

Материалы Круглого стола «Изменения налогового законодательства: НДС и налог на прибыль», проведенного 18 апреля 2016 года Комитетом СРО АПР по малому бизнесу

Что изменилось	Подробнее	Основания изменений	Вступает в силу
<u>НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ</u> Главные изменения: • Увеличился с 40 до 100 тыс. рублей лимит для признания имущества амортизируемым • Компании со среднеквартальной выручкой не более 15 млн рублей вправе платить авансы раз в квартал			
Плата за присмотр и уход за детьми облагается по нулевой ставке	Дошкольные учреждения (детсады и др.) вправе применять нулевую ставку, если доля доходов от образовательной деятельности не менее 90 процентов в общей сумме доходов. При подсчете доли теперь можно учесть плату за присмотр и уход за детьми. Раньше такого права не было (<u>письмо Минфина России от 06.04.15 № 03-03-10/19184</u>)	<u>Подпункт 2</u> пункта 3, пункт 6 статьи 284.1 НК РФ (в ред. <u>Федерального закона от 02.05.15 № 110-ФЗ</u>)	С 1 января 2016 года
Амортизировать надо имущество дороже 100 тыс. рублей	С 1 января 2016 года лимит для признания имущества амортизируемым в налоговом учете увеличился с 40 до 100 тыс. рублей. Новое значение надо записать в учетной налоговой политике на 2016 год. Активы, которые стоят 100 тыс. рублей и меньше, можно списать единовременно. Амортизировать надо имущество стоимостью 100 000,01 рубля и дороже. Новый лимит можно применить лишь к объектам, которые компания вводит в эксплуатацию с 2016 года и позже. Если организация составила акт ввода до 2016 года, то имущество надо амортизировать до полного списания его остаточной стоимости	<u>Пункт 1</u> статьи 256, <u>пункт 1</u> статьи 257 НК РФ (в ред. <u>Федерального закона от 08.06.15 № 150-ФЗ</u>)	С 1 января 2016 года
Увеличен лимит выручки для перехода на ежеквартальные авансы	Компании вправе не платить с 2016 года ежемесячные авансы, если средняя ежеквартальная выручка за предыдущие	<u>Пункт 3</u> статьи 286, <u>пункт 5</u> статьи 287 НК РФ (в ред. <u>Федерального закона от 08.06.15 № 150-ФЗ</u>)	С 1 января 2016 года

Что изменилось	Подробнее	Основания изменений	Вступает в силу
	четыре квартала не превысила 15 млн рублей. А для вновь созданных компаний лимит 5 млн рублей в месяц, или 15 млн рублей за квартал. Кодекс не обязывает компании сообщать в инспекцию о переходе на квартальные авансы. Но безопаснее это сделать не позднее 28 января, чтобы инспекция не взыскала авансы в январе и феврале. Для этого можно составить письмо в свободной форме		
Снижены ставки налога для некоторых компаний	Для участников Особой экономической зоны в Магаданской области установлена нулевая ставка налога в федеральный бюджет, а региональная ставка не должна превышать 13,5 процента. Применять нулевую ставку с 1 января 2016 года компания вправе, если приобрела статус участника Особой экономической зоны не позднее 31 декабря 2015 года. Для резидентов свободного порта Владивосток также установлена нулевая ставка налога в федеральный бюджет. Региональные власти вправе снизить ставку налога в бюджет субъекта	Пункты <u>1, 1.10</u> статьи 284 НК РФ (в ред. <u>Федерального закона от 23.11.15 № 321-ФЗ</u>), пункт <u>1.8</u> статьи 284, <u>статья 284.4</u> НК РФ (в ред. <u>Федерального закона от 13.07.15 № 214-ФЗ</u>)	С 1 января 2016 года
Надо передавать налоговым агентам сведения о суммах дивидендов	Компания, которая выплачивает дивиденды по ценным бумагам, должна передать налоговому агенту сведения о дивидендах (подлежащих распределению и полученных). Сделать это надо не позднее дня выплаты дивидендов. Передать данные можно несколькими способами: на бумаге, по электронке, опубликовать значения на своем официальном сайте или записать в платежке на перечисление дивидендов	Пункты <u>5, 5.1, 5.2</u> статьи 275 НК РФ (в ред. <u>Федерального закона от 28.11.15 № 326-ФЗ</u>)	С 1 января 2016 года

Что изменилось	Подробнее	Основания изменений	Вступает в силу
<u>НДС</u> Главные изменения: • Можно подтвердить нулевую ставку без договора, если стороны сделки его не заключали • Экспортеры вправе сдавать электронные реестры вместо таможенных деклараций			
Подтвердить нулевую ставку можно без единого договора	Поставщик и покупатель могут заключить между собой договор не только в виде одного документа, но и другим способом. Например, стороны могут обменяться письмами, из которых видно, что компании договорились о предмете, цене, сроке поставки, а также о других существенных условиях сделки. Такие документы экспортер вправе представить вместе с декларацией, чтобы подтвердить нулевую ставку НДС. С 1 января 2016 года об этом прямо сказано в кодексе. Но Минфин и раньше допускал, что компания может представить контракт, заключенный по правилам ГК РФ. То есть и как единый договор, и как ряд документов (<u>письмо от 11.02.14 № 03-07-08/5466</u>)	<u>Пункт 19</u> статьи 165 НК РФ (введен <u>Федеральным законом от 23.11.15 № 323-ФЗ</u>)	С 1 января 2016 года
Некоторые компании получили право ускоренно возмещать НДС	Резиденты свободного порта Владивосток вправе возместить НДС в заявительном порядке, если представят вместе с декларацией договор поручительства управляющей компании. Управляющая компания — это акционерное общество, которое определено Правительством РФ (100 процентов акций принадлежит РФ), или «дочка», созданная с участием такого АО. Если налоговики отменяют решение о возмещении, а экспортер не вернет возмещенный налог в течение 15 календарных дней, то это должна сделать управляющая	<u>Подпункт 4</u> пункта 2 статьи 176.1 НК РФ (в ред. <u>Федерального закона от 13.07.15 № 214-ФЗ</u>)	С 1 января 2016 года

Что изменилось	Подробнее	Основания изменений	Вступает в силу
	компания		
Вместо таможенных деклараций экспортеры могут подавать электронные реестры	Экспортеры вместо таможенных деклараций вправе сдать их электронные реестры, чтобы подтвердить нулевую ставку НДС. Сами копии деклараций налоговики могут запросить в ходе камералки, если сведения из реестров не совпадут с данными из таможни. Тогда представить документы надо в течение 20 календарных дней. Поправка действует с 1 октября, но фактически компании впервые смогут сдать реестры с декларацией за четвертый квартал 2015 года	<u>Пункт 15 статьи 165 НК РФ (введен Федеральным законом от 29.12.14 № 452-ФЗ)</u>	С отчетности за четвертый квартал 2015 года

Новая форма 6-НДФЛ

С 2016 года о суммах НДФЛ, удержанных из доходов физлиц, нужно отчитываться ежеквартально по форме 6-НДФЛ. Она утверждена приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450.

