

активов и численности работников. Но при этом объем его дохода за 2018 год согласно Отчету о финансовых результатах не превысил 20 млн грн. Значит, в 2019 году вы все равно должны подать декларацию по налогу на прибыль только по итогам года. В противном случае (если доход за прошлый год превысил 20 млн грн) декларацию вам нужно было подать и за I квартал, и за полугодие 2019 года.

И напоследок добавим, что если микропредприятие впервые достигло критериев малого предприятия в отчетном году, то это не значит, что со следующего года оно уже будет считаться малым. Согласно ч. 2 ст. 2 Закона № 996, **предприятие должно соответствовать критериям определенной категории в течение двух последовательных лет. И только в таком случае оно перейдет в данную категорию.**

Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, редактор



ПЕРЕРАБОТКА ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ: ЕСТЬ ЛИ У ЗАКАЗЧИКА НДС-РИСКИ?

Акценты этой статьи:

- код товаров (услуг) в налоговой накладной (далее – НН);
- риск блокировки регистрации НН;
- утилизация отходов переработчиком;
- документальное оформление операций с давальческим сырьем.

Ситуация

Предприятие (заказчик) планирует заключить договор переработки своего сырья с другим предприятием (переработчиком). В связи с этим возникают следующие вопросы:

1. Как оформить НН при передаче сырья переработчику?
2. Если ли риск блокировки НН, оформленной при продаже готовой продукции из переработанного сырья, из-за того, что не совпадают входящие и исходящие коды УКТВЭД?
3. Если утилизировать отходы производства будет переработчик, то какие последствия по НДС повлечет за собой эта операция у заказчика?

Анализ ситуации

Давальческое сырье – это материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия, энергоносители, которые являются собственностью одного субъекта хозяйствования (заказчика) и передаются другому субъекту хозяйствования (исполнителю работ по переработке сырья) для производства готовой продукции. А затем произведенная готовая продукция (ее часть) передается собственни-

ку сырья или по его поручению – другому лицу (пп. 14.1.41 Налогового кодекса, далее – НК).

Давальческий договор – это, по сути, договор подряда, то есть договор на выполнение работ. Поэтому отдельные требования Гражданского кодекса (далее – ГК), установленные для договоров подряда, применяются и к договорам на переработку давальческого сырья. В частности, согласно ст. 840 ГК:

- подрядчик (в нашем случае – исполнитель работ по переработке сырья) обязан представить заказчику отчет об использовании материала (давальческого сырья) и вернуть остаток сырья;
- условиями договора могут быть установлены сроки возврата излишков сырья и основных отходов.

НН при передаче сырья в переработку

Право собственности и на сырье, и на произведенную из него готовую продукцию принадлежит заказчику. Поэтому операции по передаче сырья исполнителю для переработки и передача исполнителем готовой продукции заказчику поставкой не являются. А значит, не являются и объектом обложения НДС (пп. 14.1.191, п. 185.1 НК).

Таким образом, **исполнитель** (переработчик) начисляет налоговые обязательства **на стоимость услуг по переработке давальческого сырья** (ОИР, категория 101.07; письмо ГФС от 16.02.17 г. № 3238/6/99-95-42-02-15). Значит, в НН, оформленной на операцию по переработке давальческого сырья, следует указать код услуги согласно Классификатору продукции и услуг ДК 016:2010 (далее – Классификатор ДК 016:2010).

Какой же код у операций по давальческой переработке сырья?

Продукция (услуга) в Классификаторе ДК 016:2010 – это результат отдельного вида экономической деятельности согласно КВЭД. Поэтому за ответом обратимся к разд. 3.3 Методологических основ и пояснений к позициям Классификации видов экономической деятельности, утвержденных приказом Госкомстата от 23.12.11 г. № 396, далее – Методосновы № 396).

Так, в п. 81 разд. 3.3 Методоснов № 396 сказано, что подрядчики (т. е. единицы, которые осуществляют деятельность за вознаграждение или на контрактной основе) обычно классифицируются как единицы, которые производят ту же самую продукцию или оказывают услуги за собственный счет. А услуги (работы) по переработке давальческого сырья обозначаются соответствующим кодом в Классификаторе ДК 016:2010 как отдельная категория (подкатегория и т. д.) **в том же разделе (группе, подгруппе), что и коды продукции.** Мы считаем, что именно эти коды услуг и нужно указывать в НН. **Например**, из давальческого сырья швейное предприятие шьет рабочую одежду. В этом случае в Классификаторе ДК 016:2010 можно найти под кодом 14.12.9 «Работы субподрядные как часть производства рабочей одежды». И тогда в НН приводятся первые четыре цифры этого кода.

На основании НН, оформленной и зарегистрированной в ЕРНН переработчиком, у заказчика возникает налоговый кредит на дату первого из событий (п. 198.2 НК). Первым событием здесь может быть:

- либо оплата стоимости работ по переработке сырья;
- либо оформление акта выполненных работ.

НН при продаже готовой продукции

Как правило, в результате переработки сырья производится новая продукция. Это приводит к изменению кодов УКТВЭД на уровне первых четырех знаков. При продаже продукции, полученной

в результате переработки сырья, в НН указываются коды УКТВЭД готовой продукции.

