**Методика отражения операций в разделах налоговой декларации по НДС для налогоплательщиков, исчисляющих НДС в качестве налоговых агентов.**

При исполнении обязанностей налогового агента в соответствии с п. 5 ст. 161 НК РФ посредником применяются все льготы, предусмотренные ст. 149 НК РФ.

Если налоговый агент - посредник реализует товары (работы, услуги), имущественные права, реализация которых освобождается от НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ, то обязанности исчислять и уплачивать НДС со стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), имущественных прав у него не возникает.

С 01.01.2018 вступил в силу новый порядок исчисления и уплаты НДС при реализации следующих видов товаров: сырые шкуры животных, лом и отходы черных и цветных металлов (далее - металлолом), алюминий вторичный и его сплавы.

Этот порядок предполагает перенос обязанности по исчислению и уплате НДС с продавца - налогоплательщика НДС на покупателя, признаваемого налоговым агентом по НДС (п. 8 ст. 161 НК РФ).

С 01.01.2019 порядок исчисления и уплаты НДС, предусмотренный п. 8 ст. 161 НК РФ, распространен на операции по реализации макулатуры (с 01.01.2019 операции по реализации макулатуры облагаются НДС по ставке 20%) (Письмо ФНС от 16.01.2018 N СД-4-3/480@).

При заполнении деклараций по НДС продавцам и покупателям товаров, указанных в п. 8 ст. 161 НК РФ, необходимо следовать рекомендациям, содержащимся в письме ФНС от 19.04.2018 N СД-4-3/7484@ (далее - Письмо от 19.04.2018).

**Порядок исчисления НДС на примере операций по реализации металлолома.**

Продавец металлолома.

Если продавец не является плательщиком НДС (или пользуется освобождением от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ), то он при реализации лома НДС как не уплачивал, так и не уплачивает. Реализуя металлолом, неплательщики НДС выписывают своим покупателям первичные документы (накладные) на стоимость лома, указывая в них "Без налога (НДС)".

Если продавец является плательщиком НДС, то для него действует следующий порядок исчисления НДС при реализации лома.

Хотя операции по реализации лома облагаются НДС, **в общем случае НДС по этим операциям исчисляет не продавец, а покупатель**. Поэтому при стоимости лома 120 руб. (в том числе НДС - 20 руб.) продавец выписывает покупателю накладную и счет-фактуру на стоимость лома без НДС, т.е. на 100 руб. При этом в счете-фактуре в обязательном порядке делается запись (проставляется штамп) "НДС исчисляется налоговым агентом". Соответственно, покупатель перечисляет продавцу стоимость лома за вычетом НДС (т.е. только 100 руб.).

Для регистрации указанных счетов-фактур в книгах покупок и продаж у продавца введены **особые коды вида операции (КВО)** (Письмо ФНС от 16.01.2018):

**33** - для регистрации авансовых счетов-фактур, выписываемых при поступлении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок лома;

**34** - для регистрации отгрузочных счетов-фактур, выписываемых при отгрузке лома, а также корректировочных счетов-фактур при изменении стоимости отгрузок.

Авансовые и отгрузочные счета-фактуры регистрируются продавцом только **в** **книге продаж**. При этом в книге продаж стоимость лома без НДС (100 руб.) отражается в графе 14 (Стоимость продаж, облагаемых налогом, по счету-фактуре... по ставке 20%), а в графах 13б (Стоимость продаж по счету-фактуре... (с учетом НДС)) и 17 (Сумма НДС по счету-фактуре... по ставке 20%) проставляются прочерки (при выгрузке в раздел 9 декларации по НДС указываются нули).

В случае увеличения стоимости отгруженного лома продавец выписывает покупателю корректировочный счет-фактуру, в котором, как и в отгрузочном счете-фактуре, указывается только стоимость без НДС (до и после корректировки). Этот корректировочный счет-фактура регистрируется продавцом в книге продаж с **КВО** **34**.