Сдавать расчеты по форме 6-НДФЛ должны все налоговые агенты (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Основание, по которому организация или предприниматель признается налоговым агентом (статьи 226 или 226.1 НК РФ), значения не имеет (письмо Минфина России от 2 ноября 2015 г. № 03-04-06/63268).

Как правило, налоговые агенты по НДФЛ – это работодатели, то есть организации и предприниматели, которые выплачивают доходы по трудовым договорам, или заказчики – организации и предприниматели, которые выплачивают доходы исполнителям на основании гражданско-правовых договоров.

Если в течение отчетного периода организация или предприниматель не выплачивали никаких доходов физлицам, сдавать форму 6-НДФЛ с нулевыми показателями не нужно. Ведь эти расчеты должны сдавать налоговые агенты (абз. 3 п. 2 статьи 230 НК РФ), а если никаких выплат не было, обязанности налогового агента не возникают.

В расчет по форме 6-НДФЛ включаются все доходы, при выплате которых организация признается налоговым агентом. Это зарплата, премии, вознаграждения по гражданско-

правовым договорам и другие доходы (п. 1.1 Порядка, утвержденного приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450).

Впервые форму 6-НДФЛ нужно сдать за I квартал 2016 года (ч. 3 ст. 2, ч. 3 ст. 4 Закона от 2 мая 2015 г. № 113-ФЗ). Срок – до 4 мая 2016 года (включительно).

Расчеты по форме 6-НДФЛ нужно сдавать в налоговые инспекции по месту учета налоговых агентов (п. 2 статьи 230 НК РФ). Как правило, организации представляют такие расчеты в инспекции, где они состоят на учете, по своему местонахождению, а предприниматели – по месту жительства (п.1 статьи 83 НК РФ). Однако в зависимости от статуса организации (предпринимателя) и источника выплаты дохода порядок представления расчетов по форме 6-НДФЛ может быть иным.

№ п/п	Кто и где и получает доходы	Куда подавать форму 6-НДФЛ	Основание
1	Сотрудники головного отделения получают доходы от головного отделения	В налоговую инспекцию по местонахождению головного отделения	п. 2 ст. 230 НК РФ
2	Сотрудники обособленных подразделений получают доходы от обособленных подразделений	В налоговые инспекции по местонахождению обособленных подразделений. Форму 6-НДФЛ составляйте по каждому обособленному подразделению. Даже если эти подразделения состоят на учете в одной и той же налоговой инспекции	абз. 4 п. 2 ст. 230 НК РФ, письмо ФНС от 28 декабря 2015 г. № БС-4-11/23129
3	Сотрудники одновременно получают доходы и в головном отделении, и в обособленных подразделениях - по доходам за время, отработанное в головном отделении - по доходам за время, отработанное в обособленных подразделениях	В инспекцию по местонахождению головного отделения организации (с указанием КПП и кода ОКТМО головного отделения) В инспекцию по местонахождению каждого обособленного подразделения (с указанием КПП и кода ОКТМО соответствующего обособленного подразделения)	письма Минфина России от 7 августа 2012 г. № 03-04-06/3-222, ФНС России от 30 мая 2012 г. № ЕД-4-3/8816
4	Сотрудники обособленных подразделений получают доходы от обособленных подразделений, которые находятся в одном муниципальном образовании, но на территориях разных налоговых инспекций	В инспекцию по месту учета. Встать на учет можно в любой инспекции на территории муниципального образования. В эту инспекцию и подавайте справки по всем обособленным подразделениям, которые расположены на территории муниципального образования	абз. 3 п. 4 ст. 83, абз. 4 п. 2 ст. 230 НК РФ
5	Сотрудники обособленных подразделений организаций –	Выберите инспекцию самостоятельно:	абз. 5 п. 2 ст. 230 НК РФ, письмо

№ п/п	Кто и где и получает доходы	Куда подавать форму 6-НДФЛ	Основание
	крупнейших налогоплательщиков, которые получают доходы от обособленных подразделений	- либо по местонахождению обособленных подразделений; - либо по месту учета организаций в качестве крупнейших налогоплательщиков. В таком случае инспекция по крупнейшим налогоплательщикам самостоятельно передаст сведения о доходах сотрудников обособленных подразделений в инспекции по местонахождению этих подразделений	Минфина России от 2 сентября 2015 г. № 03-04-06/50652
6	Сотрудники, работающие у предпринимателей в деятельности на ЕНВД или патентной системе налогообложения	В инспекцию по месту ведения деятельности на ЕНВД или патентной системе налогообложения	абз. 6 п. 2 ст. 230 НК РФ

Расчет по форме 6-НДФЛ заполняется по общим правилам для налоговой отчетности. При составлении 6-НДФЛ нужно учесть особенности, которые прописаны в Приложении 2 к приказу ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450.

Форма 6-НДФЛ небольшая, но все разделы в ней обязательны.

Форма включает в себя:

- титульный лист;
- раздел 1 «Обобщенные показатели»;
- раздел 2 «Даты и суммы фактически полученных доходов и удержанного налога на доходы физических лиц».

В целом форму составляют нарастающим итогом: за I квартал, за полугодие, за 9 месяцев и за календарный год. Сведения для заполнения расчета берутся из регистров налогового учета по НДФЛ (п. 2.1 Порядка, утвержденного приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450).

Если данные какого-либо раздела не умещаются на одной странице, их можно отразить в дополнительных страницах. Итоговые показатели раздела указываются только на последней странице.

Все страницы составленного расчета нумеруются по порядку: «001», «002», «003» и т. д. Любые поля, где приводят ту или иную сумму (например, размер дохода, выплаченного работникам), должны быть заполнены. Если у организации не было выплат, в них вместо прочерков нужно проставить «0» (пункты 1.2–1.12 Порядка, утвержденного приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450).

Порядок заполнения титульного листа.

В верхней части титульного листа проставляются ИНН и КПП организации. Если подается форма по обособленному подразделению, указывается КПП подразделения. При заполнении ИНН организации в двух последних ячейках ставятся прочерки.

Предприниматели, адвокаты, нотариусы указывают только свой ИНН.

В строку «Номер корректировки» первичного расчета нужно вписать «000». Если сдается исправленный расчет, то указывается порядковый номер корректировки («001», «002» и т. д.).

По строке «Отчетный период (код)» проставляется код:

- 21 – при сдаче расчета за I квартал;
- 31 – при сдаче расчета за полугодие;
- 33 – при сдаче расчета за девять месяцев;
- 34 – при сдаче расчета за год.

