

## 04 страховые взносы

*Специалисты ПФР разъяснили, как определяется наличие достаточных оснований считать, что компания, получившая отсрочку по уплате взносов, рассчитается с фондом*

## 06 налог на прибыль

*По мнению арбитров, расходы на списание пришедших в негодность продуктов питания не нормируются, а учитываются в полном размере*

## 30 расчеты

*Учредитель не пришел за дивидендами: каковы последствия в бухгалтерском и налоговом учете?*



## Налоговый кодекс получил новые поправки

**Николай Рудоманов,  
юрист Налоговой практики VEGAS LEX**

Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ (далее — Закон № 150-ФЗ) внес очередные изменения в первую и вторую части Налогового кодекса, большинство которых вступило в силу со дня опубликования закона. Основные поправки связаны с налогообложением контролируемых иностранных компаний, симметричными корректировками в отношении контролируемых сделок, а также увеличением порогового значения стоимости имущества для признания его амортизируемым. Подробности в нашей теме номера.

продолжение на с. 25

## ТЕМА НОМЕРА

# Налоговый кодекс получил новые поправки

начало на с. 01

## ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ КИК

Напомним, что контролируемой иностранной компанией (далее — КИК) признается иностранная организация (структура без образования юридического лица), не являющаяся налоговым резидентом РФ, но контролируемая российскими налоговыми резидентами. Контроль для целей КИК определяется, в частности, размером участия контролирующего лица (п. 3 ст. 25.13 НК РФ):

- 25% — доля участия физического или юридического лица в иностранной организации;
- 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%.

Законом № 150-ФЗ внесены поправки, расширившие основания, при которых прибыль КИК не подлежит налогообложению на территории РФ. Указанные изменения имеют обратную силу и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г.

Итак, перечислим новые основания.

1. Владение КИК через публичные российские компании (п. 4 ст. 25.13 НК РФ). Не признается контролем владение иностранной организацией через одну или несколько публичных российских компаний. Ввиду отсутствия контроля над иностранной организацией нераспределенная прибыль не подлежит налогообложению на территории РФ по правилам КИК. При этом Закон № 150-ФЗ не устанавливает минимальное количество участников публичной компании.

2. КИК является либо активной иностранной компанией, либо активной холдинговой, либо активной субхолдинговой компанией (п. 1, 8 ст. 25.13-1 НК РФ). Здесь необходимо определиться с понятиями.

Активной иностранной компанией признается иностранная организация, у которой доля пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти и других видов доходов, предусмотренных подп. 1—12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ) за финансовый год составляет не более 20% в общей сумме всех доходов (п. 3 ст. 25.13-1 НК РФ). Активная иностранная компания должна иметь постоянное местонахождение в государстве, с которым у Российской Федерации имеется действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, при этом такое государство отсутствует в перечне стран, не обеспечивающих обмен информацией, утвержденном ФНС России (п. 7 ст. 25.13-1 НК РФ). На момент подготовки настоящего материала такой перечень не утвержден.

Активной иностранной холдинговой компанией признается иностранная организация, одновременно отвечающая следующим признакам:

- доля участия российского контролирующего лица в иностранном холдинге составляет не менее 75% в течение 365 последовательных календарных дней (п. 4 ст. 25.13-1 НК РФ);
- доходы у иностранного холдинга отсутствуют, либо доля пассивных доходов (за исключением дивидендов от активных иностранных компаний и иностранных субхолдинговых компаний) не превышает 5% за финансовый год;
- доля прямого участия иностранного холдинга в каждой активной иностранной компании составляет не менее 50% в течение 365 последовательных календарных дней;



■ доля прямого участия иностранного холдинга в активной субхолдинговой компании составляет не менее 75% в течение 365 последовательных календарных дней.

Активной иностранной субхолдинговой компанией будет считаться иностранная организация, в которой:

■ доля участия иностранной холдинговой компании составляет не менее 75% в течение 365 последовательных календарных дней;

■ доходы у иностранного субхолдинга отсутствуют, либо доля пассивных доходов (за исключением дивидендов от активных иностранных компаний) не превышает 5% за финансовый год;

■ доля прямого участия иностранного холдинга в каждой активной иностранной компании составляет не менее 50% в течение 365 последовательных календарных дней.