Записи **в** **книге покупок** при реализации металлолома возникают только в случае последующего изменения стоимости отгруженного лома в сторону уменьшения. Продавец в этом случае выписывает покупателю корректировочный счет-фактуру к уменьшению и регистрирует его в своей книге покупок с **КВО** **34**.

Внимание! Поскольку продавец при реализации лома НДС не исчисляет, операции по реализации лома (в том числе и полученные авансы) в разделе 3 декларации по НДС у продавца вообще не отражаются.

Указанные операции отражаются продавцом в книге продаж и, соответственно, в разделе 9 декларации по НДС.

При корректировке стоимости отгруженного лома в сторону уменьшения записи производятся по книге покупок продавца. Соответственно, эти записи попадают в раздел 8 декларации по НДС.

Примечание. Записи в книгах продаж и покупок с КВО 33 и 34 отражаются в декларации по НДС только в разделах 8 и 9. В раздел 3 декларации по НДС они не попадают.

Обратите внимание! Поскольку операции по реализации лома облагаются НДС, суммы "входного" НДС по расходам, связанным с приобретением и реализацией лома, принимаются к вычету у продавца лома в общем порядке (Письмо Минфина России от 25.02.2019 N 03-07-11/12098).

\* \* \*

В главе 21 НК РФ предусмотрены три случая, когда в исключение из общего правила продавец при реализации лома должен самостоятельно исчислить и уплатить НДС.

Продавец исчисляет и уплачивает НДС в общем порядке (т.е. в том же порядке, в котором исчисляется и уплачивается НДС при реализации всех остальных товаров (работ, услуг), кроме лома и шкур) в следующих случаях:

1) покупателем лома является физическое лицо - не индивидуальный предприниматель;

2) продавец - неплательщик НДС утратил право на освобождение от уплаты НДС (на применение специального режима налогообложения, например "упрощенки") задним числом;

3) продавец - плательщик НДС неправомерно указал в первичном документе на отгрузку лома "Без налога (НДС)" (вместо "НДС исчисляется налоговым агентом").

Во всех этих случаях продавец выписывает счета-фактуры в общем порядке на стоимость лома с учетом НДС (120 руб.), отражает их в своей книге продаж с КВО 01 или 02 и включает информацию об этих операциях в раздел 3 своей декларации по НДС.

 Реализация металлолома через комиссионера (агента).

Если лом реализуется через комиссионера (агента), то комиссионер (агент) выставляет покупателям счета-фактуры по правилам, установленным для продавца, т.е. на сумму без учета НДС (100 руб.) с указанием "НДС исчисляется налоговым агентом".

Счета-фактуры, выставленные покупателям, а также счета-фактуры, полученные от комитентов (принципалов), регистрируются посредником в частях 1 и 2 журнала учета счетов-фактур с КВО 33 (авансовые счета-фактуры) и 34 (отгрузочные счета-фактуры).

Покупатель металлолома.

Покупатель лома признается налоговым агентом по НДС только в том случае, если лом приобретается у продавца - плательщика НДС (т.е. от продавца получен счет-фактура, в котором указано "НДС исчисляется налоговым агентом"). Наличие или отсутствие лицензии на осуществление деятельности у продавца не влияет на порядок исчисления НДС налоговым агентом (Письмо ФНС России от 06.08.2018 N СД-4-3/15231@).

Если продавец лома освобожден от уплаты НДС (на основании ст. 145 НК РФ или в связи с применением спецрежима), то у покупателя никаких обязательств по исчислению и уплате НДС не возникает (в этом случае от продавца должен быть получен соответствующий первичный документ с указанием "Без налога (НДС)").

Кроме того, обязанности налогового агента не возникают и при покупке лома у физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (Письмо ФНС от 20.03.2018 N СД-4-3/5112@).

Покупатель, приобретающий лом, исчисляет НДС как налоговый агент (т.е. за продавца) как на дату отгрузки лома поставщиком, так и на дату перечисления аванса в счет предстоящей поставки лома (в случае перечисления авансовых платежей) (п. 15 ст. 167 НК РФ).

