

## Письмо ФНС России от 16.01.2018 № СД-4-3/480@

### О порядке применения НДС налоговыми агентами, указанными в пункте 8 статьи 161 НК РФ

Федеральная налоговая служба в связи с изменениями, внесенными в главу 21 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее - Федеральный закон № 335-ФЗ) сообщает следующее.

Статьей 2 Федерального закона № 335-ФЗ внесены изменения в статьи 149, 154, 161, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 173, 174 Кодекса в части положений, касающихся порядка исчисления налога на добавленную стоимость налоговыми агентами, приобретающими отдельные виды товаров. Изменения в указанные статьи Кодекса вступили в силу с 1 января 2018 года ( пункт 4 статьи 9 Федерального закона № 335-ФЗ).

1. Так, статья 161 Кодекса дополнена пунктом 8, согласно которому при реализации на территории Российской Федерации налогоплательщиками сырых шкур животных, а также лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов (далее – сырые шкуры и лом) налоговая база определяется налоговыми агентами исходя из стоимости реализуемых товаров, определяемой в соответствии со статьей 105.3 с учетом налога.

Налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) сырых шкур и лома, указанных в абзаце первом пункта 8 статьи 161 Кодекса, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные налоговые агенты обязаны исчислить расчетным методом и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные главой 21 Кодекса.

При этом ФНС России обращает внимание, что выставление счетов-фактур указанными налоговыми агентами положениями главы 21 Кодекса не предусмотрено. На основании пункта 3.1 статьи 166 Кодекса (в редакции Федерального закона № 335-ФЗ) при реализации сырых шкур и лома сумма налога на добавленную стоимость налогоплательщиками-продавцами не исчисляется, за исключением случаев, предусмотренных абзацами седьмым и восьмым пункта 8 статьи 161, подпунктом 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса, а также при реализации этих товаров физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.

В этой связи операции по реализации сырых шкур и лома в разделе 3 налоговой декларации по НДС, утвержденной приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@, налогоплательщиками – продавцами не отражаются, за исключением случаев, предусмотренных абзацами седьмым и восьмым пункта 8 статьи 161, а также при реализации таких товаров физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.

При этом в счетах-фактурах, корректировочных счетах-фактурах, выставляемых налогоплательщиками-продавцами при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок сырых шкур и лома, а также при их реализации делается соответствующая надпись или ставится штамп «НДС исчисляется налоговым агентом».

В аналогичном порядке производится выставление счетов-фактур комиссионерами (агентами), реализующими (приобретающими) сырые шкуры и лом по договору комиссии

(агентскому договору, предусматривающему реализацию и (или) приобретение этих товаров от имени агента).

Одновременно ФНС России обращает внимание на то, что в случае реализации сырых шкур и лома налогоплательщиками-продавцами, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со статьей 145 Кодекса, а также лицами, не являющимися налогоплательщиками, обязанности налогового агента у покупателей (получателей) таких товаров не возникает.

При этом продавцы указанных товаров в договоре, первичном учетном документе делают соответствующую запись или проставляют отметку «Без налога (НДС)» и, соответственно, налог на добавленную стоимость не исчисляют.

2. Согласно пункту 15 статьи 167 Кодекса (в редакции Федерального закона № 335-ФЗ) для налоговых агентов, указанных в пункте 8 статьи 161 Кодекса, момент определения налоговой базы определяется в порядке, установленном пунктом 1 статьи 167 Кодекса, то есть как наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки сырых шкур и лома;
- 2) день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок сырых шкур и лома.

Учитывая изложенное, при перечислении налоговыми агентами, указанными в пункте 8 статьи 161 Кодекса, оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок сырых шкур и лома, исчисление налога на добавленную стоимость производится налоговыми агентами как на дату перечисления оплаты (частичной оплаты), так и на дату отгрузки сырых шкур и лома в счет этой оплаты (частичной оплаты).