Дополнительным условием для активных иностранных холдинговых и субхолдинговых компаний является ненахождение в одной из стран офшорного перечня, утвержденного приказом Минфина России от 13.11.2007 № 108н (п. 7 ст. 25.13-1 НК РФ).

3. КИК является безотзывным трастом или иной безотзывной структурой без образования юридического лица. Законом № 150-ФЗ введено правило, согласно которому учредитель (основатель) структуры без образования юридического лица по умолчанию считается лицом, контролирующим эту структуру (п. 9 ст. 25.13 НК РФ). В свою очередь, учредитель (основатель) иностранной структуры без образования юридического лица не будет признаваться контролирующим лицом, если в отношении него одновременно соблюдаются условия:

- такое лицо не вправе получать (требовать получения) прямо или косвенно прибыль (доход) этой структуры и осуществлять контроль над такой структурой;
- такое лицо не вправе распоряжаться прибылью (доходом) этой структуры или ее частью;
- имущество передано этой структуре на условиях безотзывности.

Перечисленные выше критерии будут применяться лишь в случае, если учре-

дитель (основатель) иностранной структуры без образования юридического лица также не сохраняет за собой право получить любое из прав, перечисленных выше, в том числе при ликвидации структуры (п. 10 ст. 25.13 НК РФ).

Отметим, что иное лицо, помимо учредителя (основателя), может быть признано контролирующим лицом, если оно осуществляет контроль над структурой и в отношении этого лица выполняется хотя бы одно из следующих условий (п. 12 ст. 25.13 НК РФ):

■ такое лицо имеет фактическое право на доход (его часть), получаемый этой структурой;

■ такое лицо вправе распоряжаться имуществом этой структуры;

■ такое лицо вправе получить имущество этой структуры в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора).

Дополнительно стоит отметить, что иностранные юридические лица, не имеющие акционерного капитала, приравнены Законом № 150-ФЗ к иностранным структурам без образования юридического лица (п. 15 ст. 25.13 НК РФ). Тем самым законодатель устранил недочет прошлой редакции НК РФ в части декларирования иностранных частных фондов (foundation).

Обратите внимание: Закон № 150-ФЗ ввел норму, согласно которой при определении прибыли КИК не учитываются доходы в виде дивидендов, полученных КИК от российских организаций (абз. 3 п. 1 ст. 25.15 НК РФ). При этом важно, чтобы КИК имела фактическое право на дивиденды.

### НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ДОБРОВОЛЬНОГО ДЕКЛАРИРОВАНИЯ АКТИВОВ И СЧЕТОВ

Законом № 150-ФЗ вводятся нормы, предоставляющие гарантии лицам, планирующим декларировать свои активы в соответствии с Федеральным законом от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законода-

## ТЕМА НОМЕРА

тельные акты Российской Федерации» (далее — Закон о добровольном декларировании). Важно отметить, что нормы послабления имеют эффект в отношении действий, совершенных декларантом и (или) номинальным владельцем имущества до 1 января 2015 г. (п. 13 ст. 4 Закона о добровольном декларировании). Тем самым не исключается риск осуществления мероприятий налогового контроля в отношении возможных нарушений, имевших место после 1 января 2015 г.

Каковы же налоговые последствия добровольного декларирования?

1. Не признается реализацией передача имущества от номинального владельца в адрес фактического (подп. 8.2 п. 3 ст. 39 НК РФ), а также не признается доходом (экономической выгодой) получение фактическим владельцем имущества от номинального владельца, если такое имущество и его номинальный владелец указаны в специальной декларации, поданной в налоговый орган в соответствии с Законом о добровольном декларировании (п. 2 ст. 41 НК РФ).

2. Согласно новому п. 60 ст. 217 НК РФ налогоплательщики — физические лица, являющиеся акционерами, участниками, пайщиками, учредителями или контролирующими лицами иностранной структуры без образования юридического лица, освобождаются от налогообложения по НДФЛ в отношении доходов (за исключением денежных средств), полученных при ликвидации иностранной организации (структуры без образования юридического лица).

