

FEATURES OF ACCOUNTING OF TAX ON ADDED VALUE FOR ELECTRONIC SERVICES OF NON-RESIDENTS IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

ОСОБЕННОСТИ УЧЁТА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ДЛЯ ЭЛЕКТРОННЫХ УСЛУГ НЕРЕЗИДЕНТОВ В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА

Autor: **Андрей ЗАДОРОЖНЫЙ**
e-mail: zadorozhnyy_andrey@bk.ru
Conducător științific: **Liudmila LAPITKAIA**
e-mail: liudmila@ase.md
Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *This article is devoted to the specifics of applying the value added tax in the case of electronic services provided by non-residents of the Republic of Moldova to its residents. Problematic issues arise in the case of providing advertising services via the Internet by non-residents, applying the exchange rate on the date of transaction, payment.*

Key words: VAT, accounting, exchange rate, non-resident.

JEL classification: M Accounting

Введение.

21-й век является веком цифровых технологий. Компьютеры, планшеты и прочие электронные устройства являются неотъемлемой частью нашей жизни, ведь благодаря им мы можем черпать информацию из всемирной паутины. С каждым годом появляются новые технологии и разрабатываются новые приложения, ручной и интеллектуальный труд в многих отраслях заменяется роботами. Реклама и торговля ушла в Интернет-пространство. Реклама является доходной статьёй в доходе сайтов (YouTube) и социальных сетей (Вконтакте, Facebook). По примеру многих государств с 1 Апреля 2020 года Республика Молдова ввела НДС на электронные услуги, которые оказывают нерезиденты резидентам Республики Молдова. С вступлением в силу изменений в налоговом кодексе Республики Молдова, касающихся предоставления электронных услуг нерезидентами возникло множество сложных вопросов по применению данных изменений и правильному их отражению в бухгалтерском учете. Для написания данной статьи были проанализированы следующие нормативные и законодательные акты:

- ✓ *Налогового кодекса раздел III «Налог на добавленную стоимость» РМ от № 1163-XIII от 24.04.1997;*
- ✓ *Закон РМ №171 «О внесении изменений в некоторые законодательные акты»;*
- ✓ *Директива 2006/112/ЕС от 26 ноября 2006 г. «Об общей системе налога на добавленную стоимость»;*
- ✓ *Приказ ГНС № 1164 от 25.10.2012 г – утверждению декларации по НДС -- TVA 12,*
- ✓ *Приказ ГНС №22 от 12.01.2020, утверждающий новый формуляр «Декларация по налогу на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме».*

Основное содержание

Следует отметить, что Закон Республики Молдова №171 «О внесении изменений в некоторые законодательные акты», вступивший в силу с 01.04.2020, дополнил положения Налогового Кодекса РМ, касательно применения НДС при оказании электронных услуг нерезидентами. При этом в статье 95 «Субъекты налогообложения» Налогового кодекса указано, что субъектами налогообложения становятся нерезиденты РМ, поставляющие услуги через электронные сети, осуществляющие предпринимательскую деятельность без

оформления организационно-правовой формы в Республике Молдова, физическим лицам–резидентам Республики Молдова, не осуществляющим предпринимательскую деятельность».

Данные изменения коснулись физических и юридических лиц. Физические лица будут покупать электронные продукты на 20% дороже, а с юридическими возникли вопросы следующего содержания, а именно:

- Возникновение обязательств по НДС в случае импорта электронных услуг для юридических лиц
- Применение валютного курса по импорту электронных услуг от нерезидента при уплате НДС авансом
- Установление ставки НДС при поставке электронных услуг резиденту РМ в зоны свободного предпринимательства.

Одним из сложных вопросов, возникающим при оказании электронных услуг нерезидентами резидентам РМ является: дата возникновения обязательств по НДС в случае импорта электронных услуг для юридических лиц. Рассмотрим порядок отражения в учете операций по оказанию электронных услуг нерезидентами резидентам РМ.

Условный пример 1: 01.02.2020 Компания «Moldova» SRL (резидент РМ и плательщик НДС) заказала разработку собственного сайта у компании «Site Making» - нерезидента РМ. Стоимость услуг составила 5000 \$. Курс валют НБМ на дату поставки и оплаты услуг (01.03.2020) 1\$=17,7711 лей.

Прежде всего нужно определиться с вопросом: представляет ли собой данная хозяйственная операция импорт услуг? Чтобы возникло обязательство по НДС по импорту, нужно чтобы были выполнены следующие условия:

- 1. *Нерезидент должен оказать услугу резиденту РМ,*
- 2. *Место поставки должно быть территория РМ.*

Нерезидент (SiteMaking) действительно оказал услугу (разработку сайта компании), а место поставки указано в части (1) литере (е) статьи 111. «Место поставки услуг» НК РМ:

«е) место нахождения, а при отсутствии такового – место жительства или место пребывания получателя следующих услуг:

– услуги информационных технологий, информатики, предоставляемые с помощью оборудования электронных коммуникаций».