На основании пунктов 3, 5, 8, 12 и 13 статьи 171 Кодекса суммы налога, исчисленные налоговыми агентами, указанными в пункте 8 статьи 161 Кодекса, подлежат вычетам. При этом суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету налоговым агентом при перечислении налогоплательщику-продавцу сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок сырых шкур и лома, либо при изменении стоимости отгруженных сырых шкур и лома в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных сырых шкур и лома, подлежат восстановлению (подпункты 3 и 4 пункта 3 статьи 170 Кодекса (в редакции Федерального закона № 335-ФЗ)).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налоговыми агентами, указанными в пункте 8 статьи 161 Кодекса, определяется по итогам каждого налогового периода как общая сумма налога, исчисляемая в соответствии с пунктом 3.1 статьи 166 Кодекса в отношении сырых шкур и лома, увеличенная на суммы налога, восстановленные в соответствии с подпунктами 3 и 4 пункта 3 статьи 170, и уменьшенная на суммы налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 3, 5, 8, 12 и 13 статьи 171 Кодекса в части операций, осуществляемых указанными налоговыми агентами с учетом особенностей, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 настоящего Кодекса (пункт 4.1 статьи 173 Кодекса (в редакции Федерального закона № 335-ФЗ)).

Таким образом, исчисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, производится налоговыми агентами совокупно в отношении всех товаров, указанных в пункте 8 статьи 161 Кодекса, осуществленных всеми налогоплательщиками-продавцами за истекший налоговый период.

При этом итоговую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет налоговыми агентами, указанными в пункте 8 статьи 161 Кодекса, следует отражать по строке 060 раздела 2 налоговой декларации по НДС, утвержденной приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@.

До внесения изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137, приказы ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@, от 14.03.2016 № ММВ-7-3/136@ и соответствующих изменений в формат счета-фактуры, утвержденный приказом ФНС России от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155@, ФНС России рекомендует

применять порядок заполнения отдельных показателей счетов-фактур, корректировочных счетов-фактур, составляемых налогоплательщиками-продавцами, а также отдельных граф книг продаж и книг покупок, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур при регистрации счетов-фактур, корректировочных счетов-фактур комиссионерами (агентами), налогоплательщиками-продавцами, а также налоговыми агентами, указанный в приложении к настоящему письму.

При этом ФНС России обращает внимание на наличие новых кодов видов операций (33, 34, 41-44), отражаемых в указанных документах при регистрации в них счетов-фактур, выставленных при отгрузке сырых шкур и лома.

Приложение:

1. Счет-фактура на оплату (частичную оплату) на 1 л.;
2. Счет-фактура на отгрузку на 1 л.;
3. Корректировочный счет-фактура на увеличение стоимости отгрузок на 1 л.;
4. Корректировочный счет-фактура на уменьшение стоимости отгрузок на 1 л.;
5. Книга продаж налогоплательщика-продавца на 1 л.;
6. Книга покупок налогоплательщика-продавца на 1 л.;
7. Книга продаж налогового агента на 1 л.;
8. Книга покупок налогового агента на 1 л.;
9. Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур на 2 л.

Действительный государственный  
советник Российской Федерации 3 класса

Д.С.Сатин

### **Комментарий к письму**

В письме от 16.01.2018 № СА-4-3/480@ Федеральная налоговая служба представила подробные разъяснения по порядку применения НДС при реализации на территории РФ сырых шкур животных, а также лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов (далее – сырые шкуры и лом).

Согласно поправкам, внесенным в главу 21 НК РФ Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ, с 1 января 2018 года вводится новая категория налоговых агентов по НДС – покупатели (получатели) сырых шкур и лома (за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями), см. п. 8 ст. 161 НК РФ.

Покупатели сырых шкур и лома не должны исполнять обязанности налоговых агентов, если продавцами выступают налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. 145 НК РФ, а также лица, не являющиеся налогоплательщиками. При этом такие продавцы обязаны в договоре, первичном учетном документе сделать соответствующую запись или проставить отметку "Без налога (НДС)". Согласно п. 15 ст. 167 НК РФ для налоговых агентов, которые являются покупателями сырых шкур и лома, моментом определения налоговой базы в соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки сырых шкур и лома; день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок сырых шкур и лома.

