

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 05.04.2021 № ШЮ-4-13/4504@ «ОБ АДМИНИСТРИРОВАНИИ
ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ, ПЕРЕШЕДШИХ НА УПЛАТУ НАЛОГА НА ДОХОДЫ
С ФИКСИРОВАННОЙ ПРИБЫЛИ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ»

Федеральная налоговая служба в целях реализации территориальными налоговыми органами главы 3.4 "Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица" и главы 23 "Налог на доходы физических лиц" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 09.11.2020 N 368-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Закон N 368-ФЗ), направляет настоящие разъяснения в части применения нового режима уплаты налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) с фиксированной прибыли контролируемых иностранных компаний (далее - КИК).

1. Переход на новый режим уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, порядок и сроки его применения.

Законом N 368-ФЗ для налогоплательщиков - физических лиц предусмотрена возможность перехода на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК. Таким образом, по новым правилам налогоплательщики - физические лица могут исчислять НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, независимо от количества имеющих у них КИК.

Уведомление <1> о переходе на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК в отношении налогового периода 2020 года должно быть представлено налогоплательщиками в срок до 1 февраля 2021 года. В отношении налоговых периодов начиная с 2021 года и позднее в соответствии с пунктом 1 статьи 227.2 Кодекса налогоплательщик представляет в налоговый орган по месту жительства в срок до 31 декабря года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого налогоплательщик осуществляет уплату налога с фиксированной прибыли.

<1> Рекомендуемые формы уведомлений о переходе на уплату (об отказе от уплаты) НДФЛ с фиксированной прибыли КИК доведены письмом ФНС России от 18.11.2020 N ШЮ-4-13/18954@. Обновленная форма уведомления о КИК разрабатывается.

В соответствии с пунктом 2 статьи 227.2 Кодекса фиксированная сумма прибыли устанавливается:

- 1) в размере 38 460 000 рублей за налоговый период 2020 года;
- 2) в размере 34 000 000 рублей за последующие налоговые периоды начиная с 2021 года вне зависимости от количества КИК, в отношении которых налогоплательщик, перешедший на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли, является контролирующим лицом.

Налогоплательщики, перешедшие на новый порядок уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, обязаны применять его в течение следующих периодов:

- 1) если уведомление о переходе на уплату налога с фиксированной прибыли представлено налогоплательщиком в налоговый орган в течение 2020 или 2021 года,

порядок уплаты налога с фиксированной прибыли подлежит применению налогоплательщиком в течение не менее трех налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором налогоплательщиком представлено такое уведомление <2>;

<2> При наличии уведомления о переходе на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, представленного налогоплательщиком - контролирующим лицом в налоговый орган до 01.02.2021 в отношении налогового периода 2020 года, порядок уплаты налога с фиксированной прибыли подлежит применению в течение 2020, 2021 и 2022 годов.

2) если уведомление о переходе на уплату налога с фиксированной прибыли представлено налогоплательщиком в налоговый орган в 2022 году и позднее, порядок уплаты налога с фиксированной прибыли подлежит применению налогоплательщиком в течение не менее пяти налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором налогоплательщиком представлено такое уведомление.

По истечении сроков, установленных пунктом 3 статьи 227.2 Кодекса, налогоплательщики - контролирующие лица вправе вернуться к обычному режиму уплаты НДФЛ с прибыли КИК. Для чего им необходимо представить в налоговый орган уведомление <3> об отказе от уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли в срок до 31 декабря года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого налогоплательщик отказывается от уплаты налога с фиксированной прибыли КИК.

<3> Рекомендуемые формы уведомлений о переходе на уплату (об отказе от уплаты) НДФЛ с фиксированной прибыли КИК доведены письмом ФНС России от 18.11.2020 N ШЮ-4-13/18954@. Обновленная форма уведомления о КИК разрабатывается.

2. Обязанности налогоплательщиков, перешедших на новый режим.

За налогоплательщиками - контролирующими лицами, перешедшими на новый порядок уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, сохраняется обязанность по ежегодному представлению в налоговый орган уведомления о КИК в соответствии со статьей 25.14 Кодекса.

На основании подпункта 10 пункта 1 статьи 228 Кодекса физические лица, представившие в налоговый орган уведомление о переходе на уплату налога с прибыли КИК, самостоятельно исчисляют суммы НДФЛ, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в установленном порядке. Такие лица обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ) в соответствии с пунктом 3 статьи 228 Кодекса.

