении аванса — 9 руб.

- Дт 68 Кт 76.НА — вычет НДС, по приобретенному лому 18 руб.
- Дт 76.ВА Кт 68 — восстановление НДС, ранее принятого к вычету по выданным авансам 9 руб.

У Продавца:

- Дт 51 Кт 62 — получен аванс 50 руб.
- Дт 62 Кт 90 — отражена реализация лома 100 руб.

Налоговые агенты, НЕ являющиеся плательщиками НДС, как уже говорилось, по мнению автора, могут принять к вычету НДС, исчисленный ими как налоговыми агентами при перечислении предоплаты в счет поставки лома на дату отгрузки лома (п.8 ст.171 НК РФ). Кроме того, п.13 ст.171 НК РФ не уточняет, что такой вычет могут применять только налогоплательщики НДС. Поэтому, по мнению автора, покупатели-неплательщики НДС также вправе принять к вычету НДС с разницы, на которую уменьшилась стоимости приобретенного лома (ведь при уменьшении стоимости приобретенного лома в случаях, когда продавец должен выставить покупателю корректировочный счет-фактуру, получается, что налоговый агент переплатил НДС с «первоначальной» стоимости лома и должен скорректировать сумму исчисленного НДС путем принятия к вычету НДС с разницы, на которую уменьшилась стоимость).

Вычеты НДС, предусмотренные п.3, п.5 и п.12 ст.171 могут применить только налогоплательщики. Это прямо указано в данных нормах.

Если организация или ИП применяет УСН с объектом «доходы-расходы», суммы оплаченного НДС по приобретенному лому такой покупатель может учесть в расходах (пп. 8 п. 1 ст. 346.16, ст. 346.17 НК РФ). Но если стоимость приобретенного лома не учитывается в целях налогообложения, то и в сумму НДС, исчисленную налоговым агентом-неплательщиком НДС в расходах учесть нельзя.

Также отметим, что для налоговых агентов, не являющихся плательщиками НДС основания для восстановления ранее принятого НДС не предусмотрены (поскольку такие агенты не являясь плательщиками НДС не вправе принимать к вычету НДС, восстановление которого предусмотрено пп.3 и пп.4 п.3 ст.170 НК РФ. Иными словами, поскольку НДС к вычету не принимался, то и восстанавливать нечего).

Таким образом, налоговые агенты исчисляют НДС по итогам квартала с учетом возможных вычетов по таким операциям и суммы НДС, подлежащей восстановлению. Они обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом) (п.5 ст.174 НК РФ в ред. с 01.01.2018 г.). Уплата исчисленного налога за истекший квартал производится равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим кварталом (п.1 ст.174 НК РФ в ред. с 01.01.2018 г.).

Полагаем, что в форму декларации по НДС внесут соответствующие изменения, и она будет содержать специальные строки для отражения НДС, исчисляемого налоговыми агентами, приобретающими лом, алюминий вторичный и сырые шкуры животных. Ныне действующая форма декларации таких строк не содержит.

Хотим предупредить, что нормы НК РФ не дают однозначного ответа на многие вопросы исчисления НДС с 1 января 2018 года. Автор высказал лишь свою точку зрения, к которой следует относиться как к экспертной позиции. И не исключено, что у Минфина РФ и ФНС РФ может быть иное мнение по данным вопросам. Официальные разъяснения пока отсутствуют.