При исчислении НДС такие налоговые агенты должны применять расчетную налоговую ставку 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

В отличие от иных категорий налоговых агентов, покупатели сырых шкур и лома при исчислении налога не должны составлять (выставлять) счета-фактуры.

Кроме того, для покупателей сырых шкур и лома, исполняющих обязанности налоговых агентов, существенно расширен перечень оснований для заявления налоговых вычетов:

- вычет суммы НДС, уплаченной в соответствии со ст. 173 НК РФ в качестве налоговых агентов (п. 3 ст. 171 НК РФ);
- вычет сумм НДС, исчисленных и уплаченных в бюджет при реализации товаров в случае возврата товаров или отказа от них (п. 5 ст. 171 НК РФ);
- вычет сумм НДС, исчисленных и уплаченных в бюджет с сумм оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров в случае изменения условий или расторжения договора и возврата соответствующих сумм платежей (п. 5 ст. 171 НК РФ); вычет сумм НДС, исчисленных с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (п. 8 ст. 171 НК РФ);
- вычет предъявленных продавцами сумм НДС при перечислении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (п. 12 ст. 171 НК РФ);
- вычет сумм НДС при изменении стоимости отгруженных товаров (п. 13 ст. 171 НК РФ).

При этом на них возложена обязанность по восстановлению сумм НДС, принятых к вычету: при перечислении продавцу сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок сырых шкур и лома (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ); при изменении стоимости отгруженных сырых шкур и лома в сторону уменьшения (пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Таким образом, сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, налоговые агенты, являющиеся покупателями сырых шкур и лома, определяют по итогам налогового периода как общую сумму налога, исчисленную в соответствии с п. 3.1 ст. 166 НК РФ, увеличенную на восстановленные суммы налога и уменьшенную на суммы налоговых вычетов. Исчисление налога производится ими совокупно в отношении всех товаров,

указанных в п. 8 ст. 161 НК РФ, и в отношении всех операций, осуществленных налогоплательщиками-продавцами за истекший налоговый период.

Согласно п. 3.1 ст. 166 НК РФ налогоплательщики-продавцы при реализации сырых шкур и лома, а также при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров НДС не исчисляют.

Исключение составляют следующие случаи:

- при реализации товаров физическим лицам, не являющимся ИП;
- при неправомерном проставлении в договоре, первичном учетном документе отметки "Без налога (НДС)";
- при утрате права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика или на применение специальных налоговых режимов (ЕСХН, УСН, ЕНВД, ПСН).

При реализации сырых шкур и лома покупателям, исполняющим обязанности налоговых агентов, продавцы должны выставлять счета-фактуры без учета сумм НДС с надписью (пометкой) "НДС исчисляется налоговым агентом".

В аналогичном порядке производится выставление счетов-фактур комиссионерами (агентами), реализующими (приобретающими) сырые шкуры и лом по договору комиссии (агентскому договору).

Для того чтобы операции по реализации сырых шкур и лома были корректно и единообразно отражены в счетах-фактурах, книгах продаж и книгах покупок, журнале учета счетов-фактур и, соответственно, в налоговой декларации по НДС, ФНС России привела примеры заполнения этих документов.

Причем для таких операций были введены две новые группы кодов видов операций (КВО).

Первая группа КВО предназначена для использования в книге продаж и книге покупок продавца, а также в журнале учета посредника:

- "33" – при поступлении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок сырых шкур и лома; при регистрации счетов- фактур (корректировочных счетов-фактур), выставленных при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящей поставке сырых шкур (лома) от налогового агента;
- "34" – при отгрузке сырых шкур и лома, в том числе в счет оплаты (частичной оплаты), а также при изменении стоимости отгрузок (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения); при регистрации счетов-фактур (корректировочных счетов-фактур), выставленных (полученных) комиссионером (агентом) при отгрузке сырых шкур и лома налоговому агенту.

