

МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
(ФНС России)
ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ
Неглинная, 23, Москва, 127381
Телефон: 913-00-09; Телефакс: 913-00-05;
www.nalog.ru

12.08.2014 № ГД-4-3/15833@
на № _____

Управления ФНС России
по субъектам Российской Федерации

Межрегиональные инспекции
ФНС России

ФГУП ГНИВЦ ФНС России

Управление контроля
налоговых органов ФНС России

О порядке заполнения налоговой
декларации по налогу на прибыль
организаций

Федеральная налоговая служба в связи с поступающими обращениями налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов по вопросам заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в части доходов от долевого участия в организациях сообщает следующее.

С 01.01.2014 вступил в силу ряд изменений, внесённых в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – Кодекс), касающихся порядка исчисления и удержания налога на прибыль организаций с доходов, полученных от долевого участия в других организациях,

Согласно статье 275 Кодекса (в редакции Федерального закона от 03.11.2013 №306-ФЗ, вступившей в силу с 01.01.2014) при выплате дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, если учёт этих акций ведётся депозитарием, являющимся номинальным держателем, такой депозитарий – номинальный держатель, перечисляющий дивиденды налогоплательщику-депоненту, признаётся налоговым агентом, обязанным по истечении каждого отчётного (налогового) периода, в котором он производил выплаты налогоплательщикам, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчёты.

Согласно пункту 7 статьи 275 Кодекса (в редакции Федерального закона от 03.11.2013 №306-ФЗ, вступившей в силу с 01.01.2014, с изменениями, внесёнными Федеральным законом от 23.06.2014 №167-ФЗ) налоговым агентом при осуществлении выплат доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, признаются:

1) российская организация, осуществляющая выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права на которые учитываются в реестре ценных бумаг российской организации на лицевом счёте владельца этих ценных бумаг на дату, определённую в решении о выплате (об объявлении) дохода по таким акциям;

2) доверительный управляющий при выплате доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права на которые учитываются на дату, определённую в решении о выплате (об объявлении) дохода по таким акциям, на лицевом счёте или счёте депо этого доверительного управляющего в случае, если этот

доверительный управляющий на дату приобретения акций, указанных в настоящем подпункте, является профессиональным участником рынка ценных бумаг;

3) российская организация, осуществляющая выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, которые учитываются на дату, определённую в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на открытом держателем реестра ценных бумаг российской организации счёте неустановленных лиц, организации, в отношении которой установлено право на получение этого дохода;

4) депозитарий, осуществляющий выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права по которым учитываются в такой депозитарии на дату, определённую в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на следующих счетах:

счёте депо владельца этих ценных бумаг, в том числе торговом счёте депо владельца;

субсчёте депо, открытом в депозитарии в соответствии с Федеральным законом от 7 февраля 2011 года №7-ФЗ «О клиринге и клиринговой деятельности», за исключением субсчёта депо номинального держателя;

субсчёте депо, открытом в соответствии с Федеральным законом от 29 ноября 2001 года №156-ФЗ «Об инвестиционных фондах»;

5) депозитарий, осуществляющий выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, которые учитываются на дату, определённую в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на открытом этим депозитарием счёте неустановленных лиц, организации, в отношении которой установлено право на получение такого дохода;

6) депозитарий, осуществляющий на основании депозитарного договора выплату (перечисление) доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, которые учитываются на счёте депо иностранного номинального держателя, счёте депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счёте депо депозитарных программ.

Абзацем вторым пункта 1 статьи 289 Кодекса установлена обязанность налоговых агентов по истечении каждого отчётного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчёты.

Действующие в настоящее время формы указанных налоговых расчётов утверждены приказом ФНС России от 22.03.2012 №ММВ-7-3/174@ (Лист 03 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций) (далее – Декларация) и приказом МНС России от 14.04.2004 №САЭ-3-23/286@ (в части сумм доходов, выплаченных иностранным организациям).

Вступившие в силу с 01.01.2014 изменения необходимо учитывать при заполнении налоговых расчётов.

Порядок заполнения Декларации (далее – Порядок) и формат Декларации утверждены Приказом ФНС России от 22.03.2012 №ММВ-7-3/174@.

В этой связи вплоть до утверждения обновлённой формы Декларации, учитывающей вышеупомянутые изменения, при заполнении Декларации за отчётные периоды 2014 года **российской организации – эмитенту ценных бумаг**, выступающей налоговым агентом, ФНС России рекомендует руководствоваться следующим.