Далее в графе «Налоговый период (год)» нужно указать год, за который подается расчет (например – 2016).

По строке «Представляется в налоговый орган (код)» указывается код налоговой инспекции, в которую подается расчет. Код ИФНС можно определить по адресу регистрации с помощью интернет-сервиса на официальном сайте ФНС России.

В поле «По месту нахождения (учета) (код)» также проставляются специальные трехзначные коды:

- 120 – по месту жительства предпринимателя;
- 125 – по месту жительства адвоката;
- 126 – по месту жительства нотариуса;
- 212 – по месту учета российской организации;
- 213 – по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика;
- 220 – по месту нахождения обособленного подразделения российской организации;
- 320 – по месту ведения деятельности предпринимателя на ЕНВД или патентной системе налогообложения;
- 335 – по месту нахождения обособленного подразделения иностранной организации.

В строке «Налоговый агент» указывается краткое наименование организации в соответствии с учредительными документами, а если такого нет – полное наименование. Предприниматели, адвокаты, нотариусы указывают полные имена, без сокращений.

Порядок заполнения Раздела 1.

В Разделе 1 «Обобщенные показатели» указывается общая сумма начисленных доходов, предоставленных вычетов, а также общую сумму начисленного и удержанного налога. Раздел 1 заполняется нарастающим итогом за I квартал, полугодие, девять месяцев и год (письмо ФНС России от 18 февраля 2016 г. № БС-3-11/650). В состав обобщенных показателей включаются доходы (вычеты, суммы налога) по операциям, совершенным в течение отчетного периода.

Например, в разделе 1 за полугодие должны быть отражены показатели за период с 1 января по 30 июня включительно.

По каждой налоговой ставке нужно составить отдельный раздел 1.

Строки 060–090 в такой ситуации заполняются только на первой странице.

В строке 010 указывается налоговая ставка.

По строке 020 отражается весь доход сотрудников нарастающим итогом с начала года. В строке 025 нужно выделить доходы в виде дивидендов.

В строке 030 нужно показать общую сумму вычетов по всем сотрудникам – на эту сумму нужно будет уменьшить налогооблагаемый доход. Строку нужно заполнить также нарастающим итогом с начала года.

В строке 040 отражается сумма исчисленного налога нарастающим итогом с начала года. Она должна быть равна:

Сумма исчисленного НДФЛ (строка 040)	=	Общий доход (строка 020) – Общий вычет (строка 030)	x	Ставка НДФЛ (строка 010)
--------------------------------------	---	---	---	--------------------------

Аналогично заполняется строка 045 по дивидендам:

Сумма исчисленного НДФЛ по дивидендам (строка 045)	=	Общий доход по дивидендам (строка 025)	x	Ставка НДФЛ (строка 010)
--	---	--	---	--------------------------

В строке 050 указывается сумма фиксированных авансовых платежей, которые зачтены в счет НДФЛ с доходов иностранцев, работающих по патентам.

В строке 060 указывается количество человек, которые получали доход в течение отчетного (налогового) периода.

По строке 070 показываем сумму удержанного налога, в строке 080 – сумму НДФЛ, которая была исчислена, но не удержана, по строке 090 – сумму налога, возвращенного в соответствии со статьей 231 Налогового кодекса РФ.

Такие правила установлены пунктом 3.3 Порядка, утвержденного приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450.

Обращаем Ваше внимание на то, что суммы исчисленного (строка 040) и удержанного (строка 070) НДФЛ могут не совпадать. Неравенство будет, если какой-либо доход уже признан, налог с него исчислен, но фактической выплаты еще не было.

Например, датой фактического получения зарплаты считается последний день месяца. В этот день величина дохода известна и сумма налога, которая должна быть удержана из этого дохода (исчисленный НДФЛ), определена. Однако удержать эту сумму до фактической выплаты дохода невозможно. Поэтому показатель для заполнения строки 070 появится только после того, как зарплата будет выдана.

Возможное несоответствие показателей строк 040 и 070 формы 6-НДФЛ предусмотрено контрольными соотношениями. Подтверждает это и письмо ФНС России от 15 марта 2016 г. № БС-4-11/4222.

Ситуация: Как в расчете 6-НДФЛ отражать доходы, которые не облагаются налогом в пределах установленных нормативов.

Общую сумму дохода отразите по строке 020, а не облагаемую налогом сумму – по строке 030 раздела I формы 6-НДФЛ.

Доходы, которые освобождены от налогообложения не полностью, а только в пределах норм, отражают в расчете 6-НДФЛ так же, как в справке 2-НДФЛ. То есть в состав доходов включайте всю выплаченную сумму, а ту часть, которая не облагается НДФЛ, отражайте в составе вычетов.

Например, сотрудник получил от организации подарок стоимостью 6000 руб. От налогообложения освобождена не вся эта сумма, а только ее часть в размере 4000 руб. (п. 28 ст. 217 НК РФ). В разделе I расчета 6-НДФЛ общую стоимость подарка нужно указать по строке 020, а сумму вычета – по строке 030. В результате налоговая база по этому доходу 2000 руб. (6000 руб. – 4000 руб.), а сумма НДФЛ, которая должна быть удержана со стоимости подарка, – 260 руб. (2000 руб. × 13%).

Если доход выплачен в сумме, не превышающей норматив, то обязанность рассчитать и удержать НДФЛ у налогового агента не возникает. Тем не менее эту сумму тоже нужно отразить в расчете 6-НДФЛ. Это позволит правильно рассчитать НДФЛ, если в течение года налоговый агент будет неоднократно выплачивать доходы, которые частично освобождены от налогообложения. Ведь форму 6-НДФЛ нужно составлять нарастающим итогом с начала года (п. 3.1 Порядка, утвержденного приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450).

Порядок заполнения Раздела 2.

В разделе 2 указывают даты получения и удержания налога, предельный срок, установленный для перечисления налога в бюджет, а также суммы фактически полученных доходов и удержанного НДФЛ.

Чтобы правильно заполнить раздел 2, все доходы придется сгруппировать:

- по датам, когда они были фактически выплачены;
- по срокам, когда удержанные из этих доходов суммы НДФЛ должны быть перечислены в бюджет.

То есть для каждой даты фактической выплаты указывают отдельную сумму налога. Если в один день выплачивали доходы, для которых установлены разные сроки уплаты НДФЛ, то эти суммы тоже нужно указать раздельно (письмо ФНС России от 18 марта 2016 г. № БС-4-11/4538).

В раздел 2 включаются только те показатели, которые относятся к трем последним месяцам отчетного периода (письмо ФНС России от 18 февраля 2016 г. № БС-3-11/650).

Например, в разделе 2 расчета за полугодие нужно отразить доходы и НДФЛ (с разбивкой по датам) по операциям, совершенным в периоде с 1 апреля по 30 июня включительно.