Вторая группа КВО – для использования в книге продаж и книге покупок покупателя:

- "41" – при исчислении НДС с оплаты (частичной оплаты) ("как за продавца"); при применении вычетов сумм НДС, исчисленных при перечислении оплаты (частичной оплаты) ("как за покупателя");
- "42" – при исчислении НДС с отгрузки и при исчислении НДС с отгрузки в случае изменении стоимости отгрузок в сторону увеличения ("как за продавца"); при применении вычетов сумм НДС, исчисленных при отгрузке, и при применении вычетов сумм НДС, исчисленных при изменении стоимости отгрузок в сторону увеличения ("как за покупателя");
- "43" – при восстановлении НДС в случае перечисления покупателем оплаты (частичной оплаты) ("как за покупателя"); при применении вычетов сумм НДС, исчисленных с оплаты (частичной оплаты), подлежащих вычету с даты отгрузки ("как за продавца");
- "44" – при восстановлении НДС в случае изменения стоимости отгрузок в сторону уменьшения ("как за покупателя").

Рассмотрим пошагово приведенный в письме пример.

### **Шаг 1. Продавец.**

По условиям договора продавец получает от покупателя предоплату в размере 100,00 руб. (без НДС). Налог с полученной суммы предоплаты он не исчисляет, но выставляет покупателю счет-фактуру № 1 от 15.01.2018 (приложение № 1). В этом "авансовом" счете-фактуре в отличие от общеустановленного порядка он указывает:

в графе 5 – сумму поступившей предоплаты;

в графе 7 – надпись "НДС исчисляется налоговым агентом";

в графах 8 и 9 – прочерки (в электронном счете-фактуре будет проставлена цифра "0"). Следует учитывать, что такие счета-фактуры не должны содержать иные товарные позиции, отличные от сырых шкур и лома.

Выставленный счет- фактуру продавец регистрирует в книге продаж (запись с № 1 приложения № 5) с учетом некоторых особенностей:

в графе 2 указывается новый КВО "33";

в графах 13б и 17 проставляются прочерки (для электронных форматов – цифра "0").

Такая регистрационная запись вносится для фиксации события составления счета-фактуры продавцом, а также с целью дальнейшего контроля правильности исчисления НДС покупателем.

При составлении налоговой отчетности запись книги продаж будет перенесена в раздел 9 налоговой декларации по НДС, но не будет участвовать в расчетах итоговых показателей декларации (т.е. не будет учитываться при формировании показателей разделов 3 и 7).

## **Шаг 2. Покупатель.**

Покупатель лома, перечисливший предоплату продавцу в размере 100,00 руб., получает от продавца счет-фактуру № 1 от 15.01.2018 (приложение № 1). Поскольку моментом определения налоговой базы у покупателя является день получения предоплаты продавцом, исчисление НДС в качестве налогового агента должно производиться именно на дату получения продавцом предоплаты, а не на дату получения авансового счета-фактуры покупателем.

Для исчисления НДС в качестве налогового агента покупатель увеличивает сумму внесенной предоплаты на сумму НДС и далее исчисляет налог с применением расчетной ставки 18/118.

Аналогичные рекомендации Минфин России и ФНС России представляли для случаев, когда контрактом с налогоплательщиком – иностранным лицом, оказывающим услуги на территории РФ, не предусмотрена сумма НДС, подлежащая уплате в российский бюджет (письма Минфина России от 18.12.2015 № 03-07-08/4486, от 05.06.2013 № 03-03-06/2/20797, от 08.09.2011 № 03-07-08/276, от 28.02.2008 № 03-07-08/47).

Таким образом, сумма НДС, исчисленная налоговым агентом, составит 18,00 руб.  $((100,00 + 100,00 \times 18\%) \times 18/118)$ .

Авансовый счет-фактуру № 1 от 15.01.2018 (приложение № 1), предъявленный продавцом, покупатель регистрирует в книге продаж (запись № 1 приложения № 7) с указанием:

в графе 2 – КВО "41";

в графе 13б – суммы предоплаты, увеличенной на сумму НДС, т.е. 118,00 руб.;

в графе 14 – суммы предоплаты без НДС, т.е. 100,00 руб.;

в графе 17 – суммы исчисленного НДС в размере 18,00 руб.