2.1. Особенности представления уведомления о КИК и подтверждающих документов для налогоплательщиков, перешедших на новый режим уплаты НДФЛ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 25.14 Кодекса уведомление о КИК представляется в срок не позднее 30 апреля года, следующего за налоговым периодом, в котором

контролирующим лицом признается доход в виде прибыли КИК в соответствии с главой 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса либо который следует за годом, по итогам которого определен убыток КИК.

Вместе с тем согласно пункту 6.1 статьи 25.14 Кодекса налогоплательщиками, перешедшими на новый порядок уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, в представленных уведомлениях не указываются следующие сведения и информация:

1) дата составления финансовой отчетности организации (иностранной структуры без образования юридического лица) за финансовый год в соответствии с ее личным законом;

2) дата составления аудиторского заключения по финансовой отчетности иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) за финансовый год (если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами этой иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности или такой аудит осуществляется иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) добровольно);

3) описание оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения, предусмотренных пунктом 1 статьи 25.13-1 Кодекса.

Форма уведомления о КИК и порядок его заполнения утверждены приказом ФНС России от 26.08.2019 N ММВ-7-13/422@. Налогоплательщики - физические лица вправе представлять уведомления о КИК как на бумажном носителе, так и с помощью сервиса "Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц".

Таким образом, при представлении налогоплательщиком - контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК за 2020 год и последующие периоды нормы пункта 6.1 статьи 25.14 Кодекса могут быть реализованы путем представления уведомления о КИК с приложением листа В "Сведения о финансовой отчетности КИК", заполненного следующим образом:

- в пункте 2 "Определение прибыли КИК (код)" указывается код 2 "Прибыль КИК определяется в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 309.1 Кодекса";

- в пункте 5 "Последний день периода, за который определяется прибыль КИК" указывается дата, являющейся последним днем отчетного периода, за который налогоплательщиком представляется уведомление о КИК. <4>

<4> В уведомлении о КИК за отчетный период 2020 года следует указывать дату 31.12.2019.

В связи с поправками, внесенными Законом N 368-ФЗ, в приказ ФНС России от 26.08.2019 N ММВ-7-13/422@ планируются вноситься соответствующие изменения. Уведомление о планируемых изменениях в приказ ФНС России от 26.08.2019 N ММВ-7-13/422@ размещено на федеральном портале проектов нормативных правовых актов www.regulation.gov.ru в информационно-телекоммуникационной сети Интернет. Обновленная форма уведомления о КИК будет применяться начиная с отчетного периода 2021 года.

Вместе с тем положения статьи 25.13-1 Кодекса в части представления налогоплательщиками - контролирующими лицами в налоговый орган документов, необходимых для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения, и статьи 25.15 Кодекса в части представления документов, подтверждающих размер прибыли (убытка) КИК, не распространяются на налогоплательщиков, представивших уведомление о переходе на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК в порядке и на условиях, установленных главой 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса, если указанные документы относятся к налоговым периодам, в течение которых такими налогоплательщиками применялся установленный статьей 227.2 Кодекса порядок уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК.

Согласно абзацу 2 пункта 1 статьи 25.14-1 Кодекса вышеуказанные документы также не могут быть истребованы налоговым органом у налогоплательщика - контролирующего лица. Таким образом, данная редакция пункта 1 статьи 25.14-1 Кодекса применяется исключительно к периодам, в течение которых налогоплательщиком применяется новый порядок уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК в соответствии со статьей 227.2 Кодекса.

2.2. Особенности представления налоговой декларации по НДФЛ для налогоплательщиков, перешедших на новый режим уплаты НДФЛ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 207 Кодекса налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 229 Кодекса налоговая декларация по НДФЛ (форма 3-НДФЛ) представляется налогоплательщиками в налоговый орган по месту жительства в срок не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. В декларации по НДФЛ согласно пункту 4 статьи 229 Кодекса налогоплательщиком указываются все полученные им в налоговом периоде доходы, в том числе сумма фиксированной прибыли КИК, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или зачету (возврату) по итогам налогового периода.

За налоговый период 2020 года налоговая декларация по НДФЛ представляется по форме, утвержденной приказом ФНС России от 28.08.2020 N ЕД-7-11/615@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме". При заполнении формы налоговой декларации за 2020 год следует руководствоваться Порядком ее заполнения, утвержденным данным приказом ФНС России.

Вместе с тем с целью корректного заполнения налоговой декларации физическими лицами, представившими в налоговый орган уведомление о переходе на уплату налога на доходы физических лиц с прибыли КИК, необходимо обратить внимание на следующее.