Заполняя раздел 2, укажите:

- *по строке 100 – даты фактического получения доходов,*
- *по строке 110 – даты удержания налога,*
- *по строке 120 – даты, не позднее которых должен быть перечислен налог в бюджет. Эти даты указывайте в соответствии с пунктом 6 статьи 226 и пунктом 9 статьи 226.1 Налогового кодекса РФ (письмо ФНС России от 20 января 2016 г. № БС-4-11/546),*
- *по строке 130 – сумму дохода, которую налоговый агент перечислил на дату по каждой строке 100,*
- *по строке 140 – сумму налога, которую агент удержал на дату по каждой строке 110.*

Кроме того, даже если доход получен в течение последних трех месяцев, за которые подается расчет, но срок перечисления НДФЛ с этого дохода еще не наступил, то этот доход в разделе 2 также не отражается. Такой доход и удержанный с него НДФЛ отражаются в разделе 2 расчета 6-НДФЛ за период, в котором налог должен быть перечислен в бюджет (Письма ФНС от 18.03.2016 N БС-4-11/4538@, от 15.03.2016 N БС-4-11/4222@, от 25.02.2016 N БС-4-11/3058@ (п. 2)).

Например, срок выплаты зарплаты за месяц - 4 число следующего месяца.

Соответственно, зарплата за март выплачивается 4 апреля, НДФЛ с нее должен быть перечислен в бюджет не позднее 5 апреля. В этом случае в расчете 6-НДФЛ за I квартал будут отражены (Письма ФНС от 18.03.2016 N БС-4-11/4538@, от 15.03.2016

БС-4-11/4222@):

- по строке 020 Разд. 1 - зарплата за январь - март;
- в Разд. 2 - зарплата за январь - февраль. Зарплата за март попадет в Разд. 2 расчета 6-НДФЛ уже за полугодие.

Раздел 2 состоит из нескольких блоков строк 100 - 140.

В отдельном блоке вы указываете данные о доходах, по которым (п. п. 4.1, 4.2 Порядка заполнения расчета, Письмо ФНС от 18.03.2016 N БС-4-11/4538@):

- НК РФ установлена одна и та же дата фактического получения (строка 100);
- совпадает дата удержания НДФЛ (строка 110);
- НК РФ установлен одинаковый срок перечисления НДФЛ. Дата, не позднее которой надо перечислить налог, указывается по строке 120 (Письмо ФНС от 20.01.2016 N БС-4-11/546@).

Общая сумма таких доходов с НДФЛ отражается по строке 130, а общая сумма удержанного с них НДФЛ - по строке 140.

Ситуация: нужно ли отражать в расчете 6-НДФЛ доходы, налоговая база по которым равна нулю.

Например, сумма стандартных вычетов больше начисленной зарплаты
Да, нужно.

Начисленная зарплата – это доход сотрудника, который нужно отразить в форме 6-НДФЛ. Никаких исключений для доходов, налоговая база по которым равна нулю, в Порядке, утвержденном приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450, нет.

По общему правилу зарплату, начисленную сотруднику, нужно отразить по строке 020, а сумму стандартных налоговых вычетов – по строке 030 раздела 1 расчета. Это правило действует и в том случае, если за счет вычетов налоговая база равна нулю.

Дата фактического получения дохода в виде зарплаты – последний день месяца, за который она начислена. Эту дату укажите по строке 100 раздела 2 формы 6-НДФЛ.

По строке 110 раздела 2 укажите дату удержания налога, то есть дату, когда зарплату выдали из кассы или перечислили на счет сотрудника.

По строке 120 раздела 2 укажите срок перечисления налога с доходов в виде оплаты труда. Это следующий день после выдачи зарплаты. Строку 120 нужно заполнить даже в том случае, если фактически из доходов сотрудника НДФЛ не удержали. Например, когда сумма стандартных вычетов больше начисленной зарплаты.

По строке 130 раздела 2 укажите фактически выплаченную сумму зарплаты, а по строке 140 – сумму НДФЛ, которая в данной ситуации будет равна нулю.

Обратите внимание: Если в расчет включаете доходы, начисленные за 2015 год, но выплаченные в 2016 году, их нужно отражать только в разделе 2 (письмо ФНС России от 25 февраля 2016 г. № БС-4-11/3058).

Пример, как отразить в форме 6-НДФЛ доходы, налоговая база по которым равна нулю.

В организации «Альфа» зарплату за декабрь 2015 года выплатили 28 декабря. А секретарю Е.В. Ивановой начислили в декабре 2015 года, а выплатили только 24 марта 2016 года.

Иванова работает неполный рабочий день, ее оклад – 5500 руб. В 2015 году Ивановой был положен вычет на ребенка-инвалида в размере 6000 руб. как единственному родителю.

Выплату зарплаты Ивановой за декабрь 2015 года бухгалтер отразил только в разделе 2 расчета 6-НДФЛ за I квартал 2016 года:

- по строке 100 – 31.12.2015;
- по строке 110 – 24.03.2016;
- по строке 120 – 25.03.2016;
- по строке 130 – 5500;
- по строке 140 – 0.

Как отражать показатели «переходных» периодов?

Если зарплата начислена в одном отчетном периоде, а выплачена в другом, при заполнении формы 6-НДФЛ учитываются следующие особенности.

В разделе 1 выплаты отражают нарастающим итогом. А в разделе 2 – за последние три месяца отчетного периода. При этом «переходящие» выплаты нужно отразить в расчете в том отчетном периоде, когда операция завершена.

Например, если зарплату, начисленную за март, выплатили в апреле, показатели по этой зарплате в расчете за I квартал отражаются только в разделе 1 (сумму начисленной зарплаты и исчисленного налога). А поскольку зарплату выплатили в апреле, то и налог фактически удержан в апреле, поэтому раздел 2 по мартовской зарплате нужно заполнить в расчете за полугодие.

Что касается зарплаты за декабрь 2015 года, выплаченной в 2016 году, то в разделе 1 расчета за I квартал 2016 года ее отражать не надо. Однако в разделе 2 сумму декабрьской зарплаты нужно показать в периоде выплаты (письма ФНС России от 25 февраля 2016 г. № БС-4-11/3058, от 12 февраля 2016 г. № БС-3-11/553).

Например, если зарплата за декабрь 2015 года выплачена в январе 2016 года, сумму выплаты и удержанного налога отразите в разделе 2 за I квартал 2016 года.

Уточненный расчет.

Уточненный расчет по форме 6-НДФЛ подается обязательно, если после сдачи первичного расчета:

- изменились данные о суммах доходов и налога (например, налог был пересчитан);
- обнаружили ошибки в первичном расчете.

На титульном листе в строке «Номер корректировки» проставляется «001» при сдаче первого уточненного расчета, «002» – второго и так далее (пункт 2.2 Порядка, утвержденного приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450).