Далее для реализации права на налоговый вычет в качестве покупателя, перечислившего сумму предоплаты продавцу, покупатель регистрирует полученный авансовый счет-фактуру № 1 от 15.01.2018 (приложение № 1) в книге покупок (запись № 1 приложения № 8), указывая: в графе 2 – КВО "41";

в графе 15 – сумму предоплаты, увеличенную на сумму НДС, т.е. 118,00 руб.;

в графе 16 – сумму НДС, заявляемую к налоговому вычету, т.е. 18,00 руб.

Таким образом, по операции перечисления предварительной оплаты продавцу у налогового агента обязательств перед бюджетом не возникает.

При составлении налоговой отчетности записи книги покупок и книги продаж будут перенесены в разделы 8 и 9 налоговой декларации по НДС покупателя. При этом записи раздела 8 не будут участвовать в расчетах итоговых показателей декларации (т.е. не будут учитываться при формировании показателей раздела 3).

## **Шаг 3. Продавец.**

Продавец отгружает в счет ранее полученной предоплаты лом на сумму 200,00 руб. (без НДС). При отгрузке продавец не исчисляет НДС, но выставляет покупателю счет-фактуру № 2 от 20.01.2018 (приложение № 2), в котором указывает:

в графе 5 – стоимость отгруженного лома (без НДС), т.е. 200,00 руб.;

в графе 7 – надпись "НДС исчисляется налоговым агентом";

в графах 8 и 9 – прочерки (в электронном счете-фактуре будет проставлена цифра "0"). Этот выставленный счет-фактуру № 2 от 20.01.2018 (приложение 2) продавец регистрирует в книге продаж (запись № 2 приложения № 5), указывая:

в графе 2 – КВО "34";

в графах 13б и 17 – прочерки (для электронных форматов – цифра "0").

Такая регистрационная запись также вносится для фиксирования события отгрузки и контроля действий покупателя. Регистрационная запись также будет перенесена из книги продаж в раздел 9 налоговой декларации по НДС продавца, но не будет участвовать в расчетах итоговых показателей декларации (т.е. не будет учитываться при формировании показателей разделов 3 и 7).

#### **Шаг 4. Покупатель.**

Покупатель принимает к учету поступивший лом и получает от продавца счет-фактуру № 2 от 20.01.2018 (приложение № 2).

Для исчисления НДС с отгрузки в качестве налогового агента покупатель увеличивает стоимость лома на сумму НДС и далее исчисляет налог с применением расчетной ставки 18/118. Таким образом, сумма исчисленного НДС составит 36,00 руб.  $((200,00 + 200,00 \times 18\%) \times 18/118)$ .

Следует учитывать, что моментом определения налоговой базы у покупателя будет день отгрузки лома продавцом, а не день принятия к учету приобретенного лома и получения счета-фактуры на отгрузку.

Для отражения операции исчисления НДС с отгрузки покупатель регистрирует полученный от продавца счет-фактуру № 2 от 20.01.2018 (приложение № 2) в книге продаж (запись № 2 приложения № 7), указывая:

в графе 2 – КВО "42";

в графе 13б – стоимость приобретенного лома, увеличенную на сумму НДС, т.е. 236,00 руб.;

в графе 14 – стоимость лома без НДС, т.е. 200,00 руб.;

в графе 17 – сумму НДС, принимаемую к налоговому вычету, в размере 36,00 руб.

Покупатель, исчисливший при приобретении лома сумму НДС в качестве налогового агента, имеет право на налоговый вычет, для чего он регистрирует счет-фактуру продавца № 2 от 20.01.2018 (приложение № 2) в книге покупок (запись № 2 приложения № 8), указывая:

в графе 2 – КВО "42";

в графе 15 – стоимость лома с НДС, т.е. 236,00 руб.;

в графе 16 – сумму НДС, заявляемую к налоговому вычету, т.е. 36,00 руб.

