

# Уведомление о КИК. Особенности подготовки документов

**Подать Уведомление о КИК необходимо до 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором контролирующее лицо учитывает доход в виде прибыли контролируемой иностранной компании**

Доход учитывается у контролируемого лица в следующем году после завершения финансового периода его КИК, т.е. по большинству иностранных компаний, где финансовый год равен календарному (к таким по закону отнесены и классические офшоры, не имеющие финансового года как такового), в соответствии с абз. 1 п. 1.1 ст. 223 НК РФ. Таким образом, ситуация в декларационной компании 2017 года выглядит следующим образом:

- до 15.06.2015 года – все налогоплательщики должны были отчитаться о том, что имеют компанию за пределами России (для компаний, существовавших на 15.05.2015 года) (пп. 1 п. 4 ст. 4 ФЗ № 376<sup>1</sup> или в течение месяца с момента регистрации такой компании (для компаний, зарегистрированных в период с 16.05.2015 года по 31.12.2015 года) (п. 3 ст. 25.14 НК РФ в редакции от 08.03.2015) (для тех, кто этого не сделал – п. 2 ст. 129.6 НК РФ предусмотрен штраф в размере 50 000 рублей за каждую компанию);
- 31.12.2015 года – завершится финансовый год КИК, прибыль по которому декларируется сейчас;
- 31.12.2016 года – налогоплательщики должны сформировать свои обязанности по КИК;
- 20.03.2017 года – налогоплательщики подают Уведомление о КИК;
- 02.05.2017 года – налогоплательщики подают Декларацию 3-НДФЛ с приложением отчетности КИК;
- 15.07.2017 года – налогоплательщики уплачивают НДФЛ по доходам КИК.

/1 См. Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»

Форма Уведомления о КИК была утверждена Приказом ФНС России от 13.12.2016 года № ММВ-7-13/679@<sup>2</sup>. Эта форма разрабатывалась с 23 января 2015 года, то есть почти 2 года. Итоговая форма Уведомления вызывает достаточно много вопросов в деловом сообществе в связи с отсутствием в ней какой-либо информации о финансовых показателях деятельности КИК, суммы рассчитанной прибыли и условиях, на основании которых были применены льготы. Каким образом налоговые органы будут проверять правильность расчета налоговой базы и исчисления суммы налога в отношении прибыли КИК на данный момент не урегулировано, а так как в комплекте документации по КИК отсутствуют какие-либо опорные показатели расчета прибыли, за исключением итоговой суммы налогооблагаемого дохода контролирующего лица, то мы предполагаем, что после того, как будут поданы первые комплекты документов, налоговыми органами будет запрошено множество пояснений относительно расчета налогооблагаемого дохода, что впоследствии может привести к изменению и расширению формы Уведомления о КИК и Декларации 3-НДФЛ.

**На момент подачи Уведомления  
о КИК оптимизация с аудиторским  
заключением может быть еще не готова,  
в таком случае необходимо до момента  
подачи такого Уведомления согласовать  
данную подготовку оптимизации и данную подготовку  
аудиторского заключения**

Затем на основании предварительных данных нужно определить применимость оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения для рассматриваемых компаний. Такая информация понадобится при заполнении второго раздела Уведомления о КИК – Сведения о финансовой отчетности.

В целом, Уведомление о КИК состоит из разделов, содержащих отдельные блоки информации:

- 1) Общая информация о контролирующем лице, КИК (структуре без образования юридического лица) и основаниях признания компании (структуры без образования юридического лица) контролируемой;
- 2) Сведения о финансовой отчетности КИК;
- 3) Раскрытие порядка участия налогоплательщика в КИК при наличии косвенного участия.

Таким образом, в первом и третьем разделе Уведомления содержится базовая информация, преимущественно дублирующая информацию, которую ранее налогоплательщик уже должен был отразить в Уведомлении об участии в иностранной организации:

<sup>2</sup> См. Приказ ФНС России от 13.12.2016 года № ММВ-7-13/679@. «Об утверждении формы и порядка заполнения формы уведомления о контролируемых иностранных компаниях, а также формата и порядка представления уведомления о контролируемых иностранных компаниях в электронной форме»

- Данные контролирующего лица: ФИО, паспортные данные, дата рождения, адрес места жительства;
- Сведения о КИК: наименование, регистрационный номер, ИНН, страна регистрации, адрес в стране регистрации;
- Сведения о критерии, по которому иностранная компания признана контролируемой;
- Сведения об участии: вид участия (прямое, косвенное, смешанное) и доля участия;
- Сведения о порядке участия контролирующего лица в КИК при косвенном участии: отражаются участники, и раскрывается их доля участия в каждой последующей организации;
- Сведения о российской организации, с использованием которой налогоплательщик осуществляет косвенное участие в КИК: наименование, ОГРН, ИНН, КПП.