Ситуация: Как отразить в форме 6-НДФЛ уменьшение ошибочно начисленных доходов.

Уменьшение дохода и удержанного НДФЛ в расчете 6-НДФЛ отдельно отражать не нужно. Покажите сразу правильные суммы либо в первичном отчете, либо в уточненном – зависит от того, когда обнаружили ошибку.

***Ошибку допустили и исправили в одном и том же квартале.** Расчет 6-НДФЛ сдают по окончании квартала. Поэтому если в том же квартале ошиблись, то в отчете укажите суммы доходов и НДФЛ уже пересчитанные, правильные. Особым образом отражать корректировку не нужно. Такого требования нет в Порядке, утвержденном приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450. В учете ошибку поправьте тем месяцем, когда ее допустили.*

***Ошибку обнаружили после закрытия отчетного квартала.** В этом случае придется составить уточненный расчет. Например, ошибку допустили в январе, а нашли ее после того, как сдали 6-НДФЛ, например в мае. В этом случае подайте уточненный расчет за I квартал.*

В бухучете излишне начисленный доход и излишне удержанную сумму НДФЛ сторнируйте в том месяце, когда исправили ошибку.

Пример, как заполнить 6-НДФЛ, если организация уменьшила в учете ошибочно начисленный доход

Бухгалтер организации «Альфа» 15 января 2016 года начислил Кондратьеву А.С. отпускные в сумме 2000 руб. В этот же день бухгалтер удержал НДФЛ в размере 260 руб. (2000 руб. × 13%). Сумма налога с отпускных перечислена в бюджет 29 января 2016 года.

10 марта 2016 года бухгалтер обнаружил, что Кондратьеву была начислена лишняя сумма отпускных. По расчету Кондратьеву полагается не 2000 руб., а только 1200 руб. А НДФЛ, который нужно удержать из этой суммы, – 156 руб. (1200 руб. × 13%). Бухгалтер уведомил Кондратьева об ошибке. Сотрудник согласился, и излишне выплаченную сумму отпускных удержали из его зарплаты за март.

Права на стандартные вычеты Кондратьев не имеет.

В учете организации сделаны следующие записи:

В январе:

Дебет 20 Кредит 70

– 2000 руб. – начислены отпускные Кондратьеву;

Дебет 70 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ»

– 260 руб. – удержан НДФЛ из отпускных;

Дебет 70 Кредит 50

– 1740 руб. – выданы отпускные из кассы;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ» Кредит 51

– 260 руб. – перечислен НДФЛ в бюджет.

В марте:

Дебет 20 Кредит 70

– 800 руб. (2000 руб. – 1200 руб.) – сторнирована излишне начисленная сумма отпускных;

Дебет 70 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ»

– 104 руб. (800 руб. × 13%) – сторнирована излишне удержанная сумма НДФЛ;

Дебет 73 субсчет «Излишне выплаченные отпускные» Кредит 70

– 696 руб. – излишне выплаченная сумма отпускных отнесена на расчеты с персоналом по прочим операциям;

Дебет 20 Кредит 70

– 20 000 руб. – начислена зарплата Кондратьеву за март;

Дебет 70 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ»

– 2600 руб. – удержан НДФЛ из зарплаты за март;

Дебет 70 Кредит 73 субсчет «Излишне выплаченные отпускные»

– 696 руб. – удержаны излишне выплаченные отпускные (по заявлению Кондратьева).

Зарплата за март выдана в апреле 2016 года. В учете сделаны записи:

Дебет 70 Кредит 50

– 16 704 руб. (20 000 руб. – 2600 руб. – 696 руб.) – выдана зарплата Кондратьеву с учетом удержаний;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ» Кредит 51

– 2496 руб. (2600 руб. – 104 руб.) – перечислен в бюджет НДФЛ с зарплаты за март за вычетом излишне перечисленной суммы НДФЛ с отпускных.

Заполняя форму 6-НДФЛ за I квартал, бухгалтер отразил данные по отпускным Кондратьева в январе:

В разделе 1 по строкам:

- 020 «Сумма начисленного дохода» 1200 руб.;*
- 040 «Сумма исчисленного налога» 156 руб. (1200 руб. × 13%);*
- 070 «Сумма удержанного налога» 156 руб.*

В разделе 2 по строкам:

- 100 «Дата фактического получения дохода» 15.01.2016;*
- 110 «Дата удержания налога» 15.01 2016;*
- 120 «Срок перечисления налога» 31.01.2016;*
- 130 «Сумма фактического полученного дохода» 1200 руб.;*
- 140 «Сумма удержанного налога» 156 руб.*

Сумму налога, которую фактически перечислили в бюджет, в расчете 6-НДФЛ не отражают. Но налоговая инспекция фиксирует ее в карточках лицевого счета налогового агента. Поэтому, перечисляя НДФЛ за март, бухгалтер учел переплату января.

Ситуация: как отразить в форме 6-НДФЛ отпускные, доначисленные из-за пересчета среднего заработка

Доначисленную сумму отпускных в форме 6-НДФЛ укажите как отдельную выплату. Допустим, бухгалтер не включил в расчет среднего заработка какую-то выплату. Не учел годовую премию, начисленную уже после начала отпуска. В этом случае сумму отпускных нужно пересчитать и разницу доплатить сотруднику. А не позднее последнего дня того же месяца направить в бюджет НДФЛ с доплаты (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Пример, как отразить в расчете 6-НДФЛ доплату по отпускным

Сотрудник уходит в отпуск 2 февраля 2016 года. Бухгалтер рассчитал отпускные в сумме 100 000 руб. Отпускные выплатили сотруднику 27 января 2016 года в сумме 87 000 руб. НДФЛ в сумме 13 000 руб. перечислили в бюджет 29 января 2016 года.

1 февраля бухгалтер сделал перерасчет отпускных с учетом годовой премии. В результате величина среднего заработка увеличилась. Бухгалтер пересчитал отпускные.

Сумма доплаты составила 5000 руб. Сумма НДФЛ с доплаты – 650 руб. Доплату в размере 4350 руб. (5000 руб. – 650 руб.) бухгалтер выплатил сотруднику 2 февраля 2016 года. НДФЛ в сумме 650 руб. перечислен в бюджет 26 февраля.

В расчете 6-НДФЛ за I квартал бухгалтер отразил отпускные так.

В разделе 1 по строкам:

- 020 «Сумма начисленного дохода» 105 000 руб.;
- 040 «Сумма исчисленного налога» 13 650 руб. (105 000 руб. × 13%);
- 070 «Сумма удержанного налога» 13 650 руб.

В разделе 2 по строкам:

Основная сумма отпускных:

- 100 «Дата фактического получения дохода» 27.01.2016;
- 110 «Дата удержания налога» 27.01 2016;
- 120 «Срок перечисления налога» 31.01.2016;
- 130 «Сумма фактического полученного дохода» 100 000 руб.;
- 140 «Сумма удержанного налога» 13 000 руб.