Отражая налоговый вычет по приобретенному лому, покупатель должен восстановить сумму НДС, ранее заявленную к налоговому вычету с перечисленной суммы предоплаты. Для этого он регистрирует "авансовый" счет-фактуру № 1 от 15.08.2017 (приложение № 1) в книге продаж (запись № 3 приложения № 7), указывая:

в графе 2 – КВО "43";

в графе 13б – сумму предоплаты, увеличенную на сумму НДС, т.е. 118,00 руб.;

в графе 14 – сумму предоплаты без НДС, т.е. 100,00 руб.;

в графе 17 – восстановленную сумму НДС в размере 18,00 руб.

Поскольку продавец после отгрузки товаров в счет ранее полученной предоплаты имеет право на налоговый вычет суммы НДС, исчисленной с предоплаты, то и покупатель, который при исполнении обязанности налогового агента исчислял НДС с предоплаты за продавца, после отгрузки товаров имеет право на налоговый вычет.

Для заявления налогового вычета суммы НДС, исчисленной с предоплаты за продавца, покупатель регистрирует "авансовый" счет-фактуру № 1 от 15.01.2018 (приложение № 1) в книге покупок (запись № 3 приложения № 8), указывая:

в графе 2 – КВО "43"; в графе 15 – сумму предоплаты, увеличенную на сумму НДС, т.е. 118,00 руб.;

в графе 16 – сумму НДС, заявляемую к налоговому вычету, т.е. 18,00 руб.

Таким образом, сумма НДС, которую покупателю следует уплатить в бюджет в качестве налогового агента, составит 0 руб.

#### НАЧИСЛЕНИЯ НДС НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ

18,00 руб. – НДС с предоплаты (за продавца) 36,00 руб. – НДС с отгрузки лома (за продавца) 18,00 руб. – НДС, принятый к вычету после перечисления предоплаты и восстановленный после поступления лома (за себя) ИТОГО: 72,00 руб.

18,00 руб. – НДС с перечисленной суммы предоплаты (за себя) 36,00 руб. – НДС с приобретенного лома (за себя) 18,00 руб. – НДС с предоплаты после отгрузки товаров (за продавца) ИТОГО: 72,00 руб.

ИТОГО К УПЛАТЕ В БЮДЖЕТ: 0 руб.

В разделе 2 по строке 060 налоговый агент и отразит итоговую нулевую сумму налога. Очевидно, что если обязанности налогового агента будет исполнять покупатель, являющийся неплательщиком НДС или лицом, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. 145 НК РФ, то он будет вправе производить налоговый вычет НДС за налогоплательщика-продавца, но не будет иметь право заявлять налоговый вычет за себя.

В этом случае сумма налога, подлежащая уплате в бюджет в качестве налогового агента, составит 36 руб.

#### НАЧИСЛЕНИЯ НДС НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ

18,00 руб. – НДС с предоплаты (за продавца) 36,00 руб. – НДС с отгрузки лома (за продавца) ИТОГО: 54,00 руб.

18,00 руб. – НДС с предоплаты после отгрузки товаров (за продавца) ИТОГО: 18,00 руб.

ИТОГО К УПЛАТЕ В БЮДЖЕТ: 36 руб.

Аналогичным образом будет применяться НДС, если будет увеличена стоимость отгруженного лома.

В этом случае продавец выставит корректировочный счет-фактуру № 3 от 25.01.2018 (приложение № 3) и зарегистрирует его в книге продаж с КВО "34" (запись № 3 приложения № 5).

Покупатель регистрирует полученный корректировочный счет-фактуру № 3 от 25.01.2018 (приложение № 3):

в книге продаж с КВО "42" (запись № 4 приложения № 7) – для исчисления суммы НДС за продавца в связи с увеличением стоимости отгруженного лома;

в книге покупок с КВО "42" (запись № 4 приложения № 8) – для заявления налогового вычета суммы НДС в качестве покупателя в связи с увеличением стоимости лома.