Для применения указанной льготы необходимо одновременное соблюдение следующих условий:

■ налогоплательщик вместе с декларацией должен представить заявление в произвольной форме об освобождении таких доходов от налогообложения и указать характеристики полученного имущества (имущественных прав) и ликвидируемой иностранной организации (структуры без образования юридического лица), а также приложить документы, содержащие сведения о стоимости имущества на дату ликвидации;

■ процедура ликвидации (прекращения) иностранной организации (структуры

без образования юридического лица) завершена до 1 января 2017 г. Законом № 150-ФЗ предусмотрены основания продления указанного срока.

3. Налогоплательщики — физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, вправе уменьшить доход от реализации имущества (имущественных прав), полученного при ликвидации иностранной организации (структуры без образования юридического лица), на сумму, равную стоимости имущества по данным учета ликвидированной организации на дату ее ликвидации, но не выше рыночной стоимости такого имущества (имущественных прав) (подп. 2.1 п. 2 ст. 220 НК РФ).

4. Специальная декларация, содержащаяся в ней сведения и прилагаемые к ней документы не могут быть основанием для проведения ни камеральной (п. 1 ст. 88 НК РФ), ни выездной налоговой проверки (п. 2 ст. 89 НК РФ). При рассмотрении материалов налоговой проверки такие сведения не могут использоваться в качестве доказательств (абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ), а также признаются налоговой тайной (п. 8 ст. 102 НК РФ).

5. Исключается возможность взыскания налога, если декларантом была допущена неуплата (неполная уплата) налогов при приобретении, использовании или распоряжении задекларированным имуществом и счетами в отношении возможных нарушений, имевших место до 1 января 2015 г. (п. 2.1 ст. 45 НК РФ).

### НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Законом № 150-ФЗ скорректированы положения ст. 246.2 НК РФ, регулирующие основания и порядок признания иностранных организаций налоговыми резидентами РФ. Так, исключен критерий признания резидентства иностранной организации на основании проведения большинства заседаний совета директоров, ранее предусмотренный подп. 1 п. 2 ст. 246.2 НК РФ. При этом сохранены признаки определения места управления, связанные непосредственно с работой исполнительных органов.

Подтверждены условия, которым, в частности, должна соответствовать иностранная организация для признания факта управления с территории другого государ-

ства. Коммерческая деятельность такой иностранной организации осуществляется с использованием ее собственного квалифицированного персонала и активов в государстве (на территории) ее постоянного местонахождения. При этом иностранная организация представляет документальное подтверждение выполнения указанных условий (п. 4 ст. 246.2 НК РФ).

Дополнительные критерии признания иностранной организации налоговым резидентом РФ (ведение бухгалтерского или управленческого учета организации, ведение делопроизводства организации, оперативное управление персоналом) должны применяться, если основные признаки резидентства выполняются для двух и более государств (п. 5 ст. 246.2 НК РФ).

Закон № 150-ФЗ предоставил возможность признать себя российскими налоговыми резидентами иностранным организациям, имеющим постоянное местонахождение в иностранном государстве и осуществляющим деятельность в РФ через обособленное подразделение (п. 8 ст. 246.2 НК РФ). Согласно принятым поправкам иностранная организация обязана обеспечить наличие в обособленном подразделении документов, служащих основанием для исчисления и уплаты соответствующих налогов (абз. 2 п. 8 ст. 246.2 НК РФ).

Новая редакция п. 8 ст. 246.2 НК РФ определяет, что иностранная организация вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом РФ по своему выбору либо с 1 января календарного года, в котором представлено заявление о признании себя налоговым резидентом, либо с момента представления в налоговый орган по месту своего учета соответствующего заявления.

Данное новшество имеет обратную силу и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г.

### ИЗМЕНЕНИЕ ОСНОВАНИЙ ПРОВЕДЕНИЯ СИММЕТРИЧНЫХ КОРРЕКТИРОВОК

Если налоговые органы по итогам налоговой проверки контролируемой сдел-

ки производят доначисление налога одной стороне исходя из рыночных цен, то другая сторона имеет право применить те же рыночные цены при определении своих налоговых обязательств. Приведенный пример описывает механизм симметричной корректировки налоговой базы и суммы налога к уплате в бюджет. До принятия поправок право на проведение симметричной корректировки стороной контролируемой сделки возникало только в случае, если в отношении контрагента налоговым органом было вынесено решение о доначислении налога в части недоимки (прежняя редакция п. 2 ст. 105.18 НК РФ).