Доплата отпускных по результатам перерасчета:

- 100 «Дата фактического получения дохода» 02.02.2016;
- 110 «Дата удержания налога» 02.02 2016;
- 120 «Срок перечисления налога» 29.02.2016;
- 130 «Сумма фактического полученного дохода» 5000 руб.;
- 140 «Сумма удержанного налога» 650 руб.

Реорганизация и ликвидация.

При реорганизации или ликвидации расчет по форме 6-НДФЛ нужно подать за период от начала года до дня реорганизации (ликвидации).

На титульном листе в строке «Период представления (код)» проставляется один из кодов (пункт 2.2 Порядка и Приложения 1 к Порядку):

- 51 – расчет за I квартал,
- 52 – расчет за полугодие,
- 53 – расчет за девять месяцев,
- 90 – расчет за год.

Ответственность по форме 6-НДФЛ.

Налогового агента могут оштрафовать, если он:

- не сдал расчет по форме 6-НДФЛ,
- сдал расчет с опозданием,
- привел в форме 6-НДФЛ недостоверные сведения.

В первых двух случаях размер штрафа составит 1000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для подачи расчета (п. 1.2 статьи 126 НК РФ).

Если налоговый агент – организация, оштрафуют должностных лиц организации, например ее руководителя.

Штраф за каждый расчет с недостоверными сведениями – 500 рублей. Но его можно избежать, если вы успели обнаружить ошибку и подать уточненный расчет до того, как ошибку нашли инспекторы (статья 126.1 НК РФ).

Помимо налоговых штрафов, должностным лицам организации (например, руководителю) может быть назначен административный штраф в размере от 300 до 500 руб. (статья 15.6 КоАП РФ).

Кроме того, за несвоевременное представление расчетов 6-НДФЛ налоговая инспекция вправе заблокировать банковский счет налогового агента (п. 3.2 статьи 76 НК РФ).

Предприниматели, адвокаты, нотариусы к административной ответственности не привлекаются (статья 15.3 КоАП РФ).

Нулевой расчет 6-НДФЛ.

Расчет 6-НДФЛ должны сдавать все налоговые агенты.

Из авторитетных источников

Кудиярова Елена Николаевна, советник государственной гражданской службы РФ 3 класса

"В общем случае налоговые агенты, которые выплачивают доходы физлицам, должны представлять в налоговую инспекцию не только сведения о доходах по форме 2-НДФЛ, но и расчет по форме 6-НДФЛ (Пункт 2 ст. 230 НК РФ). Форма 6-НДФЛ (Приложение N 1 к Приказу ФНС) содержит обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента, в том числе о датах и суммах фактически полученных доходов и удержанного НДФЛ. Она заполняется на основании налоговых регистров по НДФЛ <19>.

Обязанность представлять 6-НДФЛ возложена на налоговых агентов, признаваемых таковыми в соответствии со ст. ст. 226 и 226.1 НК. Если организация в течение года не начисляла и, соответственно, не выплачивала доход никому из физических лиц, она не является налоговым агентом. У организаций, не являющихся налоговыми агентами, обязанность представлять форму 6-НДФЛ отсутствует".

Расчет 6-НДФЛ должны сдавать только те организации и ИП, которые признаются налоговыми агентами (Письмо Минфина России от 02.11.2015 N 03-04-06/63268).

Тем не менее, таким организациям и ИП **необходимо представить в ИФНС письмо в произвольной форме о том, что деятельность не ведется, зарплата не начисляется и не выплачивается.**

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОМПАНИИ. **ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ**

С 01.01.2015 г. в НК РФ введено понятие контролируемых иностранных компаний и установлен механизм включения их прибыли в состав прибыли (дохода) российского резидента с дальнейшим налогообложением. Вместе с тем основной целью данного налогового нововведения является не увеличение налоговой нагрузки, а противодействие уклонению от уплаты налогов через отказ собственников бизнеса от распределения прибыли. В статье проводится обзор основных норм законодательства о контролируемых иностранных компаниях, а также иных положений, связанных с налогообложением иностранных организаций.

В целях реформирования налогообложения прибыли иностранных организаций (далее - ИО) в целом и контролируемых иностранных компаний (далее - КИК) в частности Законами N N 376-ФЗ и 150-ФЗ было существенно дополнено налоговое законодательство, а именно:

- 1) введено понятие контролируемой иностранной компании и контролируемого лица с возложением на российского налогоплательщика обязанности платить налог с дохода в виде прибыли этой КИК;
- 2) появилось понятие налогового резидентства юридического лица;
- 3) введено понятие лица, имеющего фактическое право на доходы (иными словами, бенефициарного собственника);
- 4) установлен порядок оповещения налоговых органов об участии в ИО и КИК;
- 5) применительно к новым нормам определены налогоплательщики и элементы налогообложения (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога);
- 6) предусмотрены переходные положения;
- 7) установлены специальные санкции за нарушение законодательства о КИК.

Содержание Налогового кодекса претерпело многочисленные изменения, среди которых наиболее важны следующие:

- часть первая НК РФ дополнена гл. 3.4 "Контролируемые иностранные компании и контролируемые лица";
- ст. 7 "Международные договоры по вопросам налогообложения" НК РФ пополнилась понятием "лицо, имеющее фактическое право на доходы";
- ст. 105.2 "Порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации" НК РФ существенно дополнена;
- гл. 16 "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение" НК РФ пополнилась ст. ст. 129.5 и 129.6; подверглись изменению ст. ст. 126 и 129.1 НК РФ;
- гл. 25 "Налог на прибыль" НК РФ дополнена ст. 246.2 "Организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ" и ст. 309.1 "Особенности налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний"; одновременно уточнены ст. ст. 250, 251, 277, 309, 312 НК РФ.

Внесенные в Налоговый кодекс изменения касаются прибыльного (доходного) налогообложения и направлены на устранение уязвимостей законодательства, которые позволяли избегать уплаты налогов ИО. Аналогично был преобразован порядок налогообложения доходов физических лиц, но в рамках настоящей статьи он не рассматривается.

Чтобы устранить все имевшие место пробелы законодательства, недостаточно было лишь ввести правила налогообложения прибыли КИК. Поэтому одновременно появилось понятие налогового резидентства РФ в отношении юридических лиц с возможностью

признать резидентом ИО, например, на основании того, что фактическим местом управления такой ИО является Россия. Также претерпел изменения порядок применения двусторонних налоговых соглашений Российской Федерации с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения за счет введения института бенефициарной собственности. И наконец, был пересмотрен подход к налогообложению ИО, не имеющих постоянного представительства в России: у них теперь отсутствуют формальные основания не платить налог на прибыль при операциях друг с другом на территории РФ.

