



Уважаемые пользователи SWIFT!

Информируем Вас о позиции СВИФТ в отношении последствий по НДС при оказании услуг в электронной форме, а также иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ.

I. Законодательное регулирование вопроса, а также позиция Министерства финансов РФ (далее – «Минфин России»)

Как Вам известно, с 1 января 2019 года вступил в силу Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. N 335-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", в соответствии с которым в Налоговый Кодекс РФ (далее – «НК РФ») были внесены положения, устанавливающие новые правила по НДС при оказании иностранным исполнителем услуг в электронной форме.

Согласно положениям НК РФ, действующим с 1 января 2019 года, и разъяснениям, выпущенным Минфином России:

- В отношении услуг в электронной форме, оплаченных начиная с 1 января 2019 года, у российских покупателей больше не будет обязанности выступать налоговыми агентами, исчислять и уплачивать в бюджет НДС от лица иностранных исполнителей услуг в электронной форме. Такие исполнители должны зарегистрироваться в налоговых органах РФ и начать самостоятельно исчислять и уплачивать российский НДС в отношении платежей, полученных по счетам, выставленным в отношении услуг в электронной форме.

Положениями НК РФ установлено, что моментом определения налоговой базы при оказании услуг в электронной форме является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) таких услуг. Таким образом, обязательства по уплате НДС возлагаются на иностранного исполнителя услуг в электронной форме, в том числе в отношении тех услуг, которые были оказаны в 2018 году, но оплачены в 2019 году.

- В отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, оказанных иностранными исполнителями услуг в электронной форме, недавно были выпущены разъяснения Минфина России ¹, в соответствии с которыми с момента постановки иностранного исполнителя услуг в электронной форме на учет в налоговых органах РФ, такой исполнитель должен исчислять и уплачивать НДС самостоятельно, в том числе в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ. Однако до момента регистрации иностранного исполнителя услуг в электронной форме в налоговых органах РФ, суммы НДС в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, подлежат уплате покупателем в качестве налогового агента.

¹ Пожалуйста, смотрите Письма Минфина России от 05.04.2019 N 03-07-08/24055, от 04.04.2019 N 03-07-08/23760, от 04.04.2019 N 03-07-08/23761, от 01.04.2019 N 03-07-08/23446, от 28.03.2019 N 03-07-08/21484; от 15.03.2019 N 03-07-08/17231



II. Последствия

1. Регистрация СВИФТ в налоговых органах РФ в качестве исполнителя услуг в электронной форме

СВИФТ как иностранный исполнитель услуг в электронной форме был зарегистрирован в российских налоговых органах 28 марта 2019 года.

2. Услуги в электронной форме

- **Услуги в электронной форме, в отношении которых СВИФТ выставил счета и получил оплату в 2019 году**

СВИФТ приостановил выставление счетов за услуги в электронной форме до момента регистрации компании в налоговых органах РФ в качестве исполнителя услуг в электронной форме. После получения регистрации в налоговых органах РФ (а именно, после 28 марта 2019 года) СВИФТ возобновил выставление счетов в адрес российских покупателей в отношении услуг, оказанных в электронной форме начиная с 1 января 2019 года.

Эти счета выставляются в соответствии с требованиями, установленными НК РФ для принятия покупателями сумм входного НДС по услугам в электронной форме к вычету (пункт 2.1 статьи 171 НК РФ), т.е. содержат сумму НДС, а также российские ИНН и КПП, присвоенные СВИФТ налоговыми органами РФ.

Последствия для покупателя:

- В отношении услуг в электронной форме механизм исчисления и уплаты НДС покупателями в качестве налоговых агентов больше не применяется.
- Российский НДС исчисляется и уплачивается СВИФТ самостоятельно.
- Покупатели могут принять суммы входного НДС, предъявленные исполнителем услуг в электронной форме, к вычету на основании права на вычет сумм входного НДС (или учесть суммы входного НДС в расходах для целей налога на прибыль, в случае отсутствия раздельного учета по НДС на основании специальной процедуры, установленной для определенных групп налогоплательщиков).

