

О формах отчетности по налогу на прибыль — новых и требующих обновления



Приказом ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@ утверждена новая форма налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов. О ее составе и об основных положениях, касающихся порядка ее заполнения, наши читатели уже знают*. Но все же некоторые вопросы остаются. За разъяснениями редакция журнала «Налоговая политика и практика» обратилась к начальнику отдела налога на прибыль Управления налогообложения юридических лиц ФНС России **Андрею Юрьевичу Конькову**.

* См.: Андреева О.Ю. Новая форма налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов // Налоговая политика и практика. 2016. № 6. С. 30—35.

Андрей Юрьевич, в чем причина принятия новой формы налогового расчета и какие принципиальные нововведения она содержит?

Прежняя форма налогового расчета, которая была утверждена приказом МНС России от 14.04.2004 № САЭ-3-23/286@, устарела как морально, так и методологически (не отражала изменения законодательства, в том числе в части удержания налогов при выплате доходов иностранным лицам, не являющимся фактическими получателями таких доходов).

При разработке новой формы налогового расчета мы учли большинство предложений бизнеса, высказанных в ходе общественного обсуждения ее проекта, и предусмотрели возможность ее представления правопреемником при реорганизации.

Напомню, что в разделе 1 налогового расчета отражаются суммы налога, подлежащие уплате по выплатам, произведенным в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода по соответствующему КБК (дивиденды, проценты, прочие выплаты) и по каждому сроку уплаты налога. Это сделано по аналогии с декларацией по налогу на прибыль и позволит корректно отражать налоговые обязательства в КРСБ.

В разделе 2 налогового расчета появилась строка 020 для указания суммы налога с начала налогового периода (нарастающим итогом). Это удобно и для налоговых органов, и для налогоплательщиков, поскольку дает возможность максимально оценить сумму налога, которая будет исчислена по итогам налогового периода в целом. И кроме того, требование об исчислении суммы налога нарастающим итогом содержится в НК РФ.

Новый раздел 3 налогового расчета заполняется отдельно в отношении каждой иностранной организации — получателя дохода от источников в РФ. Каждому разделу 3 по строке 001 налогоплательщик (налоговый агент) присваивает уникальный номер по порядку, начиная с первого. Это позволяет проследить динамику выплат по конкретной иностранной организации — постоянному контрагенту, а также удобно для налогового контроля в целях прослежи-

вания изменений в расчетах от одного отчетного периода к другому.

Каким образом нашли отражение в новой форме налогового расчета изменения в законодательстве, касающиеся определения статуса фактического получателя дохода?

Указанные изменения учтены в разделе 3 налогового расчета. В частности, в строках 060—080 подраздела 3.1 отражается информация о документе, подтверждающем постоянное местонахождение (резидентство) получателя дохода (статьи 310, 312 НК РФ).

Кроме того, учтены особенности исчисления и уплаты налога с доходов в виде дивидендов по ценным бумагам российских организаций, учитываемым на счетах депо иностранного номинального держателя, иностранного уполномоченного держателя и (или) депозитарных программ. Напомню, что в этом случае с доходов в виде дивидендов налоговый агент обязан уплатить налог в бюджет на 30-й день с даты его исчисления (п. 11 ст. 310.1 НК РФ). Это особенно актуально для переходных моментов, когда выплата дивидендов происходит в одном отчетном периоде, а уплата налога с них — в другом.

Также предусмотрено отражение информации о российской организации — эмитенте эмиссионных ценных бумаг (строки 170—190 подраздела 3.2).

В подраздел 3.2 налогового расчета введена строка 090, в которой указывается сумма налога, удержанная у источника выплаты дохода между датами исполнения первой и второй частей сделки РЕПО.

В случае если в период между первой и второй частями сделки РЕПО по акциям, которые являются предметом этой сделки, выплачиваются дивиденды, то последние не считаются доходами организации-покупателя по первой части РЕПО, т. е. организации, владеющей ценными бумагами в данный период. Однако налоговый агент может и не знать о том, что акции принадлежат плательщику на временной основе, и, считая его получателем дохода, удерживать с таких дивидендов налог. Строка 090 подраздела 3.2 как раз и предназначена для того, чтобы правильно отразить ситуацию, когда налог удержан, а дохода нет.

Еще одно нововведение — строка 160 подраздела 3.2, в которой указывается основание для применения пониженной ставки налога или освобождения от налогообложения.

Кроме того, в подразделе 3.2 налогового расчета появилась строка 150, в которой отражается код, указывающий на наличие (отсутствие) у налогового агента сведений о лице, имеющем фактическое право на доход. Напомню, что с 01.01.2017 вместо права налогового агента, выплачивающего дивиденды, запросить у иностранной организации, получившей доход в виде дивидендов, и у лица, имеющего фактическое право на дивиденды, документы, подтверждающие данное право, вводится обязанность этих организаций (лиц) предоставить соответствующие документы (п. 1.2 ст. 312 НК РФ).

Можно упомянуть и о подразделе 3.3, который заполняется, если налоговому агенту известно, что фактическое право на доход имеет не иностранная организация, которой выплачивается доход, а иное лицо.