В нашей ситуации заказчика беспокоит тот факт, что входящие коды УКТВЭД, указанные в НН, которая составлена на приобретение сырья, не будут соответствовать кодам, указанным в НН, которая оформлена на продажу продукции. Из-за этого НН на продажу могут заблокировать.

Давайте посмотрим, насколько в данной ситуации велик риск блокировки НН.

Напомним, что плательщику НДС, у которого НН/РК соответствует хотя бы одному из признаков, указанных в п. 3 Порядка № 117 (**отсекающие признаки**, когда дальнейший мониторинг не проводится), остановка регистрации НН не грозит.

Если в НН/РК плательщика отсекающих признаков нет и при этом:

- плательщик НДС соответствует критериям рисковости плательщика (письмо ГФС от 21.03.18 г. № 959/99-99-07-18, далее – Письмо № 959) – то регистрация НН должна быть остановлена. Причем чтобы избежать блокировок НН, плательщику НДС нужно избавиться от этого статуса. Узнать о наличии статуса рискового налогоплательщика можно также в электронном кабинете;
- операция подпадает под критерии рисковости операции (Письмо № 959), а сам плательщик не имеет положительной налоговой истории – тогда также есть вероятность блокировки НН. Помочь в данной ситуации может подача таблицы данных налогоплательщика, в которой следует указать исходящие коды УКТВЭД (в нашей ситуации – коды готовой продукции) и входящие коды УКТВЭД приобретенного сырья и материалов, которые использовались в производстве продукции;
- операция отвечает критериям рисковости операции, но сам плательщик имеет положительную налоговую историю – тогда остановка регистрации НН ему не грозит.



На заметку! Узнать о том, соответствует ли вы критериям рисковости плательщика и есть ли у вас положительная налоговая история, можно в электронном кабинете (раздел «Мониторинг ПН/РК»).

Утилизация отходов производства

Как мы выяснили выше, отходы от переработки, так же как и сырье, переданное в переработку, принадлежат заказчику. И если отдельных усло-

вий договором не предусмотрено, такие отходы подлежат возврату заказчику (ст. 840 ГК).

Отметим, что отходы, которые полностью утратили свои качественные характеристики и не могут в дальнейшем использоваться в этом состоянии, являются **безвозвратными**. Это, по сути, утильсырье. Соответственно, безвозвратные отходы не признаются активами, а учитываются в количественном выражении. Безвозвратные отходы подлежат утилизации, захоронению либо переработке специализированными предприятиями.

Однако ст. 840 ГК требует, чтобы переработчик передал отходы заказчику независимо от того, какие это отходы – возвратные или безвозвратные. А если отходы заказчику не возвращаются и переработчик утилизирует эти остатки самостоятельно, что тогда?

В этом случае **в договоре на переработку сырья нужно указать, что утилизация отходов по поручению заказчика осуществляется переработчиком**. Получается, что, по сути, переработчик оказывает заказчику дополнительную услугу по утилизации отходов. Поэтому договором также следует предусмотреть условия компенсации расходов на утилизацию: будет ли выплачиваться переработчику дополнительное вознаграждение за эти услуги или нет.

Рассмотрим, как отражаются в учете **заказчика** операции по утилизации отходов переработчиком в зависимости от того, компенсирует он переработчику расходы на утилизацию или нет.

Вариант 1. Расходы переработчика на утилизацию отходов компенсируются заказчиком.

Сумма компенсации расходов на утилизацию для целей НДС рассматривается как обычная плата за услуги. То есть у переработчика налоговые обязательства возникают на дату первого из событий (оплаты или подписания акта оказанных услуг). На эту дату он оформляет НН. У заказчика на основании НН, зарегистрированной в ЕРНН, возникает право на налоговый кредит по НДС.

Вариант 2. Расходы переработчика на утилизацию отходов не компенсируются заказчиком.

В этом случае переработчиком услуга оказана бесплатно. Поэтому налоговых последствий по НДС у **заказчика** не возникает.

? *Можно ли считать утилизированные отходы такими, что используются в нехозяйственной деятельности, и есть ли основания для доначисления налоговых обязательств заказчику?*

В нашей ситуации речь идет о безвозвратных отходах производства, которые нельзя использовать в собственной хозяйственной деятельности или продать. Кроме того, такие отходы не являются активами (ст. 1 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV), налоговый кредит по ним не отражался, а сырье приобреталось не с целью получения отходов. Поэтому оснований для начисления налоговых обязательств согласно п. 198.5 НК – нет.

ВЫВОДЫ



Операция по передаче сырья в переработку не является объектом обложения НДС, так как право собственности на это сырье к переработчику не переходит.

Объектом обложения НДС является стоимость услуг переработки.

Операция по утилизации безвозвратных отходов не приводит к возникновению налоговых обязательств у заказчика.



БЫСТРЫЙ УСТНЫЙ ОТВЕТ НА КОРОТКИЙ ВОПРОС

по телефону (056) 370-44-25

Консультационная линия работает каждую неделю.

Вторник • Среда • Четверг с 10.00 до 15.00.