Организация – эмитент акций, принявшая решение о выплате дивидендов, отражает по строке 010 Листа 03 Декларации сумму дивидендов, подлежащую выплате

только тем акционерам, по отношению к которым организация-эмитент выступает налоговым агентом.

Пример: на общем собрании акционеров акционерного общества принято решение о выплате дивидендов в общей сумме 100 000 рублей.

В предыдущем налоговом периоде акционерным обществом получен доход от долевого участия в других организациях, не учтённый ранее при исчислении налога на прибыль организаций. Сумма дохода, полученная акционерным обществом, за вычетом налога на прибыль организаций, исчисленного и удержанного налоговыми агентами по ставке 9 процентов, составила 60 000 рублей.

Пусть структура реестра акционеров акционерного общества такова, что 30 000 рублей подлежат выплате акционерам, акции которых учтены на лицевом счёте депозитария – номинального держателя, а остальные 70 000 рублей – акционерам, которым открыты лицевые счета в реестре акционеров. В этом случае по строке 010 Листа 03 Декларации организация – эмитент указывает значение 70 000.

Соответственно, и в строках 020, 030, 031, 032, 033, 034, 040, 041, 042, 043 организация-эмитент указывает суммы дивидендов, начисленных тем организациям и физическим лицам, по отношению к которым данная организация-эмитент выступает налоговым агентом.

Сумма дивидендов, перечисленных депозитарию – номинальному держателю без удержания налога, включается организацией-эмитентом в строку 044 Листа 03 Декларации вместе с суммой дивидендов, подлежащих распределению в пользу акционеров (участников), не являющихся налогоплательщиками. Так в приведённом выше примере организации-эмитенту следует включить в строку 044 Листа 03 Декларации сумму дивидендов, перечисленных номинальному держателю, в размере 30 000 рублей.

Соответственно, показатель строки 040 будет отличаться от суммы показателей по строкам 041, 042, 043 и 044 на сумму дивидендов, перечисленных депозитариям – номинальным держателям.

При соблюдении указанного порядка заполнения Листа 03 Декларации показателю D_1 в формуле расчёта налога, приведённой в пункте 5 статьи 275 Кодекса, будет соответствовать следующее значение:

$$D_1 = \text{стр. 020} + \text{стр. 030} + \text{стр. 041} + \text{стр. 042} + \text{стр. 043} + \text{стр. 044}.$$

По строкам 070 и 071 отражаются суммы дивидендов, полученных самой российской организацией от российских и иностранных организаций, за вычетом удержанного с этих сумм дивидендов налога на прибыль источником выплаты (налоговым агентом).

При этом по строке 070 отражается сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в предыдущих отчётных (налоговых) периодах, а также с начала текущего налогового периода до даты распределения дивидендов между акционерами (участниками) за период, указанный в Разделе А Листа 03. Таким образом, по строке 070 подлежат отражению суммы, которые ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

Из суммы дивидендов, указанных по строке 070, по строке 071 отражается сумма дивидендов, полученная самой российской организацией, за исключением дивидендов, указанных в подпункте 1 пункта 3 статьи 284 Кодекса, налог с которых исчислен по ставке 0 процентов.

Показатель строки 071 соответствует показателю D_2 в формуле расчёта налога, приведённой в пункте 5 статьи 275 Кодекса.

По строке 090 отражается сумма дивидендов, используемая для исчисления налога, которая рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{стр. 090} = \text{стр. 020} + \text{стр. 030} + \text{стр. 041} + \text{стр. 042} + \text{стр. 043} + \text{стр. 044} - \text{стр. 071}.$$

Показатель строки 090 соответствует разности показателей D_1 и D_2 в формуле расчета налога, приведённой в пункте 5 статьи 275 Кодекса. Если показатель по строке 090 имеет отрицательную величину, то обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится, а по строкам 091 - 120 ставятся прочерки.

Показатель строки 090 будет отличаться от суммы показателей строк 091 и 092, если дивиденды выплачиваются и иным лицам, кроме российских организаций.

По строке 091 отражается сумма дивидендов, налог на прибыль с которой исчислен к удержанию с российских организаций, указанных в подпункте 2 пункта 3 статьи 284 Кодекса, по ставке 9 процентов. Показатель определяется как сумма данных о размерах налоговых баз по каждому указанному налогоплательщику, рассчитанных по приведённой в пункте 5 статьи 275 Кодекса формуле расчёта суммы налога без применения налоговой ставки.

