



Электронные услуги иностранных компаний как предмет экономического анализа: вопросы бухгалтерского и налогового учета

Подшивалова М.М., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

Кечахмадзе В.Д., преподаватель Санкт-Петербургский Учебно-методический центр № 932 Института профессиональных бухгалтеров и аудиторov России, Санкт-Петербург, Россия

Аннотация. С развитием науки и практики предмет экономического анализа пополняется новыми видами деятельности. В настоящей статье речь идет об электронных услугах иностранных компаний. Этот вид услуг становится предметом исследования экономического анализа, бухгалтерского и налогового учета. Авторами проанализированы основные аспекты учета и налогообложения российских потребителей электронных услуг, изучены варианты оптимизации налогового бремени получателей таких услуг в контексте роста финансовых результатов и эффективности деятельности российских компаний в целом.

Ключевые слова: экономический анализ, внешнеэкономическая деятельность, анализ электронных услуг, бухгалтерский учет, налоговый учет

**Electronic services of foreign companies as a subject of economic analysis:
accounting and tax accounting issues**

Podshivalova M.M., Candidate of Economics, Associate Professor of Accounting and Analysis, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, Russia

Kechakhmadze V.D., Lecturer St. Petersburg Educational and Methodological Center № 932 of the Institute of Professional Accountants and Auditors of Russia, St. Petersburg, Russia

Annotation. With the development of science and practice, the subject of economic analysis is replenished with new types of activities. In this article we are talking about electronic services of foreign companies. This type of service becomes the subject of research of economic analysis, accounting and tax accounting. The authors analyzed the main aspects of accounting and taxation of Russian consumers of electronic services, studied options for optimizing the tax burden of recipients of such services in the context of the growth of financial results and efficiency of Russian companies in general.

Key words: economic analysis, foreign economic activity, analysis of electronic services, accounting, tax accounting

Экономический анализ как функция управления с развитием новых форм и видов деятельности расширяет и дополняет свой предмет исследования и виды. Импорт услуг, в данном случае электронных российскими компаниями является разновидностью их внешнеэкономической деятельности. И как элемент внешнеэкономической деятельности экономических субъектов электронные услуги становятся предметом экономического анализа. Актуальной частью методики такого анализа, на наш взгляд, является исследование вопросов формирования налогового бремени у получателя электронных услуг и ее влияния на оптимизацию финансовых результатов и эффективности работы экономических субъектов в целом.

Оказание электронных услуг пользователям из Российской Федерации (далее РФ) иностранными организациями давно является объектом налогового учета по уплате налога на добавленную стоимость (далее НДС). С недавнего времени остро встал вопрос расчета и уплаты этого налога по услугам в сети интернет, которые оказывают российским пользователям иностранные

компания, не имеющие налогового представительства в РФ, и не являющиеся налоговыми резидентами¹ РФ.

Обложить такие услуги для всех иностранных компаний налогом на прибыль не представляется возможным. В общем случае на основании статей 309-312 Налогового Кодекса РФ (далее НК РФ) налог на прибыль в таком случае может удержать из средств, выплаченных этой иностранной компанией, российская фирма, которая с ней работает. Возникает налогообложение прибыли у источника, а российская организация является налоговым агентом по налогу на прибыль. При наличии со страной, налоговым резидентом которой является эта иностранная организация, соглашения об избежании двойного налогообложения (далее СИДН), стороны руководствуются тем порядком уплаты налога на прибыль, который прописан в соглашении.

По-другому обстоит вопрос с налогообложением указанных доходов косвенными налогами.

По характеру взимания налоги делятся на прямые и косвенные. К прямым налогам относятся налоги на доход (прибыль), имущество и землю. Прямые налоги уплачиваются налогоплательщиком, объектом их налогообложения являются имущество и доход (прибыль) последнего. Косвенные же налоги представляют собой надбавку на цену товаров, работ, услуг, которая уплачивается конечным покупателем. В большинстве случаев расчет и перечисление косвенных налогов в бюджет все равно ложится на налогоплательщика-продавца товаров, работ и услуг. В РФ косвенными налогами являются налог на добавленную стоимость (далее НДС) и акциз. Положения СИДН не регулируют уплату косвенных налогов. В разных странах косвенные налоги уплачиваются в соответствии с положениями местного законодательства.

С 01 января 2017 года в РФ НДС стали облагать некоторые услуги, которые иностранные компании без образования налогового представительства,

¹ Налоговым резидентом РФ не признаются организации, зарегистрированные в иностранном государстве, местом управления которыми не является РФ (п.1 ст. 246 НК РФ)

оказывали физическим лицам через интернет. Для этого иностранные организации должны были в определенном порядке встать на учет в налоговой инспекции в РФ. НДС, который уплачивали такие иностранные организации в бюджет РФ, прозвали «налогом на Google».

Изначально «налог на Google» применялся только к услугам, оказанным иностранными организациями физическим лицам, но с 01 января 2019 года он распространил свое действие и на случаи, когда покупателями являются российские фирмы и предприниматели.

