|  |
| --- |
|  |
| Статья: Металлолом: учет и налогообложение(Васильев Ю.А.)("Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение", 2015, N 10) |
| Документ предоставлен [**КонсультантПлюсwww.consultant.ru**](https://www.consultant.ru)Дата сохранения: 10.01.2025  |

"Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение", 2015, N 10

МЕТАЛЛОЛОМ: УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Предприятия черной и цветной металлургии имеют дело с ломом металлов. Причем помимо собственных отходов производства используются и отходы потребления, сдаваемые на пункты приема металлолома. Как их классифицировать и отразить в бухгалтерском учете предприятия? Что нужно знать о налогообложении прибыли и НДС? Возникает ли облагаемый доход у сдатчика лома черных и цветных металлов?

Начинаем с понятий

Перед тем, как оценить и поставить на учет то или иное имущество, нужно его правильно квалифицировать, для чего, в свою очередь, нужно представлять его сущность. Если обратиться к [ст. 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=173740&dst=100027) Закона об отходах производства и потребления [<1>](#P11), из нее следует, что под ломом и отходами цветных и (или) черных металлов подразумеваются пришедшие в негодность или утратившие свои потребительские свойства изделия из цветных и (или) черных металлов и их сплавов, отходы, образовавшиеся в процессе производства изделий из цветных и (или) черных металлов и их сплавов, а также неисправимый брак, возникший в процессе производства этих изделий.

--------------------------------

<1> Федеральный [закон](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=173740) от 24.06.1998 N 89-ФЗ.

Что это означает? Что лом черных и цветных металлов образуется в процессе производства, а не является сырьем, специально произведенным для производства. В то же время названный лом может быть приобретен для переработки и использования ее результатов в изготовлении продукции. Так или иначе лом черных и цветных металлов может быть связан с производством, то есть участвует в получении экономических выгод, и его можно считать активом. Но каким? Отчасти ответ на этот вопрос дало финансовое ведомство в [Письме](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=149161) от 22.07.2015 N 07-01-10/42253. Но прежде для справки приведем разграничение цветных и черных металлов [<2>](#P15).

--------------------------------

<2> Для улучшения качества в черные металлы вводят легирующие добавки - медь, никель, хром, кремний.

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Отличительные признаки металлов │

└──────────────────┬────────────────────────────────────┬─────────────────┘

┌──────────────────┴─────────────────┬──────────────────┴─────────────────┐

│ Черные металлы │ Цветные металлы │

└──────────────────┬─────────────────┴────────────────────────────────────┘

┌──────────────────┴─────────────────┬────────────────────────────────────┐

│Представляют собой сплав железа │Представляют собой сплавы на основе │

│с небольшим количеством углерода. │алюминия, магния, меди, никеля, │

│Наряду с углеродом черные металлы │цинка, олова, свинца. Как правило, │

│могут содержать кремний, марганец, │состоят из зерен, тесно прилегающих │

│фосфор, серу и другие элементы, │друг к другу и характеризующих │

│попадающие из руд или добавляемые │химические и физические свойства │

│в них в процессе плавки │металла │

└──────────────────┬─────────────────┴──────────────────┬─────────────────┘

┌──────────────────┴────────────────────────────────────┴─────────────────┐

│Химический состав и структура металла предопределяют его физические и │

│механические свойства: прочность, твердость, плотность. Механические │

│свойства в значительной степени позволяют определить, насколько хорошо │

│будет работать деталь в эксплуатационных условиях │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Как видим, основным отличием черных металлов от цветных является наличие в первых железа, а во вторых - иных химических элементов из группы металлов. Для целей бухгалтерского учета и налогообложения главное понимать, что лом как черных, так и цветных металлов характеризуется утратой первоначальных потребительских свойств, что больше характеризует его как отходы производства и потребления.

Несколько слов о методологии учета

Отходы производства подлежат бухгалтерскому учету, если соответствуют признакам объектов бухучета, например признакам материально-производственных запасов, установленным [ПБУ 5/01](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107302&dst=100018) "Учет материально-производственных запасов". Для отражения такого имущества в дополнение к названному бухгалтерскому стандарту следует применять Методические [указания](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=111057&dst=100011) по учету МПЗ [<3>](#P45), а также действующий [План](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100010) счетов и [Инструкцию](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100379) по его применению. Согласно последнему документу отходы производства учитываются на счете 10 "Материалы", субсчет 10-6 "Прочие материалы". Данное указание применимо к отходам, которые образуются в процессе производства, так как согласно Инструкции по применению Плана счетов на [субсчете 10-6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100633) "Прочие материалы" учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.), неисправимого брака, материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы или запасные части (металлолом, утильсырье).

