

**МИНФИН РОССИИ  
ФЕДЕРАЛЬНАЯ  
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА  
(ФНС России)**

**ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ**  
Неглинная, 23, Москва, 127381  
Телефон: (495) 913-00-09; Телефакс: (495) 913-00-05;  
www.nalog.ru

Управления ФНС России  
по субъектам Российской Федерации

Межрегиональные инспекции  
ФНС России

АО «ГНИВЦ»

24.04.2019 № СД-4-3/7937@

На № \_\_\_\_\_

О порядке применения НДС при оказании  
иностранными организациями услуг в  
электронной форме с 1 января 2019 года

Федеральная налоговая служба в связи поступающими обращениями налогоплательщиков о порядке уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) в связи с изменениями законодательства о налогах и сборах, введенными Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ и устанавливающими с 1 января 2019 года новый порядок уплаты НДС при оказании услуг в электронной форме на территории Российской Федерации иностранными организациями, сообщает следующее.

Согласно пункту 3 статьи 174.2 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в редакции, действующей с 1 января 2019 года, иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, указанные в пункте 1 данной статьи, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, производят исчисление и уплату налога на добавленную стоимость, если обязанность по уплате налога в отношении операций по реализации указанных услуг не возложена в соответствии со статьей 174.2 Кодекса на налогового агента.

В соответствии со статьей 174.2 Кодекса налоговыми агентами признаются иностранные организации-посредники, указанные в пункте 3 статьи 174.2 Кодекса, а также российские организации, индивидуальные предприниматели -посредники, указанные в пункте 10 статьи 174.2 Кодекса.

При этом пункт 9 статьи 174.2 Кодекса, предусматривавший, что при приобретении у иностранной организации услуг в электронной форме, указанных в пункте 1 статьи 174.2 Кодекса, российская организация, индивидуальный предприниматель – покупатель услуг выступает налоговым агентом по уплате налога на добавленную стоимость, утратил силу с 1 января 2019 года.

Согласно пункту 4.6 статьи 83 Кодекса иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме, указанные в пункте 1 статьи 174.2 Кодекса, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, и осуществляющая расчеты непосредственно с покупателями указанных услуг, а также иностранная организация - посредник, признаваемая налоговым агентом в соответствии с пунктом 3 статьи 174.2 Кодекса, подлежат постановке на учет в налоговом органе на основании заявления о постановке на учет и иных документов.

При этом ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным Кодексом, влечет привлечение к ответственности, установленной статьей 116 Кодекса.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 161 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется налоговыми агентами. При этом налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, если иное не предусмотрено пунктом 3 статьи 174.2 настоящего Кодекса.

Таким образом, обязанность налогового агента у покупателей в отношении приобретения услуг в электронной форме не возникает независимо от наличия или отсутствия факта постановки на учет в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса иностранной организации и (или) иностранной организации-посредника.

Обязанность налогового агента у покупателей также не возникает в случае, если иностранная организация, состоящая на учете в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса, оказывает услуги, не являющиеся услугами в электронной форме, выполняет работы или реализует товары, местом реализации которых является Российская Федерация (далее - иная реализация).

Если иностранная организация, осуществляющая иную реализацию, на учете в налоговых органах не состоит, то покупатели являются налоговыми агентами по исчислению и уплате налога по иной реализации в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 161 Кодекса, если иное не предусмотрено пунктом 5 статьи 161 Кодекса.

В соответствии с пунктом 8 статьи 174.2 Кодекса иностранными организациями, состоящими на учете в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса, при оказании услуг в электронной форме и (или) при осуществлении иной реализации налоговая декларация по НДС представляется через личный кабинет налогоплательщика в налоговый орган по установленному формату, утвержденному приказом ФНС России от 30.11.2016 № ММВ-7-3/646@.

Вместе с тем необходимо учитывать следующее.

В случае, если при оказании иностранной организацией услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, покупатель самостоятельно исчислил, уплатил НДС в бюджет и принял уплаченную сумму НДС к вычету (включил в стоимость (в расходы)), то по указанным операциям у налоговых органов отсутствуют основания требовать повторной уплаты в бюджет НДС иностранной организацией и отражения ею таких операций в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, а также перерасчета налоговых обязательств у покупателя (исчисленного налога и вычета по налогу (суммы налога, включенной в стоимость (в расходы))).

В случае, если при оказании иностранной организацией, состоящей на учете в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса, иных услуг, не являющихся услугами в электронной форме (выполнении работ, реализации товаров), местом реализации

которых признается территория Российской Федерации, покупатель самостоятельно исчислил, уплатил НДС в бюджет и принял уплаченную сумму НДС к вычету (включил в стоимость (в расходы)), то по указанным операциям у налоговых органов отсутствуют основания требовать повторной уплаты в бюджет НДС иностранной организацией и отражения ею таких операций в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, а также перерасчета налоговых обязательств у покупателя (исчисленного налога и вычета по налогу (суммы налога, включенной в стоимость (в расходы))).

В случае если кроме вышеуказанных операций, по которым покупатель самостоятельно уплатил НДС в бюджет, иностранной организацией или иностранной организацией-посредником, иные операции, подлежащие отражению в налоговой декларации по НДС, не осуществлялись, вышеуказанная налоговая декларация представляется с нулевыми значениями.

Одновременно сообщаем, что в настоящее время прорабатывается вопрос совершенствования порядка налогообложения НДС операций по оказанию иностранными организациями услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, а также по осуществлению такими организациями иной реализации.

Действительный государственный советник  
Российской Федерации 2 класса

Д.С. Сатин