Если российская организация выплачивает иностранной организации доходы, не указанные в п. 1 ст. 309 НК РФ, нужно ли отражать такие выплаты в налоговом расчете?

Сегодня нет универсального ответа на этот вопрос, и вот почему.

Позиция Минфина России, выраженная в письме от 15.07.2015 № 03-08-13/40642, такова: доходы, не подлежащие налогообложению в России с учетом п. 2 ст. 309 НК РФ, отражаются налоговым агентом в налоговом расчете.

Суммы, выплаченные организацией своим иностранным контрагентам, могут варьироваться в зависимости от их назначения. Одно дело, когда речь идет, например, о небольших суммах комиссионного вознаграждения за отправку сообщений по системе SWIFT или о комиссии Bloomberg, другое — о многомиллионных суммах за приобретение недвижимости. Указанные суммы не упомянуты в ст. 309 НК РФ как подлежащие налогообложению в России, но очевидно, что и экономически, и стратегически они различаются. Поэтому и риски того, что информация о выплатах не сможет использоваться для прогнозирования, тоже разные. Провести же водораздел между значительными и незначительными, существенными и несущественными суммами очень тяжело.

Поэтому требование Минфина России о необходимости отражения доходов, не подлежащих налогообложению в России, в налоговом расчете вполне объяснимо.

Следует ли отражать в налоговом расчете доход, получателем которого является не иностранная организация, а ее российское представительство?

Нет, не следует. Представительства иностранных организаций признаются самостоятельными налогоплательщиками налога на прибыль, поэтому не считаются иностранными организациями для целей применения ст. 309 НК РФ и заполнения налогового расчета.

В налоговый расчет включаются только доходы, которые выплачиваются в пользу иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность через постоянное представительство.

Андрей Юрьевич, давайте теперь обратимся к форме налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Почему до сих пор в ней не нашли отражения изменения законодательства, которые произошли еще в 2015 году?

Действительно, право уменьшить налог на прибыль на сумму уплаченного торгового сбора (п. 10 ст. 286 НК РФ) возникло с 01.01.2015; право отражать в налоговой декларации симметричную корректировку (подп. 2 п. 3 ст. 105.18 НК РФ) — с 08.07.2015; налоговая ставка в отношении дивидендов (подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ) изменилась с 01.01.2015.

Но внесение изменений в форму налоговой декларации — длительный процесс. Существует определенная процедура, установленная постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009 и касающаяся всех нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, а не только форм налоговых деклараций, утверждаемых ФНС России. Процедура многоэтапная и занимает от 6 до 8 месяцев. Один из обязательных этапов процедуры — общественное обсуждение проекта в сети Интернет после размещения его на портале regulation.gov.ru, что позволяет соблюсти баланс частных и общественных интересов. То есть федеральные органы исполнительной власти не могут составлять свои нормативные правовые акты, исходя исключительно из собственного видения проблемы и не учитывая интересы граждан, бизнеса.

Законодательные изменения, о которых я сказал, были приняты и вступили в силу с начала и с середины 2015 года, так что практической возможности внести изменения в форму налоговой декларации по налогу на прибыль организаций не было. Кро-


ме того, мы посчитали, что принятие обновленных форм налоговой отчетности ближе к концу года создало бы серьезные проблемы для налогоплательщиков, связанные с необходимостью адаптации своего программного обеспечения, проведения образовательных мероприятий для сотрудников.

Поэтому, чтобы разъяснить налогоплательщикам, как отразить эти новации НК РФ в действующей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, были приняты письма ФНС России от 12.08.2015 № ГД-4-3/14174@ (о торговом сборе), от 26.04.2016 № ЕД-4-13/7364 (о симметричных корректировках), от 26.02.2015 № ГД-4-3/2964@ (о ставках по дивидендам). Таким образом, в краткосрочной перспективе мы закрыли вопрос об отражении изменений, принятых в 2015 году, в декларации по налогу на прибыль организаций и смогли сосредоточиться на разработке ее обновленной формы.

Однако появилось еще одно очень важное обстоятельство, которое требуется учесть в форме налоговой декларации, — новые правила налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (КИК), которым отведен целый раздел НК РФ.

Работу над обновлением формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций могу назвать глобальной: предстоит учесть изменения, связанные с торговым сбором, симметричными корректировками, дивидендами, а также дополнения, связанные с отражением прибыли КИК.

На портале regulation.gov.ru уже вывешено уведомление о начале разработки ФНС России проекта приказа «О внесении изменений в приказ Федеральной налоговой службы от 26 ноября 2014 года № ММВ-7-3/600@ “Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме”» (ID проекта 02/08/05-16/00048655). Призываю всех заинтересованных налогоплательщиков поучаствовать в разработке листа декларации, в котором будет указываться прибыль КИК. Нам важно мнение бизнеса, налогоплательщиков об алгоритме заполнения этого листа. Свои предложения и пожелания налогоплательщики могут оставить на портале regulation.gov.ru.

Спасибо за беседу! 

Беседовали Е.В. Орлова, Н.И. Попова