Обратите внимание! Если договором поставки предусмотрен особый момент перехода права собственности (например, после поступления лома на склад покупателя), покупатель обязан исчислить НДС за продавца в момент отгрузки лома продавцом, а не в момент перехода права собственности на лом к покупателю. Если лом был отгружен продавцом 30 марта, а поступил на склад покупателя 2 апреля, покупатель обязан исчислить НДС за продавца в периоде отгрузки лома, т.е. в I квартале. При этом дата получения покупателем оригинала счета-фактуры продавца на период исчисления НДС никак не влияет, налог в любом случае должен быть исчислен покупателем в том периоде, когда была отгрузка (Письмо Минфина России от 06.03.2018 N 03-07-11/14162).

Исчисленную за продавца сумму налога не надо сразу же уплачивать в бюджет. Сумма, которую надо заплатить в бюджет по операциям, связанным с приобретением лома, определяется покупателем по итогам каждого квартала следующим образом (п. 4.1 ст. 173 НК РФ):

НДСбюдж = НДСн - НДСв + НДСвосст, где НДСбюдж - сумма, подлежащая уплате в бюджет;

НДСн - общая сумма, исчисленная при приобретении лома (по всем отгрузкам и уплаченным авансам). Она исчисляется на основании отгрузочных, авансовых и корректировочных (к увеличению) счетов-фактур с указанием "НДС исчисляется налоговым агентом", полученных от продавцов лома;

НДСв - общая сумма вычета по данным операциям (за себя и за продавца).

Покупатель - налоговый агент имеет право заявить к вычету исчисленные им суммы НДС по следующим основаниям:

- по перечисленным авансам (за себя - при условии, что лом предполагается использовать в операциях, облагаемых НДС, и за продавца - при отгрузках под авансы);

- по принятому к учету лому (за себя - при условии, что лом предназначен для использования в операциях, облагаемых НДС);

- в случае изменения стоимости металлолома (по корректировочным счетам-фактурам, за себя (увеличение стоимости) и за продавца (уменьшение стоимости));

- при возврате лома (авансов) (за себя и за продавца);

НДСвосст - общая сумма НДС, подлежащая восстановлению:

- при отгрузках под ранее перечисленные авансы (за себя);

- при изменении стоимости отгруженного лома (по корректировочным счетам-фактурам) (за себя в случае уменьшения стоимости).

При этом покупатель регистрирует полученные от продавцов счета-фактуры в своих книгах покупок и продаж с применением **новых КВО 41, 42, 43 и 44**.

В приведенной ниже таблице показан порядок отражения в книгах покупок и продаж основных операций, совершаемых покупателем лома.