До 01 января 2019 НДС при оказании таких услуг российским организациям уплачивался ими же в качестве налогового агента. Покупая у нерезидента электронные услуги, покупатель – российская организация – либо удерживала налог по ставке 20/120 с каждой оплаты по договору, либо платила НДС по ставке 20% из своих средств, если уплата российского НДС не была установлена договором. Российская организация при этом выставляла счет-фактуру на агентский НДС и имела право при определенных условиях принять его к вычету.

Однако, в начале 2022, в связи со сложившейся ситуацией в мире, иностранные организации стали испытывать затруднения при перечислении «налог на Google» в бюджет РФ. Из-за международных ограничений по банковским переводам и блокировки иностранных платежных систем в РФ это стало практически невозможным.

В марте 2022 года налоговая служба в Письме ФНС России от 30.03.2022 № СД-4-3/3807@ выступила с предложением вернуть российским организациям функции налогового агента по НДС по электронным услугам, оказанным в РФ. А уже с 01 октября 2022 года это норма была внесена в НК РФ Федеральный закон от 14.07.2022 № 323-ФЗ.

На сегодняшний день НДС облагаются следующие услуги, оказанные иностранными организациями в сети интернет²:

² Ст. 174.2 НК РФ

- предоставление прав на использование программного обеспечение, в том числе через личный кабинет;
- оказание рекламных услуг через интернет, в том числе размещение предложения о продаже. В эту группу не входит фактическая продажа товаров, выполнение работ, оказание услуг;
- оказание через интернет информационных услуг по заключению определенных сделок;
- получение доступа к интернет играм;
- поддержка электронных ресурсов пользователей из РФ;
- хранение и обработка информации пользователей из РФ при наличии их согласия на это;
- предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга, а также услуги по их администрированию;
- предоставление прав на использование электронных материалов, например статей, книг, публикаций;
- оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях;
- предоставление доступа к поисковым системам через интернет;
- ведение статистики на сайтах в интернете.

С 01 октября 2022 года российские организации при приобретении вышеуказанных услуг у иностранной организации вновь выполняют функции налогового агента. Они должны рассчитать, удержать и перечислить НДС в бюджет, а также включить информацию об этом в свою собственную декларацию по НДС. После этого уже можно обеспечить себе возможность вычета этого налога (абз. 8 п. 8, п. 10.1 ст. 174.2 НК РФ).

Здесь мы сталкиваемся с первым неприятным последствием для российских компаний. Ведь принять к вычету НДС, уплаченный в качестве налогового агента, могут только российские организации, являющиеся

плательщиками данного налога. Например, компании, которые применяют упрощенную систему налогообложения, этого сделать не смогут³.

Таким образом, организации, применяющие специальные налоговые режимы, уплатят налог в бюджет без возможности уменьшить другие налоговые платежи. Фактически в кризисный период это приводит к увеличению налоговой нагрузки для этих компаний и ухудшению условий по сравнению с предыдущим порядком, установленным для уплаты «налога на Google».

Конечно, для уменьшения налоговой нагрузки можно приобретать вышеуказанные услуги не напрямую у иностранной компании, а у российского посредника. В таком случае налоговым агентом будет являться последний.⁴ Выгодность такого варианта зависит от суммы вознаграждения, которое будет уплачено российскому посреднику.

Второе последствие изменений по «налогу на Google» связано с определением места реализации. Если мы руководствуемся НК РФ, то в соответствии со ст. 148 при оказании электронных услуг место реализации всегда РФ и уплачивать НДС нужно в качестве налогового агента. А вот если мы говорим о странах Евразийского экономического союза⁵, то здесь мы должны руководствоваться Приложением 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе (далее ЕАЭС).

В зависимости от того, какой тип электронной услуги продается, место реализации определяется по-разному. Так, по электронным услугам, связанным с программным обеспечением, предоставлением хостинга и т.п., место реализации услуг определяется по покупателю (п. 29 Приложения № 18 к Договору о ЕАЭС, Письмо Минфина России от 23.07.2021 N 03-07-13/1/59211). А по образовательным электронным услугам место реализации определяется с учетом закона об образовании по месту нахождения продавца (п. 29 Приложения № 18 к Договору о ЕАЭС, п. 4 ст. 16 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-

³ П. 2 ст. 346.11 НК РФ

⁴ п.п. 10, 10.1 ст. 174.2 НК РФ

⁵ В 2023 году это Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика и Российская Федерация.

ФЗ). То есть в последнем случае местом оказания услуги не будет являться РФ и соответственно такая услуга НДС вообще облагаться не будет. Определение места реализации услуги также ложится на плечи российских организаций.

Следующая сложность, с которой сейчас сталкиваются российские организации при уплате НДС с электронных услуг, оказанных иностранной организацией, возникает при уплате аванса по указанным услугам иностранной компании. Дело в том, что 01 января 2023 года изменился порядок уплаты всех налогов. Теперь все налоги уплачиваются на единый налоговый счет, открытый в налоговой для каждого налогоплательщика, через единый налоговый платеж.