Отдельно стоит отметить объем информации, содержащейся во втором разделе, так как именно она является основной информацией, ради которой составляется данное Уведомление. В разделе о финансовой отчетности КИК содержится информация о:

- Порядке определения прибыли КИК: по правилам МСФО или по правилам гл. 25 НК РФ;
- Последней дате налогового периода, за который составляется финансовая отчетность;
- Дате составления финансовой отчетности;
- Дате, являющейся последним днем периода, за который определяется прибыль КИК;
- Дате составления аудиторского заключения;
- Основаниях освобождения прибыли КИК от налогообложения.

Как видно из перечня информации в данном разделе, Уведомление не содержит никаких финансовых показателей ни о доходах, ни о расходах, ни о прибыли (убытке) КИК. Кроме того, основания освобождения не содержат положений о невключении прибыли КИК в налогооблагаемую базу, в случае превышения ее размера установленного лимита в 10 млн. руб. (п. 7 ст. 25.15 НК РФ) (для 2015 и 2016 налоговых периодов – 50 и 30 млн. руб. соответственно, согласно с п. 2 ст. 3 ФЗ № 376).

**Хомя в Уведомлении о КИК и неш информации о финансовых показателях деятельности КИК, эти сведения понадобятся контролирующему лицу при подаче Декларации по НДФЛ или Декларации по налогу на прибыль, которые входят в базовый комплекс документов по КИК**

Так, контролирующему лицу необходимо отразить в 3-НДФЛ Декларации следующую информацию:

- В разделе 2, содержащем общий расчет налоговой базы по НДФЛ, налогоплательщик указывает общую сумму дохода, полученного от КИК;

- На листе Б в разделе 2, содержащем информацию о доходах, полученных от источников за пределами РФ, налогоплательщик указывает сумму дохода, полученную при ликвидации КИК, и/или сумму дохода, полученную в виде дивидендов от КИК, не подлежащую налогообложению (имеется в виду сумма дивидендов с прибыли КИК, по которой уже был уплачен налог по КИК), также указывается курс для пересчета дохода в рубли и применяемый порядок определения прибыли КИК (по РСБУ или по МСФО).

Иной информации, позволяющей провести расчет налогооблагаемого дохода КИК, налогоплательщик указать не может.

Чтобы определить доход контролирующего лица от КИК необходимо, в первую очередь, на основании отчетности определить прибыль КИК по итогам года. При этом, прибыль КИК определяется до налогообложения в стране регистрации КИК. Далее полученную на основании отчетности прибыль необходимо откорректировать на неучитываемые в целях КИК доходы и расходы:

- в виде сумм от переоценки долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, производных финансовых инструментов по справедливой стоимости в соответствии с применимыми стандартами составления финансовой отчетности;
- в виде сумм прибыли (убытка) дочерних (ассоциированных) организаций (за исключением дивидендов), признанных в финансовой отчетности контролируемой иностранной компании в соответствии с ее личным законом;
- в виде сумм расходов на формирование резервов и доходов от восстановления резервов.

Затем прибыль КИК необходимо уменьшить на размер выплаченных дивидендов. Прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика – контролирующего лица в доле, соответствующей доле участия этого лица в КИК.

После этого необходимо будет проверить, релевантно ли для рассматриваемой ситуации какое-либо из оснований для освобождения от налогообложения КИК, установленных п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ:

- 4) КИК является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;
- 5) КИК образована в соответствии с законодательством государства – члена Евразийского экономического союза и имеет постоянное местонахождение в этом государстве;
- 6) Эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для иностранной организации составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций;
- 7) КИК является активной иностранной компанией;

- 8) КИК является банком или страховой организацией;
- 9) КИК участвует в проектах по добыче полезных ископаемых;
- 10) КИК является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья.

Кроме того, необходимо также проверить, превышает ли итоговая сумма прибыли КИК суммовый порог, при недостижении которого прибыль КИК не учитывается в налогооблагаемой базе контролирующего лица.

**Сотрудники налоговых органов при проведении проверки доходов КИК могут потребовать предоставления контролирующим лицом пояснений о порядке расчета в свободной форме**

Это связано с тем, что текущие формы Уведомления о КИК и Декларации 3-НДФЛ не позволяют провести полноценный расчет дохода контролирующего лица, полученного от КИК, в самой форме: Уведомление о КИК не содержит финансовых показателей совсем, а в Декларации 3-НДФЛ необходимо указать только итоговую сумму дохода контролирующего лица по КИК. Таким образом, налогоплательщику придется производить данный расчет отдельно.