Согласно принятым поправками налогоплательщики — российские организации, являющиеся стороной контролируемой сделки, в рамках которой контрагентом произведена самостоятельная корректировка налога, также получили возможность проведения симметричной корректировки налоговой базы без получения дополнительных разрешений и согласований со стороны ФНС России (подп. 2 п. 2 ст. 105.18 НК РФ).

Основаниями для проведения самостоятельной симметричной корректировки являются (п. 10 ст. 105.18 НК РФ):

- получение от контрагента, осуществившего корректировку и подавшего уточненную налоговую декларацию, копии налоговой декларации;
- получение от контрагента документов, подтверждающих факт исполнения обязанности по уплате налога.

Если контрагентом по контролируемой сделке не представлены документы, необходимые для проведения симметричной корректировки, скорректированный налог подлежит восстановлению. При этом с контрагента по контролируемой сделке налоговым органом могут быть взысканы налоговые санкции и пени (абз. 2 п. 11 ст. 105.18 НК РФ).

Закон № 150-ФЗ вносит изменения в существовавшие правила проведения симметричных корректировок. Так, симметричная корректировка может осуществляться налогоплательщиком не только в случае вынесения налого-

## ТЕМА НОМЕРА

вым органом решения о доначислении налога, но и при уменьшении суммы убытка.

Право на осуществление симметричной корректировки возникает на основании соответствующего уведомления налогового органа. При этом Закон № 150-ФЗ предоставил налогоплательщикам право взыскивать с налогового органа проценты (по действующей в соответствующий период ставке рефинансирования ЦБ РФ) при нарушении сроков направления другой стороне контролируемой сделки уведомления о возможности симметричной корректировки (п. 5 ст. 105.18 НК РФ). Такие проценты будут начисляться на всю сумму возможной симметричной корректировки и за весь срок, начиная с даты истечения срока на направление уведомления до даты исполнения данной обязанности.

Поправки о симметричных корректировках имеют обратную силу и распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2015 г.

### НОВЫЕ ОСОБЕННОСТИ УПЛАТЫ АКЦИЗА ПРИ ЭКСПОРТЕ

Законом № 150-ФЗ вводится освобождение от уплаты акциза без представления банковской гарантии при совершении операций по реализации подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, а также передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику или по его указанию другим лицам в случае реализации указанных товаров за пределы территории РФ в соответствии с таможенной процедурой экспорта (п. 2.1 ст. 184 НК РФ):

■ для организаций, у которых совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДС, уплаченная за три календарных года, предшествующих налоговому периоду, на который приходится дата совершения освобождаемых от обложения акцизами операций, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет не менее 10 млрд руб., если со дня создания

соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации по акцизам прошло не менее трех лет;

■ для организаций, осуществляющих производство подакцизных товаров на основании договора переработки давальческого сырья (материалов) с организациями, отвечающими указанным выше требованиям, при условии представления в налоговый орган документа, выданного собственнику сырья (материалов) налоговым органом и подтверждающего уплату налогов в сумме не менее 10 млрд руб. за указанный период.

Закон № 150-ФЗ уточняет срок представления документов, подтверждающих обоснованность освобождения от уплаты акциза при экспорте и возмещения сумм акциза, уплаченных налогоплательщиком и подлежащих налоговым вычетам: шесть месяцев, исчисленных с 25-го числа месяца, в котором у налогоплательщика возникает обязанность представления налоговой декларации (п. 7 ст. 198 НК РФ).

Платежные документы и выписка банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке, исключены из перечня документов, обосновывающих освобождение от уплаты акциза при экспорте товаров (подп. «б» п. 2 ст. 2 Закона № 150-ФЗ).

### ИЗМЕНЕНИЯ ДЛЯ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА И ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Увеличены пороговые значения стоимости амортизируемого имущества и основных средств.

В настоящее время они составляют более 40 000 руб. Согласно принятым поправкам указанные пороговые значения увеличиваются и должны превышать 100 000 руб.

Новые правила будут применяться в отношении объектов, введенных в эксплуатацию с 1 января 2016 г.