Таблица

Порядок ведения книг покупок и продаж

покупателем лома - налоговым агентом по НДС

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Операция | Исчисление НДС за продавца, запись в книге | Исчисление НДС за себя [<1>](#Par39), запись в книге |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Перечислен аванс в счет поставки лома, получен авансовый счет-фактура от продавца | Книга продаж, авансовый счет-фактура продавца, КВО 41 [<1>](#Par35) | Книга покупок, авансовый счет-фактура продавца, КВО 41 [<2>](#Par36) |
| 2 | Отгружен лом продавцом, получен отгрузочный счет-фактура от продавца | Книга продаж, отгрузочный счет-фактура продавца, КВО 42 [<1>](#Par35) | Книга покупок, отгрузочный счет-фактура продавца, КВО 42 [<2>](#Par36) |
| 2а | Вычет (восстановление) НДС с аванса в случае отгрузки лома под ранее перечисленный аванс | Книга покупок, авансовый счет-фактура продавца, КВО 43 [<2>](#Par36) | Книга продаж, авансовый счет-фактура продавца, КВО 43 [<1>](#Par35) |
| 3 | Увеличение стоимости отгруженного лома, получен корректировочный счет-фактура продавца | Книга продаж, корректировочный счет-фактура продавца, КВО 42 [<1>](#Par35) | Книга покупок, корректировочный счет-фактура продавца, КВО 42 [<2>](#Par36) |
| 4 | Уменьшение стоимости отгруженного лома, получен корректировочный счет-фактура продавца | Книга покупок, корректировочный счет-фактура продавца, КВО 44 [<2>](#Par36) | Книга продаж, корректировочный счет-фактура продавца, КВО 44 [<1>](#Par35) |
| <1> При заполнении книги продаж в графе 13б (Стоимость продаж по счету-фактуре (включая НДС)) указывается сумма **с учетом НДС** (120 руб.), в графе 14 (Стоимость продаж, облагаемых налогом (без НДС)... по ставке 20%) - сумма, указанная в счете-фактуре продавца, т.е. сумма без НДС (100 руб.), в графе 17 (Сумма НДС по счету-фактуре... по ставке 20%) - сумма исчисленного покупателем НДС (20 руб.).<2> При заполнении книги покупок в графе 15 (Стоимость покупок по счету-фактуре... (включая НДС)) указывается сумма **с учетом НДС** (120 руб.), в графе 16 (Сумма НДС по счету-фактуре...) - сумма исчисленного покупателем НДС (20 руб.). |

Записи "за себя" [(графа 4 таблицы)](#Par14) делают только те покупатели, которые сами являются плательщиками НДС и приобретают лом для использования в операциях, облагаемых НДС.

Если покупатель лома не является плательщиком НДС, то он делает в книгах только те записи, которые относятся к исчислению НДС за продавца [(графа 3 таблицы)](#Par13).

Рекомендации по **отражению сумм НДС, исчисленных по операциям с ломом, в декларации по НДС** даны в Письме ФНС от 19.04.2018. Они различаются в зависимости от того, является покупатель лома плательщиком НДС или нет.

**Если покупатель лома - плательщик НДС,** то он отражает все суммы НДС, начисляемые и принимаемые к вычету как за себя, так и за продавцов, в разделе 3 декларации по НДС. Раздел 2 в этой ситуации вообще не заполняется.

Обратите внимание! Если покупатель - плательщик НДС приобретает лом для производства и (или) реализации сырьевых товаров на экспорт, то вычет "входного" НДС по лому производится в особом порядке, предусмотренном п. 3 ст. 172 НК РФ. Право на вычет "входного" НДС возникает только после подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС, при этом суммы вычетов отражаются в разделе 4 декларации по НДС (в отдельных случаях - в разделах 5 или 6). В этой связи ФНС обращает внимание на то, что вычеты сумм налога по операциям реализации сырьевых товаров (т.е. вычеты по операциям с ломом "за себя") отражаются покупателем не в разделе 3, а в разделах 4, 5, 6 декларации по НДС (п. 2 Письма от 19.04.2018).

**Если покупатель лома не является плательщиком НДС** или освобожден от уплаты НДС на основании ст. 145 НК РФ, то он включает в состав декларации по НДС титульный лист и разделы 1 и 2. При отсутствии показателей для заполнения раздела 1 в строках указанного раздела ставятся прочерки. При этом в титульном листе по реквизиту "по месту нахождения (учета)" указывается код "231".

При этом раздел 2 рекомендовано заполнять в следующем порядке:

- строки 010 - 030 не заполняются;

- по строке 060 указывается итоговая сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в соответствии с п. 4.1 ст. 173 НК РФ;

- по строке 070 указывается код 1011715, применяемый при реализации сырых шкур животных, лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов.

Кроме того, в состав декларации включается раздел 9, в котором отражаются записи по счетам-фактурам, полученным налоговым агентом от налогоплательщиков - продавцов вышеуказанных товаров, в том числе записи с отрицательными значениями при применении вычетов "за продавцов".

Сумма НДС, отраженная в разделе 2 декларации по НДС, подлежит уплате в бюджет в порядке, установленном п. 1 ст. 174 НК РФ, то есть равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим кварталом.