--------------------------------

<3> Утверждены [Приказом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=111057&dst=100007) Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

А как быть с тем металлоломом, который не образуется в процессе производства, а приобретается у физических и юридических лиц для дальнейшей переработки и использования в качестве сырья для производства продукции? Можно ли такой металлолом отразить на субсчете 10-1 "Сырье и материалы", на котором учитывается наличие и движение сырья и основных материалов (в том числе строительных - у подрядных организаций), входящих в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении? Автор не сторонник применения этого субсчета к закупаемому у населения металлолому: он требует дополнительных действий (переработки), что больше отвечает использованию в производственном цикле возвратных отходов, а не "готового" сырья и материалов.

В то же время не следует ставить знак равенства между рассматриваемым металлоломом со стороны и возвратными отходами. Причина в том, что они имеют разный источник получения и формирования цены. Если обратиться к [п. 111](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=111057&dst=100378) Методических указаний по учету МПЗ, в нем сказано, что стоимость отходов определяется организацией исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т.п. (то есть по цене возможного использования или продажи). Первый вариант оценки предполагает сравнение отходов с МПЗ, которые используются в производстве продукции, а сами отходы являются возвратными и их стоимость относится в уменьшение оценки материалов, отпущенных в производство. Второй вариант оценки применяется к невозвратным отходам, но используемым вне производства [<4>](#P50).

--------------------------------

<4> Подробно об этих видах отходов рассказано в [статье](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=99096) И.И. Дубовик "Отходы производства", N 7, 2015.

Причем оба варианта изначально ориентированы на отходы, которые образуются в процессе производства. Основу таких отходов составляют сырье и материалы, закупленные для производства, и именно они являются источником формирования стоимости возвратных отходов, что отражается проводкой Дебет 10-6 Кредит 10-1. Для закупаемого у населения металлолома такая запись не подойдет, поскольку предприятие несет затраты на выплату вознаграждения гражданам, то есть имеет место приобретение материальных ценностей у населения за деньги, что может быть отражено проводкой Дебет 10-6 Кредит 50. Но это еще не все.

Из [ПБУ 5/01](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107302&dst=100015) и Методических [указаний](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=111057&dst=100011) по учету МПЗ следует, что приобретенный у физических и юридических лиц лом металлов может учитываться в составе МПЗ и оцениваться по фактическим затратам на приобретение. Они включают закупочные (рыночные) цены и заготовительные затраты, связанные с подготовкой отходов к переработке и их транспортировкой. Как вариант, данные затраты можно учитывать отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов, но правильно ли это, ведь затраты по закупке, доставке и переработке металлолома относятся именно к нему, а не ко всем материальным затратам предприятия в целом?

Более объективным является списание рассматриваемых расходов на увеличение стоимости переработанного металлолома, затем отпущенного в производство. Но еще проще работать со сторонними пунктами по сбору металлолома таким образом, чтобы предприятие промышленности уже оплачивало как стоимость самих отходов, так и их сбор и доставку на производство. Тогда обе эти составляющие включаются в закупочную цену и отдельно в ней не выделяются, формируя оценку металлолома, отпускаемого в производство. Затраты на его переработку отражаются либо на счете 20 "Основное производство", либо на счете 23 "Вспомогательные производства". Причем данные затраты уже не меняют стоимость металлолома, отраженного как МПЗ.

Покажем, как выглядит корреспонденция счетов по приобретаемому металлолому:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Отражено приобретение лома металлов у пункта сбора | 10-6 | 60 |
| Произведены расчеты за доставленный металлолом | 60 | 50, 51 |
| Отражены затраты по переработке металлолома | 20, 23 | 60, 70, 69 |
| Результат переработки использован в производстве [<\*>](#P74) | 20 | 10-6 |

--------------------------------

<\*> Оценку списываемого металлолома целесообразно определить исходя из натуральных показателей (в частности, массы), указанных в производственном отчете.

Освобождение от НДС при реализации металлолома

Освобождение от обложения НДС операций по реализации лома и отходов черных и цветных металлов предусмотрено [пп. 25 п. 2 ст. 149](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=4229) НК РФ. Понятия лома и отходов черных металлов Налоговым [кодексом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=182838) не определены, поэтому налоговики в [Письме](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=147266) от 21.05.2015 N ГД-4-3/8578@ в целях применения освобождения рекомендуют обратиться к [Закону](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=173740&dst=100027) об отходах производства и потребления, нормы которого в отношении лома цветных и черных металлов были приведены выше.

Вопрос об отнесении того или иного имущества к отходам черных или цветных металлов к компетенции ФНС не относится. В то же время при осуществлении налогового контроля налоговый орган вправе назначить экспертизу для разрешения этого вопроса, например, применительно к продукции, полученной в результате переработки и дезактивации оборудования, о чем сказано в упомянутом выше разъяснении.