#### НАЧИСЛЕННАЯ СУММА НДС НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ

18,00 руб. – НДС с предоплаты (за продавца) 36,00 руб. – НДС с отгрузки лома (за продавца) 18,00 руб. – НДС, принятый к вычету после перечисления предоплаты и восстановленный после поступления лома (за себя) 5,40 руб. – НДС при увеличении стоимости приобретенного лома (за продавца) ИТОГО: 77,40 руб.

18,00 руб. – НДС с перечисленной суммы предоплаты (за себя) 36,00 руб. – НДС с приобретенного лома (за себя) 18,00 руб. – НДС с предоплаты после отгрузки товаров (за продавца) 5,40 руб. – НДС при увеличении стоимости приобретенного лома (за себя) ИТОГО: 77,40 руб.

ИТОГО К УПЛАТЕ В БЮДЖЕТ: 0 руб.

Также будет применяться НДС при уменьшении стоимости отгруженного лома. В этом случае продавец выставит корректировочный счет-фактуру № 4 от 30.01.2018 (приложение № 4) и зарегистрирует его в книге покупок с КВО "34" (запись № 1 приложения № 6), указав в графе 9 «Наименование продавца» и графе 10 «ИНН/КПП продавца» сведения о покупателе. А покупатель регистрирует полученный корректировочный счет-фактуру № 4 от 30.01.2018 (приложение № 4):



в книге продаж с КВО "44" (запись № 5 приложения № 7) – для восстановления ранее принятой к вычету суммы НДС при приобретении лома в связи с уменьшением его стоимости;

в книге покупок с КВО "44" (запись № 5 приложения № 8) – для заявления налогового вычета суммы НДС в связи с уменьшением стоимости лома за продавца.  
**НАЧИСЛЕННАЯ СУММА НДС НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ**

18,00 руб. – НДС с предоплаты (за продавца) 36,00 руб. – НДС с отгрузки лома (за продавца) 18,00 руб. – НДС, принятый к вычету после перечисления предоплаты и восстановленный после поступления лома (за себя) 18,00 руб. – НДС с перечисленной суммы предоплаты (за себя) 36,00 руб. – НДС с приобретенного лома (за себя) 18,00 руб. – НДС с предоплаты после 9,00 руб. – НДС, восстановленный при уменьшении стоимости лома (за себя) ИТОГО: 81,00 руб.

отгрузки товаров (за продавца) 9,00 руб. – НДС при уменьшении стоимости лома (за продавца)

ИТОГО: 81,00 руб.

ИТОГО К УПЛАТЕ В БЮДЖЕТ: 0 руб.

В письме приводится также пример заполнения журнала учета счетов- фактур посредниками, реализующими или приобретающими сырые шкуры и лом (приложение № 9).

Примечательно, что в этих случаях в журнале учета применяются КВО «33» и КВО «34», а в графах 14 и 15 части 1 и части 2 проставляются прочерки (для электронных форматов – цифра "0").

В завершение необходимо отметить, что в письме отсутствуют разъяснения по применению НДС в «переходном периоде», например, когда предоплата под отгрузку сырых шкур и лома была произведена до 01.01.2018, а сама отгрузка после 01.01.2018. Для такой ситуации правомерным представляется следующий подход.

Если предоплата поступала под облагаемую НДС операцию (например, под реализацию сырых шкур), то продавец, исчисливший с предоплаты сумму НДС, вправе заявить ее к налоговому вычету после отгрузки. При этом НДС с отгрузки сырых шкур в 2018 году уже будет исчислять налоговый агент.

Если предоплата поступала под операцию, не подлежащую обложению НДС (под реализацию лома, освобожденную до 01.01.2018 от налогообложения согласно пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ), то обязанность по исчислению НДС возникнет уже у налогового агента в 2018 г. с отгрузки лома.

И еще один важный нюанс. Если отгрузка сырых шкур и лома производилась до 01.01.2018, а изменение стоимости отгрузки произойдет уже в 2018 году, то начисление НДС и заявление налоговых вычетов стороны договора будут производить в том порядке, который они применяли на момент отгрузки, т.е. до 01.01.2018.