Сумма фиксированной прибыли КИК и сумма НДФЛ, подлежащая уплате в бюджет, отражается однократно в Разделе 2 "Расчет налоговой базы и суммы налога по доходам,

облагаемым по ставке" формы декларации только по одной КИК, имеющей первый порядковый номер ИО-00001 (при отсутствии ИС-00001), посредством заполнения следующих строк:

- строка 001 "Ставка налога" - указывается налоговая ставка;
- строка 002 "Вид дохода" - указывается признак вида дохода (для доходов в виде прибыли КИК признак 2 "Доход в виде сумм прибыли КИК");
- строка 051 "Общая сумма доходов в виде сумм прибыли контролируемых иностранных компаний" - указывается общая сумма фиксированной прибыли за все КИК; <5>

<5> Фиксированная сумма прибыли устанавливается в размере 38 460 000 рублей за налоговый период 2020 года, 34 000 000 рублей за последующие налоговые периоды начиная с 2021 года вне зависимости от количества КИК, в отношении которых налогоплательщик, перешедший на уплату налога с фиксированной прибыли, является контролирующим лицом.

- строка 060 "Налоговая база для исчисления налога" - отражается налоговая база по НДФЛ в размере суммы фиксированной прибыли за все КИК в соответствующем налоговом периоде согласно пункту 2 статьи 227.2 Кодекса <5>;

- строка 150 "Сумма налога, подлежащая уплате (доплате) в бюджет" - отражается сумма НДФЛ к уплате (доплате) в бюджет.

При заполнении Приложения 2 "Доходы от источников за пределами Российской Федерации, облагаемые налогом по ставке ___%":

- по строке 020 "Наименование источника выплаты дохода" рекомендуется прописать "Фиксированная прибыль КИК";
- строки 074 - 130 не заполняются.

2.3. Особенности уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК для налогоплательщиков, перешедших на новый режим.

Необходимо отметить, что налогоплательщики, перешедшие на новый порядок уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, не вправе:

- 1) уменьшать сумму исчисленного НДФЛ с фиксированной прибыли КИК за соответствующий период на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода) (пункт 11 статьи 309.1 Кодекса);
- 2) уменьшать налоговую базу - сумму фиксированной прибыли КИК на величину дивидендов, выплаченных этой иностранной компанией в календарном году (пункты 1, 9 статьи 25.15 Кодекса);

3) распределять сумму фиксированной прибыли КИК при определении налоговой базы у налогоплательщика - контролирующего лица в соответствии с долей участия этого лица в КИК (пункты 3, 9 статьи 25.15 Кодекса).

Таким образом, налоговым органам необходимо осуществлять контроль применения указанных положений статей 25.15 и 309.1 Кодекса с целью недопущения неправомерного определения своих налоговых обязательств налогоплательщиками - контролирующими лицами, перешедшими на новый режим уплаты НДФЛ.

2.4. Особенности зачета убытка КИК для налогоплательщиков, перешедших на новый режим.

В соответствии с пунктом 12 статьи 309.1 Кодекса в случае, если налогоплательщиком - контролирующим лицом, являющимся физическим лицом, в налоговый орган представлено уведомление о переходе на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, положения статьи 309.1 Кодекса применяются с учетом следующих особенностей:

- убыток КИК, полученный до перехода на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли, может быть учтен налогоплательщиком при определении прибыли КИК начиная с налогового периода, в котором он отказался от уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли;

- убыток КИК, полученный в периоды уплаты налогоплательщиком НДФЛ с фиксированной прибыли, может быть учтен налогоплательщиком при определении прибыли КИК начиная с налогового периода, в котором он отказался от уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли. При этом величина убытка определяется как отрицательная величина от суммы убытков и прибылей до налогообложения по данным финансовой отчетности КИК за периоды уплаты налогоплательщиком НДФЛ с фиксированной прибыли.

Таким образом, убыток КИК, полученный до и после перехода на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, налогоплательщик - контролирующее лицо вправе учесть только после отказа от применения нового режима уплаты налога.

3. Ответственность за налоговые правонарушения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 129.6 Кодекса неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 000 рублей по каждой КИК, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

ФНС обращает внимание, что ответственность, предусмотренная пунктами 1.1 и 1.1-1 статьи 126 Кодекса, не применима к налогоплательщикам, представившим уведомления о переходе на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, в случае если указанные правонарушения совершены в налоговых периодах, в течение которых такими налогоплательщиками применялся установленный статьей 227.2 Кодекса порядок уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК.

Руководителям (исполняющим обязанности руководителя) управлений Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до

нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков и обеспечить его применение налоговыми органами.

Государственный советник

Российской Федерации

2 класса

Ю.В.ШЕПЕЛЕВА