- **Услуги в электронной форме, в отношении которых счета были выпущены в 2018 году, но оплачены в 2019 году или не оплачены на текущий момент**

Так как моментом определения налоговой базы при оказании услуг в электронной форме является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) таких услуг, обязательства по уплате НДС возлагаются на иностранного исполнителя услуг в электронной форме в том числе в отношении тех услуг, которые были оказаны в 2018 году, но оплачены в 2019 году.

В этом случае, так как счета в отношении услуг в электронной форме уже были выпущены, мы выставим *расчетный документ для целей НДС* (пожалуйста, смотрите в приложении), содержащий суммы НДС, подлежащие уплате покупателем в адрес СВИФТ.

В случае если покупатель уже исчислил и уплатил НДС в отношении приобретенных услуг в электронной форме от лица СВИФТ, выступив в качестве налогового агента, расчетный документ для целей НДС позволит такому покупателю осуществить возврат или зачет излишне уплаченных сумм



НДС, исчисленных им ранее в адрес российских налоговых органов в качестве налогового агента от лица СВИФТ.

Обращаем Ваше внимание, что, поскольку с 2019 года ставка НДС была изменена, и возможны ситуации, когда СВИФТ выставял заранее счета за услуги в электронной форме, оказание которых должно было происходить как в течение 2018 года, так и в течение 2019 года (например, счета в отношении услуг в электронной форме, оказываемых с ноября 2018 года по октябрь 2019 года, были выставлены в октябре 2018 года), расчетный документ для целей НДС содержит разделение вознаграждения на сумму, относящуюся к услугам, оказанным в течение 2018 года, и сумму, относящуюся к услугам, оказанным в течение 2019 года, для целей применения корректных ставок НДС.

Расчетные документы для целей НДС в отношении услуг в электронной форме, оказанных СВИФТ в течение 2018 года, но оплаченных в 2019 году, будут готовы и выпущены СВИФТ к концу апреля.

Последствия для покупателя

Если Вы уже оплатили ранее выставленный счет, выплате в пользу СВИФТ подлежит только сумма НДС, указанная в расчетном документе для целей НДС.

В случае если Вы еще не оплатили ранее выставленный счет, оплате подлежит как вознаграждение за услуги, указанное в счете, так и дополнительная сумма НДС из расчетного документа для целей НДС.

Расчетный документ для целей НДС позволит Вам:

- Осуществить возврат или зачет излишне уплаченных сумм НДС, исчисленных ранее в адрес российских налоговых органов в качестве налогового агента от лица СВИФТ;
- Принять к вычету суммы входного НДС, предъявленные СВИФТ в отношении оказанных услуг в электронной форме (на основании права на вычет сумм входного НДС или учесть суммы входного НДС в расходах для целей налога на прибыль, в случае отсутствия отдельного учета по НДС на основании специальной процедуры, установленной для определенных групп налогоплательщиков).

3. Иные услуги, местом реализации которых признается территория РФ

Позиция СВИФТ в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, заключается в следующем:

- Услуги, оказанные до 28 марта 2019 года

Обязательства по исчислению и уплате сумм входного НДС в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, лежат на покупателе таких услуг, выступающим в качестве налогового агента.

На основании вышеизложенного, счета, выпущенные СВИФТ в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, с января 2019 года по 28 марта 2019 года не включают (и не должны были) суммы НДС.

AA



- Услуги, оказываемые после 28 марта 2019 года

На основании разъяснений Минфина России² СВИФТ признает, что обязанность по исчислению и уплате НДС в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, лежит на СВИФТ после регистрации компании в налоговых органах РФ в качестве исполнителя услуг в электронной форме, а именно после 28 марта 2019 года.