Таким образом, в данной ситуации возникает импорт услуг и данные операции найдут свое отражение в бухгалтерском учете следующим образом

1. Отражается приобретение нематериального актива ($5.000\$ \cdot 17,7711 = 88.855,5$ лей):
Дебет счета 111 «Нематериальные активы», субсчет 111.5 «Программное обеспечение» 88855,50 лей
Кредит счета 521 «Текущие коммерческие обязательства», субсчет 521.2 «Коммерческие обязательства из-за рубежа» 88855,50 лей
2. Оплата суммы НДС и приобретение права на его вычет ($5.000\$ \cdot 20\% \cdot 17,7711 = 17.771,1$ лей):
Дебет счета 534 «Обязательства бюджету», субсчет 534.4 «Обязательства по налогу на добавленную стоимость» 17.771,1 лей
Кредит счета 242.1 «Несвязанные денежные средства на счетах» 17.771,1 лей
3. Оплата задолженности иностранному поставщику:
Дебет счета 521 «Текущие коммерческие обязательства», субсчет 521.2 «Коммерческие обязательства из-за рубежа» 88855,50 лей

Кредит счета 243.1 «Денежные средства на счетах внутри страны» 88.855,50 лей

В примере, указанном выше не возникло валютной курсовой разницы, так как оплата нерезиденту и акцепт обязательства произошли в один и тот же день. Однако на практике возникают ситуации, когда нерезиденту выплачивают аванс. Применение валютного курса по импорту электронных услуг от нерезидента при уплате НДС авансом, рассмотрим в нижеследующей ситуации: 01.02.2020 Компания «Moldova» SRL (резидент РМ и плательщик НДС) заказала электронное приложение у компании Яндекс (нерезидент РМ) стоимостью 6.000\$. Аванс оплачен 1.000\$ в день заказа. Импорт произошёл на следующий день. Оплата оставшейся суммы (5.000\$) была осуществлена 09.02.2020. Курс лея по данным НБМ на 01.02.2020 за 1\$=17.7711 лей, на 02.02.2020 за 1\$=17.7046 лей, на 09.02.2020 за 1\$=17.4240 лей. В соответствии с поправками, внесенными в НК РМ, а именно в части (2) статьи 109 «Сроки налогового обязательства при импорте»: «по импортируемым услугам сроком налогового обязательства и датой уплаты НДС считается дата не позднее подачи декларации по НДС за налоговый период, в котором имел место импорт услуг или их оплата, в зависимости от того, что имело место ранее». «Moldova» SRL должна подать декларацию TVA 12 до 25.03.2020. Таким образом в бухгалтерском учете выплата аванса нерезиденту РМ была отражена следующим образом:

1. Перечисление аванса компании Яндекс на 1 января 2020 ($1.000\$ \cdot 17,7711 = 17.771,1$ лей):

Дебет счета 224 «Текущие авансы выданные», субсчёт 224.2 Авансы, выданные зарубежом» 17.771,1 лей

Кредит счета 243 «Текущие средства в иностранной валюте», субсчёт 243.1 Денежные средства внутри страны 17.771,1 лей

2. Оплата суммы НДС относительно аванса ($1000\$ \cdot 20\% \cdot 17,7711 = 3552,22$ лей):

Дебет счета 534 «Обязательства бюджету», субсчет 534.4 «Обязательства по налогу на добавленную стоимость» 3552,22 лей

Кредит счета 242.1 «Несвязанные денежные средства на счетах» 3552,22 лей

3. Импорт электронного приложения при выдачи инвойса ($6.000\$ \cdot 17,7046 = 106.227,6$ лей):

Дебет счета 111 «Нематериальные активы», субсчет 111.5 «Программное обеспечение» 104.427,6 лей

Кредит счета 521 «Текущие коммерческие обязательства», субсчет 521.2 «Коммерческие обязательства из-за рубежа» 104.427,6 лей

4. Зачёт аванса, выплаченного нерезиденту РМ:

Дебет счета 521 «Текущие коммерческие обязательства», субсчет 521.2 «Коммерческие обязательства из-за рубежа» 17404,60 лей

Кредит счета 224 «Текущие авансы выданные», субсчёт 224.2 Авансы, выданные зарубежом 17404,60 лей

5. Получения права вычета по НДС по курсу импорта (выдача инвойса) ($6.000\$ \cdot 20\% \cdot 17,4046 = 20.885,52$ лей):

Дебет счета 534 «Обязательства бюджету», субсчет 534.4 «Обязательства по налогу на добавленную стоимость» 20.885,52 лей

Кредит счета 242 «Текущие средства в национальной валюте», субсчёт 242.1 несвязанные денежные средства на счетах» 20.885,52 лей

6. Оплата оставшейся части задолженности нерезиденту ($5.000\$ \cdot 17,4240 = 87.120$ лей):

