

О НАЛОГЕ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Федеральная налоговая служба в связи с изменениями, внесенными в главу 21 "Налог на добавленную стоимость" части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) Федеральным законом от 27.11.2023 N 539-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 539-ФЗ), сообщает следующее.

1. Обязанность по уплате налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на основании договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров.

Федеральным законом N 539-ФЗ статья 151 Кодекса дополнена пунктом 4, в соответствии с которым при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (далее - территория Российской Федерации), с территорий государств - членов Евразийского экономического союза (далее - ЕАЭС) на основании договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров обязанность по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость (далее - НДС, налог) возлагается на организацию (индивидуального предпринимателя) - поверенного, комиссионера, агента. В этом случае уплата НДС производится не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет поверенным, комиссионером, агентом импортированных товаров.

Указанная норма вступила в силу с 01.01.2024 (пункт 2 статьи 6 Федерального закона N 539-ФЗ).

Вместе с тем, пунктом 9 статьи 6 Федерального закона N 539-ФЗ предусмотрено, что при ввозе на территорию Российской Федерации с территорий государств - членов ЕАЭС товаров на основании договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию товаров доверителя, комитента, принципала, положения пункта 4 статьи 151 Кодекса применяются в отношении товаров, которые приняты на учет поверенным, комиссионером, агентом начиная с 1 января 2025 года.

В связи с этим с 1 января 2024 года норма пункта 4 статьи 151 Кодекса применяется при ввозе на территорию Российской Федерации товаров с территорий государств - членов ЕАЭС на основании договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров за исключением случая, предусмотренного пунктом 9 статьи 6 Федерального закона N 539-ФЗ, т.е. для договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих приобретение товаров для доверителя, комитента, принципала.

Пунктом 3 Правил заполнения заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (приложение 2 к Протоколу об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств - членов ЕАЭС об уплаченных суммах косвенных налогов от 11.12.2009), предусмотрено, что раздел 1 заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (далее - Заявление) заполняется покупателем товаров (комиссионером, поверенным либо агентом, если законодательством государства - члена ЕАЭС предусмотрена уплата этими лицами косвенных налогов при ввозе товаров на территорию одного государства - члена ЕАЭС с территории другого государства - члена ЕАЭС).

В связи с этим, в случае если российский комиссионер (поверенный, агент) ввозит товары на территорию Российской Федерации с территорий государств - членов ЕАЭС по договору комиссии (поручения, агентскому договору) с покупателем - комитентом (доверителем, принципалом), то при заполнении Заявления необходимо учитывать следующее.

В разделе 1 Заявления в строке 02 "Покупатель" указывается лицо, являющееся комиссионером, поверенным либо агентом. В строке 05 указываются реквизиты договора (контракта) (номер и дата договора (контракта), номера и даты спецификаций), заключенного между продавцом и комиссионером (поверенным, агентом), действующим в интересах покупателя.

Раздел 3 Заявления в указанном случае не заполняется.

2. Порядок применения вычетов сумм НДС, уплаченных при ввозе товаров.

Пунктом 26 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение N 18 к Договору о ЕАЭС от 29.05.2014) предусмотрено, что суммы косвенных налогов, уплаченные по товарам, импортированным на территорию одного государства - члена ЕАЭС с территории другого государства - члена ЕАЭС, подлежат вычетам в порядке, предусмотренном законодательством государства - члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары.

Согласно пункту 2 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления, в отношении товаров, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС или приобретаемых для перепродажи, в порядке, предусмотренном статьей 172 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 172 Кодекса установлено, что при ввозе товаров на территорию Российской Федерации вычеты сумм НДС производятся на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, после принятия товаров на учет и при наличии соответствующих первичных документов.

На основании положений статей 971, 990, 1005 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору поручения, комиссии, агентскому договору поверенный, комиссионер, агент совершают сделки (юридические действия) за вознаграждение и за счет доверителя, комитента, принципала, соответственно.

С учетом изложенного, в случае уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территорий государств-членов ЕАЭС комиссионером (поверенным, агентом) по договору комиссии (поручения, агентскому договору) с налогоплательщиком - покупателем налог принимается к вычету у комитента (доверителя, принципала) после принятия им на учет приобретенных товаров, на основании документов, в том числе подтверждающих уплату НДС комиссионером (поверенным, агентом).

В этой связи комиссионеру (поверенному, агенту) рекомендуется заполнить журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по НДС (приложение N 3 к постановлению Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137) (далее - журнал учета), на основании сведений, отраженных в его Заявлении с отметкой налогового органа об уплате налога.

В этом случае журнал учета заполняется с учетом следующих особенностей.

В части 2 журнала учета указывается: в графе 3 - код вида операции 01; в графе 4 - номер и дата регистрации Заявления в налоговом органе из раздела 2 Заявления; в графе 8 - наименование продавца, указанное в строке 01 раздела 1 Заявления; в графе 14 - итоговая налоговая база, отраженная в графе 15 раздела 1 Заявления; в графе 15 - итоговая сумма НДС, отраженная в графе 20 раздела 1 Заявления. Графа 9 не заполняется.

Часть 1 журнала учета заполняется в разрезе каждого комитента (доверителя, принципала). В ней указывается: в графе 3 - код вида операции 01; в графе 4 - номер и дата регистрации Заявления в налоговом органе из раздела 2 Заявления; в графе 8 - наименование комитента (доверителя, принципала) согласно договору комиссии (поручения, агентскому договору); в графе 9 - ИНН и КПП комитента (доверителя, принципала); в графе 14 - суммарная налоговая база по всем строкам графы 15 раздела 1 Заявления в отношении каждого комитента (доверителя, принципала); в графе 15 - сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров в отношении каждого комитента (доверителя, принципала).

При этом налогоплательщик - покупатель (комитент, доверитель или принципал) отражает в книге покупок (приложение N 4 к постановлению Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137) суммы НДС, уплаченные комиссионером (поверенным, агентом) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории государства - члена ЕАЭС.

В этом случае книга покупок заполняется с учетом следующих особенностей: в графе 2 указывается код вида операции 46; в графе 3 - номер и дата регистрации Заявления в налоговом органе с отметкой налогового органа об уплате налога (из раздела 2 Заявления, ранее представленного в налоговый орган комиссионером (поверенным, агентом); в графах 11 и 12 - соответственно наименование и ИНН/КПП комиссионера (поверенного, агента); в графе 14 - налоговая база, отраженная в графе 15 раздела 1 Заявления, в части стоимости товаров, относящихся к конкретному налогоплательщику - покупателю (комитенту, доверителю или принципалу); в графе 15 - сумма НДС, принимаемая им к вычету в текущем налоговом периоде.

Доведите данное письмо до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.С.САТИН