В нем также сказано, что реализация лома и отходов черных и цветных металлов не подлежит налогообложению (освобождается от него) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на ведение такой деятельности. Постановлением Правительства РФ от 12.12.2012 N 1287 утверждено отдельное [Положение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=139116&dst=100014) о лицензировании деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома черных металлов, цветных металлов.

Однако требование от промышленных предприятий лицензии не всегда правомерно. Обратимся к [Постановлению](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=AMS&n=200863) ФАС МО от 25.03.2014 N Ф05-962/2014. Организация производила ряд операций с отходами, после чего передавала их специализированным предприятиям. Перед тем, как лом черного металла превратится из субстанции "отходы" в качественно иную категорию "вторичное сырье" и в данном качестве может быть реализован, он проходит цепочку технологического воздействия с применением в том числе сложного механического воздействия. То есть имеет место производственный процесс, осуществляемый силами предприятия, на собственной производственной базе, собственным персоналом с использованием производственного оборудования.

Таким образом, деятельность предприятия в данном случае не подлежала лицензированию, и освобождение было им правомерно применено без лицензии на заготовку (закупку) лома черных металлов.

Сказанное подтверждается и разъяснением чиновников - [Письмом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=150168) Минфина России от 02.09.2015 N 03-07-07/50555, посвященным разрешению вопроса налогообложения реализации лома черных металлов, образовавшегося у юридического лица в процессе собственного производства. [Положением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=139116&dst=100014) о лицензировании деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома черных металлов, цветных металлов определен порядок лицензирования такой деятельности, за исключением реализации лома черных и цветных металлов, образовавшегося у юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в процессе собственного производства. С учетом изложенного реализация на территории РФ лома черных металлов, образовавшегося у юридического лица в процессе собственного производства, обложению НДС не подлежит независимо от наличия лицензии. Вывод для переработчиков металла говорит сам за себя.

Несколько слов о раздельном учете

Совмещение облагаемых и не облагаемых НДС операций обязывает налогоплательщика вести раздельный учет ([п. 4 ст. 149](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=100182) НК РФ). Чтобы его не вести, очевидно, нужно отказаться от налоговой преференции.

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, учитываемые при расчете налога на прибыль, не включается ([п. 4 ст. 170](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=9373) НК РФ). Отнесение всей суммы "входного" НДС в состав налоговых вычетов при небольшом объеме необлагаемых операций (до 5%) является частным случаем, не снимающим с налогоплательщика обязанности разделять облагаемые и необлагаемые операции.

В [Письме](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=150168) Минфина России от 02.09.2015 N 03-07-07/50555 напомнено, что в соответствии с [п. 5 ст. 149](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=5708) НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от освобождения от НДС при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных [п. 3 ст. 149](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=100141). Освобождение от НДС реализации лома черных и цветных металлов на территории РФ прописано в [п. 2 ст. 149](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=4229), что не дает налогоплательщику права отказаться от применения этой налоговой преференции.

Сказанное подтверждает арбитражная практика, например [Постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=AMS&n=222788) АС МО от 20.05.2015 N Ф05-5409/2015. В нем налоговики выявили схему неправомерного возмещения НДС. Налогоплательщику напрямую от производителей алюминиевого лома поставлялась их продукция, которая именовалась "изделия из алюминия". В действительности организация приобретала лом и отходы цветных металлов, которые не облагаются НДС. Следовательно, неправомерно предъявление налога к вычету по необлагаемым операциям, по которым организация-поставщик не вправе начислять НДС.

Но есть и противоположные решения (в частности, [Постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=AMS&n=222553) АС МО от 15.05.2015 N Ф05-5337/2015), когда налоговикам не удалось убедить судей, что выделенный в документах и оплаченный НДС нельзя заявить к вычету. Дело в том, что ревизоры ошибочно квалифицировали операцию. В силу [ГОСТ 1639-2009](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=STR&n=15837) "Межгосударственный стандарт. Лом и отходы цветных металлов и сплавов. Общие технические условия" [<5>](#P93) свинцовые аккумуляторы сами по себе не являются ломом свинца, в отличие от, например, никель-кадмиевых и никель-железных аккумуляторов, которые могут являться сложным ломом. Вместе с тем основная квалифицирующая характеристика отнесения соответствующего изделия к лому - негодность или утрата потребительских свойств. Поскольку налоговым органом подобные исследования в ходе проверки не производились, суд не признал отнесение приобретенных бывших в употреблении аккумуляторов к лому цветных или черных металлов.

--------------------------------

<5> Введен в действие [Приказом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=262273&dst=100006) Росстандарта от 09.07.2010 N 175-ст.