В связи с необходимостью уточнения и исправления некоторых положений Налогового кодекса и Закона N 376-ФЗ 14.12.2015 в Госдуму направлен законопроект N 953192-6. Предполагается, что при воплощении в жизнь закон в части норм, улучшающих положение налогоплательщика на основании п. 3 ст. 5 НК РФ, будет применяться к правоотношениям, возникшим с 01.01.2015. Ниже в табличном виде обобщены наиболее значимые новации, предлагаемые указанным законопроектом.

Таблица 1. Основные положения законопроекта N 953192-6

Налогообложение КИК
Разъяснен порядок расчета прибыли КИК в случае невозможности определения доли участия контролирующего лица. Уточнены условия освобождения от налогообложения прибыли КИК. Уточнен порядок представления и состав уведомлений о КИК и об участии в ИО. Установлен порядок реализации ценных бумаг, приобретенных у КИК. Продлена процедура льготной ликвидации КИК. Устранено двойное налогообложение дивидендов и прибыли КИК. Уточнен состав активных и пассивных доходов
Налоговое резидентство
Установлены правила определения налогового периода для ИО, самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом РФ. Более четко прописаны обязанности ИО, самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом. Определено место проведения выездной проверки ИО - налогового резидента РФ
Бенефициарный собственник
Уточнен порядок определения доли лица в организации
Налогообложение ИО, не осуществляющей деятельности через постоянное представительство в России
Установлены особенности исчисления и уплаты налога с некоторых видов доходов таких ИО. Установлен порядок постановки на учет таких ИО

КИК и контролирующее лицо

Согласно п. 1 ст. 25.13 НК РФ КИК признается ИО, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- 1) организация не является налоговым резидентом РФ;
- 2) контролирующее лицо ИО - организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

Осуществлением контроля над организацией считается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами (п. 7 ст. 25.13 НК РФ).

К КИК также относится иностранная структура без образования юридического лица <1>, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ (п. 2 ст. 25.13 НК РФ).

<1> Иностранная структура без образования юридического лица - организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров (абз. 9 п. 2 ст. 11 НК РФ).

Контроль над иностранной структурой без образования юридического лица означает оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры, в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после налогообложения в соответствии с личным законом <2> и (или) учредительными документами этой структуры (п. 8 ст. 25.13 НК РФ).

<2> Личным законом юридического лица считается право страны, где учреждено юридическое лицо (п. 1 ст. 1202 ГК РФ).

В силу п. 3 ст. 25.13 НК РФ <3> контролирующим лицом ИО выступают следующие лица:

1) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25%;

2) физическое или юридическое лицо с долей участия в ИО (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) свыше 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50%.

<3> В рамках переходных положений п. 1 ст. 3 Закона N 376-ФЗ предусмотрено, что до 01.01.2016 признание лица контролирующим, в соответствии с п. 3 ст. 25.13 НК РФ, осуществляется в случае, если доля участия этого лица в организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50%.

Лицо не признается контролирующим лицом ИО, если его участие в последней реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях <4>, являющихся российскими организациями (п. 4 ст. 25.13 НК РФ).

<4> Публичные компании - российские и иностранные организации, являющиеся эмитентами ценных бумаг, которые (либо депозитарные расписки на которые) прошли процедуру листинга и (или) были допущены к обращению на одной или нескольких российских биржах, имеющих соответствующую лицензию, или биржах, включенных в

перечень иностранных финансовых посредников (абз. 11 п. 2 ст. 11 НК РФ).

Согласно п. 5 ст. 25.13 НК РФ доля участия организации в другой организации или физического лица в организации определяется в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 105.2 НК РФ.

По общему правилу, установленному п. 9 ст. 25.13 НК РФ, контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица признается учредитель (основатель) данной структуры. Условия, при которых последний не считается таковым, перечислены в п. 10 ст. 25.13 НК РФ. Кроме того, п. 12 указанной статьи определены критерии, при которых контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица признается иное лицо, не являющееся ее учредителем (основателем).

Таблица 2. Основания наличия или отсутствия контроля над КИК

Условия, при которых лицо признается контролирующим...	Условия, при которых лицо не признается контролирующим...
...над организацией	
Доля участия физического или юридического лица в ИО составляет более 25%. Доля участия физического или юридического лица в ИО превышает 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, составляет более 50%. Лицо осуществляет контроль над ИО в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей	Участие лица в ИО реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями
...над структурой без образования юридического лица	
Лицо выступает учредителем (основателем). Лицо, не являющееся учредителем (основателем), осуществляет контроль над структурой, и при этом в отношении его выполняется хотя бы одно из условий: - оно имеет фактическое право на доход (его часть), получаемый структурой; - оно вправе распоряжаться имуществом структуры; - оно вправе получить имущество структуры в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора)	Лицо выступает учредителем (основателем), и при этом в отношении его одновременно выполняются следующие условия: - оно не вправе прямо или косвенно получать (требовать получения) прибыль (доход) структуры полностью или частично; - оно не вправе распоряжаться прибылью (доходом) структуры или ее частью; - оно не сохранило за собой права на имущество, переданное структуре (имущество передано на условиях безотзывности); - оно не осуществляет над структурой контроль в отношении распределения прибыли

Уведомление об участии в ИО и уведомление о КИК

В соответствии с п. 3.1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган:

- 1) о своем участии в ИО, если доля такого участия, определяемая в порядке,

установленном ст. 105.2 НК РФ, превышает 10%;

2) об учреждении иностранных структур без образования юридического лица <5>;

3) о КИК, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

<5> Подпункт 2 п. 3.1 ст. 23 НК РФ указан в ред. законопроекта N 953192-6.

Сроки и порядок подачи уведомлений предусмотрены ст. 25.14 НК РФ.

Уведомление об участии в ИО <6> подается в налоговый орган в срок не позднее одного месяца <7> с даты возникновения (изменения доли) участия в ИО, являющегося основанием для представления уведомления. Если впоследствии это основание не изменилось, повторно налоговый орган об участии в ИО не извещается. В случае прекращения участия в иностранной организации налогоплательщик информирует об этом контролеров не позднее месяца с даты прекращения участия (п. 3 ст. 25.14 НК РФ).

<6> *Форма уведомления об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юрлица), Порядок заполнения, а также Формат и Порядок представления уведомления в электронном виде утверждены Приказом ФНС России от 24.04.2015 N ММВ-7-14/177@.*

<7> *В рамках переходных положений п. 3 ст. 4 Закона N 376-ФЗ предусмотрено, что уведомления представляются начиная с 15.06.2015.*

Уведомления о КИК представляются налогоплательщиками - налоговыми резидентами РФ не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором контролирующим лицом на основании положений гл. 23 или гл. 25 НК РФ признается доход в виде прибыли КИК (п. п. 2, 3 ст. 25.14 НК РФ).