Выплаченные дивиденды по итогам года, которые будут уменьшать налогооблагаемую базу по КИК, отражаются в Декларации 3-НДФЛ в разделе 2 как доходы от источников за пределами РФ без каких-либо пояснений, позволяющих уменьшить налогооблагаемую базу доходов от КИК на величину таких дивидендов.

В случае, если прибыль КИК по итогам года не превысила установленные пределы прибыли, при недостижении которых прибыль КИК не учитывается в налоговой базе контролирующего лица (50 млн. руб. в отношении 2015 года, в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 3 ФЗ № 376), то финансовые показатели в декларации 3-НДФЛ, отражающие доходы КИК, будут нулевые. Однако ни в Уведомлении о КИК, ни в Декларации 3-НДФЛ не будет содержаться информации, что доход КИК не указан в связи с использованием положений о недостижении лимитов.

Таким образом, данный объем планируемой к предоставлению информации представляется достаточно спорным, так как с большой долей вероятности вызовет вопросы у налоговых органов.

Из этого следует, что *расчет налогооблагаемого дохода требует от налогоплательщика прежде всего знаний бухгалтерского учета: умения читать отчетность КИК, корректировать неучитываемые доходы и расходы, определять налоговую нагрузку, эффективную ставку и прочее.*

Раскрытие косвенного порядка участия контролирующего лица, в том числе с использованием профессионального «номинального» акционера с заключением трастовой декларации или с использованием структур без образования юридического лица, требует *юридического анализа учредительных документов структуры.*

Таким образом, по нашему мнению, работу над заполнением уведомления целесообразно разбить на несколько блоков:

- Первоначальное определение порядка участия, соблюдения условий контроля над структурой, заполнение данных по контролирующему лицу и КИК передать юридическому отделу компании;
- Контроль за составлением финансовой отчетности, корректировка неучитываемых доходов и расходов, определение возможности применения освобождений, расчет налогооблагаемой базы и суммы налога к уплате, подача документации и дальнейшее общение с налоговыми органами передать экономическому или бухгалтерскому отделу.

**В случае обнаружения неполноты сведений, неспособностей либо ошибок в заполнении представленного Уведомления о КИК налогоплательщик – контролирующее лицо вправе представить уточненное Уведомление.**

При этом на первом листе Уведомления налогоплательщик указывает в поле «номер корректировки» 1. В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в Уведомлении недостоверных сведений, налогоплательщик освобождается от ответственности за предоставление недостоверной информации в Уведомлении в виде штрафа в размере 100 тыс. руб., в соответствии с п. 7 ст. 25.14 НК РФ.

*Если налогоплательщиком не было подано Уведомление о КИК, а у налогового органа имеется информация, в том числе полученная от компетентных органов иностранных государств, свидетельствующая о том, что налогоплательщик является контролирующим лицом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица), налоговый орган направляет этому налогоплательщику требование представить уведомление о КИК в установленный налоговым органом срок, который не может составлять менее 30 дней с даты получения такого требования.*

Требование налогового органа о предоставлении Уведомления в обязательном порядке должно содержать следующую информацию:

- наименование (фамилия, имя, отчество) налогоплательщика, которому направляется требование;
- наименование иностранных организаций (иностранных структур без образования юридического лица), в отношении которых у налогового органа имеется информация, свидетельствующая о том, что налогоплательщик является их контролирующим лицом;
- регистрационный номер (номера), присвоенный иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица);
- описание оснований, имеющихся у налогового органа, для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица);
- период, за который налогоплательщику необходимо представить уведомление.

Налогоплательщик до истечения срока, установленного налоговым органом, вправе представить в налоговый орган пояснения относительно фактов, изложенных в требовании, свидетельствующие об отсутствии у него оснований для признания его контролирующим лицом, с одновременным представлением в налоговый орган документов (при их наличии), подтверждающих изложенные пояснения.

В случае признания налогоплательщика контролирующим лицом на основании владения им более 10 % долей (акций) иностранной организации при условии, что более 50 % участников (акционеров) являются налоговыми резидентами РФ, налогоплательщик вправе представить в налоговый орган одновременно с Уведомлением о КИК соответствующие пояснения и (или) документы, подтверждающие, что ему не было известно о том, что в календарном году, за который не было представлено уведомление, доля участия в иностранной организации всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, составляла более 50 %, в соответствии с абз. 2 п. 10 ст. 25.14 НК РФ.

Должностное лицо налогового органа обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. *Налогоплательщик, признаваемый контролирующим лицом на основании владения им более 10 % долей (акций) иностранной организации при условии, что более 50 % участников (акционеров) являются налоговыми резидентами РФ, освобождается от ответственности за неподачу Уведомления о КИК в случае представления в установленный налоговым органом срок такого уведомления. В этом случае пени на соответствующие суммы налогов не начисляются.* **тк**