Обложение НДС при ввозе металлолома

Практика показывает, что иногда бухгалтеры путают НДС, уплачиваемый при реализации товаров на территории РФ и при ввозе товаров на указанную территорию. На самом деле это два разных основания, а вернее, объекта налогообложения ([пп. 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=100043) и [4 п. 1 ст. 146](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=5992) НК РФ). То, что освобождается при продаже в России, не обязательно имеет налоговую преференцию при импорте из-за рубежа. Это касается и реализации лома черных и цветных металлов.

В отличие от [ст. 150](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=5996) НК РФ, непосредственно устанавливающей перечень товаров, ввоз которых на территорию РФ не подлежит обложению НДС, [ст. 149](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=100080) НК РФ определяет операции по реализации (товаров, работ, услуг) в России, которые не подлежат налогообложению, то есть ее нормы касаются иного объекта налогообложения, регламентируя иные правоотношения. В связи с этим "внутреннее" освобождение от НДС неприменимо к "внешним" облагаемым операциям ([Постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=AZS&n=127210) АС ЗСО от 10.07.2015 N Ф04-21039/2015).

Интересен вопрос косвенного налогообложения ввоза лома черных и цветных металлов российской организацией с территории Евразийского экономического союза в РФ. [Договором](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186332&dst=100692) о ЕАЭС [<6>](#P101) определено, что взимание НДС во взаимной торговле государств - членов Евразийского экономического союза осуществляется по принципу страны назначения, предусматривающему применение нулевой ставки НДС при экспорте товаров и их обложение этим налогом при импорте товаров. При этом косвенные налоги не взимаются при импорте с территории одного государства - члена Евразийского экономического союза на территорию другого государства - члена союза товаров, которые в соответствии с законодательством последнего не подлежат налогообложению при ввозе на его территорию ([п. 6 ст. 72](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186332&dst=100699) Договора о ЕАЭС).

--------------------------------

<6> Подписан в г. Астане 29.05.2014.

Перечень товаров, ввоз которых на территорию РФ не подлежит обложению НДС, установлен [ст. 150](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=5996) НК РФ. Лом и отходы черных металлов в указанный перечень не включены. Таким образом, российская организация, приобретающая лом и отходы черных металлов и осуществляющая их ввоз на территорию РФ с территории государства - участника ЕАЭС, обязана исчислять налог по таким товарам по традиционной ставке 18% ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=143956) Минфина России от 19.03.2015 N 03-07-13/1/14936).

Что нужно знать о сборщиках металлолома?

В первую очередь - что они являются физическими лицами, признаваемыми плательщиками НДФЛ. Уменьшить облагаемые доходы от сдачи металлолома они могут на имущественный вычет в размере не более 250 000 руб. ([пп. 1 п. 1 ст. 220](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=9243) НК РФ). Граждане, получающие доход от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, обязаны самостоятельно исчислить НДФЛ с таких доходов, представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию и в установленные сроки уплатить исчисленный налог ([пп. 2 п. 1 ст. 228](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=4460), [п. 1 ст. 229](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=5593) НК РФ).

В то же время доходы, получаемые физическими лицами - налоговыми резидентами от продажи движимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, освобождаются от налогообложения ([п. 17.1 ст. 217](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=186991&dst=5551) НК РФ). Чтобы воспользоваться этой преференцией, налогоплательщик должен иметь документы, подтверждающие основания возникновения права собственности на сдаваемый лом и отходы, свидетельствующие о нахождении данного имущества в собственности три года и более. Основания возникновения права собственности на сдаваемый лом и отходы фиксируются в приемо-сдаточном акте [<7>](#P110), который определяет конец срока нахождения лома металлов в собственности гражданина. Начало же этого срока может определяться по документам о приобретении имущества, остатки которого были сданы на металлолом. При этом приемщики металлолома, выплачивающие освобожденный от налогообложения доход, не признаются налоговыми агентами.

--------------------------------

<7> [Форма](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=139128&dst=100094) такого акта представлена в Приложении 1 к Правилам обращения с ломом и отходами черных металлов и их отчуждения, утв. Постановлением Правительства РФ от 11.05.2001 N 369.

Итак, для целей бухгалтерского учета лом черных и цветных металлов квалифицируется как отходы, которые отражаются в составе материально-производственных запасов. Налоговые преференции, предоставляемые при исчислении НДС, применяются и промышленниками, и специализированными пунктами приема сдачи-приема металлолома. Что касается налога на прибыль, порой ревизоры сомневаются в реальности закупки металлолома и понесенных соответствующих расходов. Опровергнуть это можно такими документами, как приемо-сдаточные акты, заявления физических лиц на принятие лома и отходов черных металлов, путевые листы, справки-расчеты по движению металлолома, договоры поставки металлолома ([Постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=AMS&n=225009) АС МО от 30.06.2015 N Ф05-7669/2015).

Ю.А.Васильев

Д. э. н.,

генеральный директор

КГ "Аюдар"

Подписано в печать

08.10.2015