Единый налоговый платеж по общему правилу уплачивается без указания принадлежности налога до 28 числа каждого месяца. Таким образом, порядок уплаты «агентского НДС» также изменился с 2023 года: НДС также удерживается при перечислении оплаты иностранному контрагенту⁶, но уплачивается равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим кварталом, до 28 числа каждого месяца в составе единого налогового платежа. Для того чтобы налоговая служба поняла, что российская организация уплачивает именно НДС в качестве налогового агента, российская организация должна будет ежемесячно до 25-го числа каждого месяца, следующего за кварталом, сдавать в налоговую специальный отчет - Уведомление об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов. В этом отчете будет указано, какая часть из уплаченного единого налогового платежа относится к НДС налогового агента. Необходимо добавить, что в течение 2023 года как переходного периода налогоплательщик имеет право в самом платежном поручении на перечисление единого налогового платежа указывать реквизиты уплачиваемого налога. Тогда налоговая сможет отнести этот платеж к определенному налогу и уведомление отправлять в налоговую будет не нужно. Такое правило действует только в 2023 году.

⁶ В Договоре с иностранным контрагентом на оказание электронных услуг может быть предусмотрена уплата НДС за счет российской организации Письмо ФНС России от 08.08.2022 N СД-4-3/10308@ "О порядке исчисления и уплаты НДС при оказании услуг в электронной форме".

Для принятия к вычету НДС в качестве налогового агента электронная услуга должна быть отгружена, и НДС должен быть уплачен в бюджет, причем бюджет должен воспринять это именно как уплату НДС (п. 3 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). То есть с аванса, который был оплачен иностранному контрагенту за электронную услугу, вычет НДС произведен не может быть (п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ, письма Минфина России от 20.03.2018 № 03-07-08/17279, ФНС России от 12.08.2009 № ШС-22-3/634@, Решение ВАС РФ от 12.09.2013 № 10992/13). Вычет производится только после отгрузки. То есть сначала необходимо будет уплатить этот НДС с аванса в качестве налогового агента в бюджет равными долями, потом подать соответствующие уведомления, потом выписать счет-фактуру на отгрузку и только потом принять к вычету. Получается, что НДС налогового агента окажется уплаченным в бюджет, правильно воспринятым, правильно распределенным налоговыми органами, по сути, только по прошествию длительного времени, скорее всего квартала. Здесь мы сталкиваемся с большим промежутком времени между уплатой НДС и принятия его к вычету, что не улучшает финансовое положение экономического субъекта по сравнению с порядком, действующим до 2023 года.

Таким образом, в 2023 году российские организации столкнулись со следующими особенностями при уплате НДС в качестве налогового агента по электронным услугам:

1. невозможность принятия этого НДС к вычету при применении специальных режимов налогообложения;
2. необходимость самостоятельного определения места реализации электронных услуг в соответствии с Приложением 18 к Договору о ЕАЭС;
3. прохождением длительного промежутка времени между уплатой НДС в качестве налогового агента с аванса по электронным услугам и принятием этого НДС к вычету.

На данный момент по пунктам 1 и 3 законодательством не предусмотрено переходных периодов, улучшающих финансовое положение экономического субъекта.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Письмо ФНС России от 30.03.2022 № СД-4-3/3807@.
3. Приложением 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе.
4. Письмо ФНС России от 08.08.2022 № СД-4-3/10308@ «О порядке исчисления и уплаты НДС при оказании услуг в электронной форме».
5. Онлайн-услуги и НДС: регулирование «налога на Google» в России в 2021 году (<https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/onlayn-uslugi-i-nds-regulirovanie-naloga-na-google-v-rossii-v-2021-godu/>)
6. НДС-2023: держим руку на пульсе (Елина Л.А.) («Главная книга», 2023, № 1)
7. Материалы системы КонсультантПлюс (<https://consultant.ru/>)

References:

1. The Tax Code of the Russian Federation.
2. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 30.03.2022 № SD-4-3/3807@.
3. Annex 18 to the Treaty on the Eurasian Economic Union.
4. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 08.08.2022 No. SD-4-3/10308@ «On the procedure for calculating and paying VAT when providing services in electronic form».
5. Online services and VAT: regulation of the «Google tax» in Russia in 2021 (<https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/onlayn-uslugi-i-nds-regulirovanie-naloga-na-google-v-rossii-v-2021-godu/>)
6. VAT-2023: hold your hand on the pulse (Elina L.A.) («The Main book», 2023, № 1)
7. Materials of the ConsultantPlus system ([https://consultant.ru /](https://consultant.ru/))

Для цитирования: Подшивалова М.М., Кечахмадзе В.Д., Электронные услуги иностранных компаний как предмет экономического анализа: вопросы бухгалтерского и налогового учета / Российский экономический интернет-журнал. – 2023. – № 1. URL:

© Подшивалова М.М., Кечахмадзе В.Д., Российский экономический интернет-журнал 2023, № 1.