По строке 092 отражается сумма дивидендов, налог на прибыль с которой исчисляется к удержанию с российских организаций, указанных в подпункте 1 пункта 3 статьи 284 Кодекса, по ставке 0 процентов. Показатель определяется как сумма данных о размерах налоговых баз по каждому указанному налогоплательщику, рассчитанных по приведённой в пункте 5 статьи 275 Кодекса формуле расчёта суммы налога без применения налоговой ставки.

По строке 100 отражается исчисленная сумма налога на прибыль, равная совокупности сумм налога, исчисленного по каждому налогоплательщику - российской организации, указанной в подпункте 2 пункта 3 статьи 284 Кодекса.

По строке 110 отражается сумма налога на прибыль, исчисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчётные (налоговые) периоды применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия.

По строке 120 отражается сумма налога на прибыль, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчётного (налогового) периода применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия.

При выплате дивидендов частично (в несколько этапов) уплата налога на прибыль отражается по строкам 040 подраздела 1.3 Раздела 1 Декларации. При этом срок указывается налогоплательщиком исходя из даты выплаты дивидендов согласно пункту 4 статьи 287 Кодекса.

Согласно пункту 11.4 Порядка в Разделе В «Реестр - расшифровка сумм дивидендов (процентов)» по российским организациям - плательщикам налога на прибыль организаций, облагаемых по налоговой ставке 9 или 0 процентов, расшифровка выплаченных сумм дивидендов (процентов) производится по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, юридического адреса получателя с указанием кода субъекта Российской Федерации, фамилии, имени, отчества (при наличии) руководителя организации-налогоплательщика, контактного телефона, суммы дохода, даты перечисления дивидендов, суммы налога на прибыль.

В этой связи при перечислении эмитентом депозитарию – номинальному держателю суммы дивидендов без удержания налога, сведения о таком депозитари и перечисленной ему сумме дивидендов также отражаются организацией-эмитентом в

Разделе В Листа 03 Декларации. При этом по строке 070 Раздела В Листа 03 Декларации ставится прочерк.

Российской организации – депозитарию, являющемуся номинальным держателем ценных бумаг и выступающему налоговым агентом, при заполнении Декларации за отчётные периоды 2014 года ФНС России рекомендует руководствоваться следующим.

Депозитарий - номинальный держатель, получивший от организации - эмитента акций или другого депозитария - номинального держателя, причитающуюся к перечислению сумму дивидендов, отражает по строке 010 Листа 03 Декларации сумму дивидендов, подлежащую выплате только тем акционерам, по отношению к которым данный депозитарий выступает налоговым агентом. Так в приведённом выше примере депозитарию – номинальному держателю следует отразить по строке 010 сумму дивидендов, полученных от эмитента и подлежащих перечислению акционерам-депонентам, в размере 30 000 рублей.

Соответственно, и в строках 020, 030, 031, 032, 033, 034, 040, 041, 042, 043 депозитарий-номинальный держатель указывает суммы дивидендов, начисленных тем организациям и физическим лицам, по отношению к которым данный депозитарий выступает налоговым агентом. Заполнение данных строк производится, в том числе, на основании информации, полученной депозитарием в соответствии со статьями 214.6 и 310.1 Кодекса от иностранных номинальных держателей, иностранных уполномоченных держателей, а также лиц, которым открыты счета депо депозитарных программ.

Сумма дивидендов, перечисленных нижестоящему депозитарию – номинальному держателю без удержания налога, включается депозитарием в строку 044 Листа 03 Декларации вместе с суммой дивидендов, подлежащих распределению в пользу акционеров (участников), не являющихся налогоплательщиками.

Пунктом 5 статьи 275 Кодекса установлена обязанность российской организации, выплачивающей доходы в виде дивидендов, предоставить соответствующему налоговому агенту значения показателей D_1 и D_2 . Данные параметры используются депозитарием для расчёта сумм налога, подлежащих удержанию, по формуле, приведённой в пункте 5 статьи 275 Кодекса. Так в приведённом выше примере депозитарию следует определять сумму налога к удержанию, исходя из значений $D_1 = 100\,000,00$ и $D_2 = 60\,000,00$.

Полученное от организации - эмитента значение показателя D_2 отражается депозитарием – налоговым агентом по строке 071, при этом в строке 070 ставится прочерк. Исходя из условий приведённого выше примера, по строке 071 депозитарию следует отразить значение 60 000,00.