Однако в настоящее время не установлена процедура исчисления и уплаты НДС в отношении иных услуг, местом реализации которых территория РФ не признается, иностранными исполнителями услуг в электронной форме, зарегистрированными в налоговых органах РФ.

В частности, до сих пор нет пояснений в отношении того, по какой ставке иностранному исполнителю услуг в электронной форме следует рассчитывать суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ; в какой момент подлежит определению налоговая база по НДС при оказании иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ; должен ли иностранный исполнитель услуг в электронной форме выставлять счета-фактуры в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, в соответствии с форматом, установленным российским законодательством.

Кроме того, текущий формат декларации по НДС, которая должна быть подана иностранными исполнителями услуг в электронной форме, зарегистрированными в налоговых органах РФ, не предусматривает раздела для декларирования иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ³. Таким образом, для иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, оказанных СВИФТ начиная с 28 марта 2019 года, на данный момент нет прозрачной процедуры по исчислению и уплате НДС.

Мы были проинформированы нашими консультантами, что для целей разъяснения вопросов, возникающих в переходный период, 24 апреля 2019 года были выпущены разъяснения Федеральной налоговой службы РФ (далее – «ФНС России») в письме № СД-4-3/7937@. В соответствии с положениями данного письма если российский покупатель самостоятельно исчислил и уплатил НДС в бюджет как в отношении услуг в электронной форме, так и в отношении иных услуг, местом реализации которых территория РФ не признается, то по указанным операциям покупатель имеет право принять суммы НДС, уплаченные в качестве налогового агента, к вычету, а иностранный исполнитель таких услуг не обязан уплачивать соответствующие суммы НДС самостоятельно в качестве продавца услуг в электронной форме, зарегистрированного в налоговых органах РФ.

Последствия для покупателя:

В связи с тем, что на данном этапе нет прозрачной процедуры исчисления и уплаты НДС иностранным исполнителем услуг в электронной форме, зарегистрированным в налоговых органах РФ, в отношении иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ, мы полагаем, что с практической точки зрения российскому покупателю таких услуг необходимо продолжать исчислять и уплачивать НДС в качестве налогового агента до момента выпуска дальнейших разъяснений в отношении процедуры исчисления и уплаты

² Пожалуйста, смотрите Письма Минфина России от 05.04.2019 N 03-07-08/24055, от 04.04.2019 N 03-07-08/23760, от 04.04.2019 N 03-07-08/23761, от 01.04.2019 N 03-07-08/23446, от 28.03.2019 N 03-07-08/21484; от 15.03.2019 N 03-07-08/17231

³ Приказ ФНС России от 05.03.2019 N ММВ-7-3/118@, вносящий изменения в декларацию по НДС, был официально опубликован 18 апреля 2019 года и вступает в силу 19 июня 2019 года.

A handwritten signature or initials are located in the bottom right corner of the page.



НДС иностранным исполнителем услуг в электронной форме, зарегистрированным в налоговых органах РФ.

III. Заключение

В таблице, приведенной ниже, мы суммировали подход, применяемый СВИФТ в отношении услуг, оказанных в электронной форме, а также иных услуг, местом реализации которых признается территория РФ.

Краткие выводы	НДС исчисляется и уплачивается покупателем, выступающим в качестве налогового агента	НДС исчисляется и уплачивается СВИФТ самостоятельно
Услуги		

Услуги в электронной форме	Оплачены в 2019 году, вкл. услуги в электронной форме, в отношении которых счета на оплату были выставлены в 2018, но оплачены в 2019 году	Нет	Да
Иные услуги, местом реализации которых признается территория РФ	Оказаны до 28 марта Оказаны после 28 марта	Да*	Нет

* В соответствии с письмом ФНС России от 24 апреля 2019 года № СД-4-3/7937@ и до момента выпуска дальнейших разъяснений

Мы готовы ответить на любые Ваши вопросы в отношении с вышеизложенного.

С уважением,
Анна Агафонова
CFO SWIFT