Дебет счета 521.2 «Коммерческие обязательства из-за рубежа» 87.120 лей

Кредит счета 243 «Текущие средства в иностранной валюте» 87.120 лей

7. Отражение отрицательной валютной курсовой разницы по ранее выплаченному авансу $(17.7711-17.7046)*1000=66,5$ лей):

Дебет счета 722 «Финансовые расходы», субсчёт 722.1 расходы по курсовым разницам 66,50 лей

Кредит счета 224 «Текущие авансы выданные», субсчёт 224.2 «Авансы, выданные зарубежом» 66,50 лей

8. Отражение положительной курсовой разницы по обязательствам нерезиденту $(17.7046-17.424)*5000\$=1.403$ лей):

Дебет счета 521 «Текущие коммерческие обязательства», субсчет 521.2 «Коммерческие обязательства из-за рубежа» 1.403 лей

Кредит счета 622 «Финансовые расходы», субсчёт 622.1 «Доходы по курсовым разницам» 1.403 лей

Следует отметить, что существуют определенные особенности применения налога на добавленную стоимость при поставке электронных услуг резиденту РМ в ЗСП нерезидентом. При этом следует принимать во внимание место поставки услуг, которое указано в части 2 статьи 111 «Место поставки услуг» Налогового кодекса РМ, таким образом место поставки считается место нахождения, а при отсутствии такового – место жительства или место пребывания получателя следующих услуг, то есть зона свободного предпринимательства. При импорте товаров и услуг применяется стандартная ставка налога на добавленную стоимость – 20%, однако в соответствии с положениями статьи 104

«Поставки, освобожденные от НДС с правом вычета» НК РМ товары, услуги, поставляемые в зону свободного предпринимательства из-за пределов таможенной территории Республики Молдова считается поставкой освобождённой от НДС с правом вычета.

Государственная налоговая служба РМ издала приказ №12 от 14 января 2020, утверждающий новый формуляр «Декларация по налогу на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями- нерезидентами услуг в электронной форме резидентам РМ.

С 1 января 2020 ГНС РМ расширила перечень своих электронных услуг, на сайте ведомства появилась услуга «e-Commerce VAT». Данная услуга доступна для иностранных компаний, которые осуществляют предпринимательскую деятельность без регистрации в РМ. Они обязаны зарегистрироваться в молдавской налоговой службе с целью налогообложения НДС по электронным услугам.

Если поступления были в нескольких валютах, то нерезидент вправе выбрать одну определённую, из стандарта ISO 4217 и переконвертировать в неё все свои поступления в одну валюту.

Ниже автор представил декларацию по НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, данная декларация была заполнена на основании условных данных.

**Раздел 1.
Декларация
по налогу на добавленную стоимость при оказании иностранными
организациями услуг в электронной форме**

Налоговый период Отчетный год

Сведения об иностранной организации Код страны

(полное наименование иностранной организации)

(идентификационный номер иностранной организации,
выданный в стране регистрации)

(код плательщика НДС иностранной организации,
выданный Государственной налоговой службой)

Дата составления

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей
декларации, подтверждаю:

Фамилия

Имя

Раздел 2.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Код валюты	1	<input type="text" value="USD (840)"/>
Общая стоимость услуг, включая НДС 2 в валюте, указанная в графе 1	2	<input type="text" value="120.000,00"/>
Расчетная ставка налога, %	3	<input type="text" value="20"/>
Общая сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет за текущий налоговый период в валюте, указанной в графе 1 (произведение показателей граф2 и3)	4	<input type="text" value="20.000,00"/>
Корректировка сумм НДС за предыдущие налоговые периоды	5	<input type="text" value="0"/>
Общая сумма НДС к уплате в бюджет (сумма показателей граф 4 и 5)	6	<input type="text" value="20.000,00"/>

Заключение. Введение НДС на электронные услуги неизбежно коснулось Республики Молдовы. По нашему мнению, введение данного налогового новшество необходимо т.к бюджетный дефицит в 1-ом квартале 2020 года достиг 1 миллиарда леев. Рецессия молдавской экономики, порождённой эпидемией короновиральной инфекции усугубляет бюджетный дефицит.

Вместе с тем, следует отметить, что в части бухгалтерского учета налога на добавленную стоимость импорт услуг, является наиболее сложным. Анализируя импорт услуг нерезидентов следует обращать внимание на место поставки, на порядок оплаты импорта услуг, на своевременность представления отчета в части НДС при импорте услуг. Все данные вопросы были отражены в данной статье.

Библиография

- 1) Налоговый кодекс РМ Раздел III «Налог на добавленную стоимость»
<http://lex.md/fisc/codfiscaltxtru.htm>,
- 2) Приказ ГНС «Об утверждении формуляра и порядка заполнения декларации по НДС субъектами налогообложения, предусмотренные ст. 94 лит.д) Налогового кодекса РМ.
<https://www.sfs.md/Upload/LinkedPDF/Ordsin%20Declaratia%20TVA%20nerezidenti%20rus.pdf>