Показатель строки 090 соответствует разности показателей D_1 и D_2 в формуле расчета налога, приведённой в пункте 5 статьи 275 Кодекса. Если показатель по строке 090 имеет отрицательную величину, то обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится, а по строкам 091 - 120 ставятся прочерки.

По строке 091 отражается сумма дивидендов, налог на прибыль с которой исчислен к удержанию с российских организаций, указанных в подпункте 2 пункта 3 статьи 284 Кодекса, по ставке 9 процентов. Показатель определяется как сумма данных о размерах налоговых баз по каждому указанному налогоплательщику, рассчитанных по приведённой в пункте 5 статьи 275 Кодекса формуле расчёта суммы налога без применения налоговой ставки.

По строке 092 отражается сумма дивидендов, налог на прибыль с которой исчисляется к удержанию с российских организаций, указанных в подпункте 1 пункта 3

статьи 284 Кодекса, по ставке 0 процентов. Показатель определяется как сумма данных о размерах налоговых баз по каждому указанному налогоплательщику, рассчитанных по приведенной в пункте 5 статьи 275 Кодекса формуле расчёта суммы налога без применения налоговой ставки.

По строке 100 отражается исчисленная сумма налога на прибыль, равная совокупности сумм налога, исчисленного по каждому налогоплательщику - российской организации, указанной в подпункте 2 пункта 3 статьи 284 Кодекса.

По строке 110 отражается сумма налога на прибыль, исчисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчётные (налоговые) периоды применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия.

По строке 120 отражается сумма налога на прибыль, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчётного (налогового) периода, применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия.

Абзацем пятым пункта 11.1 Раздела IX Порядка предусмотрено, что Лист 03 заполняется применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия. Таким образом, если депозитарий удерживает налог с дивидендов, выплачиваемых несколькими эмитентами или на основании нескольких решений одного эмитента, то такой депозитарий предоставляет несколько Листов 03.

Если депозитарий в том же отчётном (налоговом) периоде производит также выплату дивидендов по своим акциям, то в отношении данных выплат депозитарий, выступающий в таком случае в качестве эмитента, также заполняет отдельный Лист 03.

При выплате дивидендов частично (в несколько этапов), а также при перечислении дивидендов по акциям нескольких эмитентов уплата налога на прибыль отражается депозитарием как налоговым агентом по строкам 040 подраздела 1.3 Раздела 1 Декларации. При этом срок указывается налогоплательщиком исходя из даты выплаты дивидендов согласно пункту 4 статьи 287 и пункту 11 статьи 310.1 Кодекса.

Согласно пункту 11.4 Порядка в Разделе В «Реестр - расшифровка сумм дивидендов (процентов)» по российским организациям - плательщикам налога на прибыль организаций, облагаемых по налоговой ставке 9 или 0 процентов, расшифровка выплаченных сумм дивидендов (процентов) производится по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, юридического адреса получателя с указанием кода субъекта Российской Федерации, фамилии, имени, отчества (при наличии) руководителя организации-налогоплательщика, контактного телефона, суммы дохода, даты перечисления дивидендов, суммы налога на прибыль.

В этой связи при перечислении депозитарием – номинальным держателем нижестоящим российским депозитариям-номинальным держателям суммы дивидендов без удержания налога, сведения о таких нижестоящих депозитариях и перечисленных им суммах дивидендов также отражаются организацией-эмитентом в Разделе В Листа 03 Декларации. При этом по строке 070 Раздела В Листа 03 Декларации ставится прочерк.

Рекомендациями, приведёнными в настоящем письме, касающимися заполнения Декларации депозитарием, являющимся номинальным держателем ценных бумаг и выступающим налоговым агентом, следует руководствоваться также организациям, признаваемым налоговыми агентами в соответствии с подпунктами 2, 5, 6 пункта 7 статьи 275 Кодекса, при выплате доходов, указанных в данных нормах Кодекса.

ФНС России обращает внимание, что заполнение формы Декларации в соответствии с указаниями, приведёнными в настоящем письме, в ряде случаев может привести к невыполнению контрольных соотношений №№ 1.132, 1.134, 1.135, 1.137, установленных письмом ФНС России от 03.07.2012 №АС-5-3/815дсп@ (пометка «для служебного пользования») снята письмом ФНС России от 27.11.2012 №ЕД-4-3/19964@).

Невыполнение указанных контрольных соотношений не следует рассматривать как признаки занижения налоговым агентом подлежащей удержанию и перечислению в бюджет суммы налога.

Доведите указанное письмо до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

Действительный государственный советник
Российской Федерации 3 класса

Д.Ю.Григоренко