При наличии у налогового органа информации (в том числе полученной от компетентных органов иностранных государств), свидетельствующей о том, что налогоплательщик является контролирующим лицом ИО (иностранной структуры без образования юридического лица), но при этом не направил в налоговый орган уведомление, предусмотренное п. 6 ст. 25.14 НК РФ, в случаях, указанных в ст. 25.13 НК РФ, налоговый орган направляет этому налогоплательщику требование представить указанное уведомление в установленный налоговым органом срок, который не может быть менее 30 дней с даты получения упомянутого требования (п. 8 ст. 25.14 НК РФ в ред. законопроекта N 953192-6).

Как видно из приведенных положений НК РФ, налоговые органы получают сведения, во-первых, от самих налогоплательщиков, во-вторых, от компетентных органов иностранных государств. Формулировка п. 8 ст. 25.14 НК РФ также не исключает получение сведений из иных, в том числе открытых, источников информации.

Налогообложение прибыли КИК

Налогообложение прибыли КИК производится в соответствии со ст. 25.15 "Порядок учета прибыли контролируемой иностранной компании при налогообложении" и ст. 309.1 "Особенности налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний" НК РФ. Согласно п. 25 ст. 250 НК РФ прибыль КИК признается внереализационным доходом, который учитывается при определении облагаемой базы по налогу на прибыль российского налогоплательщика.

Прибыль КИК **уменьшается на величину дивидендов**, выплаченных иностранной компанией в календарном году, следующем за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта отчетность.

Если финансовая отчетность компании, в соответствии с ее личным законом, не

составляется, применяется календарный год. Следовательно, прибыль КИК, являющейся иностранной структурой без образования юридического лица или иностранным юридическим лицом, для которого согласно его личному закону не предусмотрено участия в капитале, уменьшается на величину распределенной прибыли (п. 1 ст. 25.15 НК РФ с учетом законопроекта N 953192-6).

Если по итогам периода, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность за финансовый год, у ИО отсутствует возможность распределения прибыли (полностью или частично) между участниками (пайщиками, доверителями или иными лицами) по причине установленной личным законом данной организации обязанности **направления этой прибыли на увеличение уставного капитала**, такая прибыль не учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика - контролирующего лица (п. 8 ст. 25.15 НК РФ).

Далее сумма налога с прибыли, полученной КИК за соответствующий период, **уменьшается на величину налога**, исчисленного по этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством РФ, а также налога на прибыль организаций, начисленного с прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в России (п. 11 ст. 309.1 НК РФ).

В совокупности вышеперечисленные правовые нормы создают такую базу налогообложения, при которой не приходится переплачивать налоги реально работающей КИК.

Не ограничиваясь этим, закон в ст. 25.13-1 и п. 7 ст. 25.15 НК РФ определяет ряд оснований, по которым априори платить налог не требуется.

Так, в силу п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ прибыль КИК освобождается от налогообложения, если в отношении последней выполняется **хотя бы одно** из следующих условий:

1) она является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;

2) она образована по законодательству государства - члена ЕАЭС и имеет постоянное местонахождение в этом государстве;

3) эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для этой ИО составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций;

4) она является одной из следующих контролируемых иностранных компаний:

- активной иностранной компанией;
- активной иностранной холдинговой компанией;
- активной иностранной субхолдинговой компанией;

5) она признается банком или страховой организацией, осуществляющими деятельность в соответствии со своим личным законом на основании лицензии или иного специального разрешения на ведение банковской или страховой деятельности;

6) она является одной из следующих иностранных организаций:

- эмитентом обращающихся облигаций;
- организацией, уполномоченной на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям;
- организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых выступает другая иностранная организация;

7) она участвует в проектах по добыче полезных ископаемых;

8) она является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

И наконец, согласно п. 7 ст. 25.15 НК РФ прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по соответствующему налогу в случае, если ее величина, рассчитанная по ст. 309.1 НК РФ, составила более 10 млн руб.

Порядок вступления в силу законодательства о КИК и переходные положения

Обновленное законодательство о налогообложении прибыли ИО и КИК вступило в силу 01.01.2015. При этом первые налоговые последствия в виде уплаты налога с прибыли КИК возникают **в 2017 г.**

Это обусловлено тем, что в силу пп. 12 п. 4 ст. 271 НК РФ датой получения дохода в виде прибыли КИК признается 31 декабря календарного года, **следующего** за налоговым периодом, на который приходится дата окончания периода, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность за финансовый год по законодательству иностранного государства (территории) местонахождения (регистрации) ИО (иностранной структуры без образования юридического лица). Если же личным законом КИК не предусмотрено составление и представление финансовой отчетности, датой получения дохода считается 31 декабря календарного года, **следующего** за налоговым периодом, на который приходится дата окончания финансового периода.

Таким образом, в любом случае доход в виде прибыли КИК, полученной в 2015 г., не будет учитываться при исчислении налога на прибыль за указанный год. Первый налоговый период, за который в налогооблагаемую базу будет включена доля прибыли КИК, - это 2016 г., а первая налоговая декларация с учетом этой прибыли представляется по сроку 28.03.2017. Соответственно, первая обязанность по уведомлению о КИК возникнет у налогоплательщиков за 2016 г. с предельным сроком представления 20.03.2017 (см. Письмо Минфина России от 20.10.2015 N 03-03-06/60105).

Поскольку новации в налогообложении ИО ощутимы как с административной, так и финансовой точки зрения, Законом N 376-ФЗ предусмотрен ряд переходных положений для сглаживания последствий и более мягкого претворения в жизнь соответствующих нововведений.

Во-первых, это поэтапное снижение лимита для освобождения дохода в виде прибыли КИК от налогообложения: для 2015 г. - 50 млн руб., для 2016 г. - 30 млн руб., для 2017 г. и последующих лет - 10 млн руб.

Во-вторых, это также иной (более высокий по сравнению с НК РФ) предел доли участия лица в ИО для признания его контролирующим. Так, до 01.01.2016 лицо считается таковым при 50%-ной и выше доле его участия в иностранной организации (по п. 3 ст. 25.13 НК РФ - 25 или 10%).

Такие меры на время сузят круг лиц, подпадающих под новый вид налогообложения.

В-третьих, это возможность и временной лаг для того, чтобы в льготном порядке избавиться от КИК и тем самым оградить себя от уплаты налога и административных хлопот. При ликвидации ИО до 01.01.2017 (в законопроекте N 953192-6 - до 01.01.2018, а при определенных условиях и позднее этой даты) доходы в виде стоимости полученного имущества (имущественных прав) не включаются в налоговую базу у ее акционера (участника, пайщика), признаваемого контролирующим лицом этой ИО (п. 2.2 ст. 277 НК РФ).

