

ПРОЕКТ

Изменения в Налоговый кодекс РФ по налогу на прибыль, НДС, УСН и имущественным налогам

Вниманию финансовых директоров, налоговых менеджеров, бухгалтеров, юристов компаний

Юридическая компания «Пепеляев Групп» сообщает о подписании Президентом Федерального закона от 12.07.2024 г. № 176¹-ФЗ, касающегося в том числе налогов на предпринимательскую деятельность и имущественного налогообложения.

Среди них - повышение общей ставки налога на прибыль до 25% и введение НДС для «упрощенцев»².

Ранее в первой редакции данного алерта мы комментировали редакцию законопроекта, принятую Государственной Думой в первом чтении. В итоговом тексте Федерального закона от 12.07.2024 г. № 176-ФЗ появились изменения, которые выделены ниже по тексту.

I. Налог на прибыль

Одна из самых существенных и обсуждаемых поправок - повышение общей ставки налога на прибыль с 20% до 25%. Изменение затрагивает только ставку налога, которая подлежит зачислению в федеральный бюджет. В период с 2025 по 2030 год она увеличится с 3% до 8% (затем будет 7%). Региональная часть осталась без изменений – 18% (17% процентов в 2017 - 2030 гг.).

Ставка 25% также будет применяться для:

- организаций, которые ведут добычу углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья;
- организаций - контролирующих лиц по доходам в виде прибыли КИК;
- доходов от источников в России иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в России через постоянное

¹ <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202407120009>

² Законопроект предусматривает также введение прогрессивного налогообложения доходов физических лиц и «налоговую амнистию» при дроблении бизнеса. Читайте про них в наших алертах: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/alerts/nalogovaya-amnistiya-pri-droblenii-biznesa/> и <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/alerts/izmeneniya-v-nalogovyy-kodeks-rf-po-zarplatnym-nalogam/>.

представительство (за исключением некоторых видов доходов).

В то же время заявлено, что повышение налоговой нагрузки будет сопровождаться введением дополнительных стимулов для развития инновационной и инвестиционной деятельности.

1. Вводится новый инвестиционный налоговый вычет – федеральный (ст. 286.2 НК РФ), который предполагает уменьшение суммы налога на прибыль в федеральный бюджет на капитальные расходы, произведенные в рамках инвестиционных проектов.

Условия его применения:

- решение об использовании права на применение вычета должно быть отражено налогоплательщиком в учетной политике;
- вычет текущего периода не может превышать 50% суммы расходов, формирующих стоимость основных средств и нематериальных активов в совокупности;
- сумма налога, подлежащая зачислению в федеральный бюджет, в результате уменьшения на вычет не может быть ниже 2% (3% – в 2025–2030 гг.), т.е. в результате эффективная ставка будет равна нынешним 20%;
- неиспользованный вычет может быть перенесен на будущие периоды (но срок переноса будет ограничен Правительством);
- объекты амортизируемого имущества не подлежат амортизации в части стоимости, сформированной за счет расходов, в отношении которых было использовано право на применение вычета;
- при выбытии основного средства (нематериального актива) (за исключением ликвидации) до истечения срока его полезного использования сумма налога, неуплаченная в связи с применением вычета, подлежит восстановлению и уплате в бюджет с уплатой соответствующих сумм пеней.

Запрещено применять вычет:

- 1) иностранным организациям, признаваемым налоговыми резидентами РФ;
- 2) организациям – участникам СЗПК;
- 3) кредитным организациям;
- 4) организация, осуществляющим производство подакцизных товаров (за некоторым исключением).

Важным является то, что налогоплательщик вправе передать этот вычет другой компании группы – что позволяет регулировать налоговую нагрузку в рамках одной группы.

Другой важной особенностью вычета является то, что в законе будут определены только его основные положения, а категории налогоплательщиков, категории основных средств (нематериальных активов), характеристики группы, внутри которой можно передавать вычет, порядок и условия применения вычета, будут дополнительно установлены Правительством России.

Комментарий «Пепеляев Групп»

В настоящий момент в паспорте законопроекта³ появился проект Постановления Правительства России⁴, которым устанавливается порядок применения вычета. Так, в частности в Проекте установлено, что:

- вычет может применяться налогоплательщиками, которые осуществляют деятельность в сфере производства и туризма (но конкретные классы/группы ОКВЭД пока не установлены);
- вычет можно передать ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков или взаимозависимому лицу (доля прямого или косвенного участия которого в компании, передающей вычет, составляет более 50%);
- неиспользованный вычет может быть перенесен не более чем на 5 налоговых периодов;
- вычет может применяться к основным средствам в машин и оборудования, которые относятся к четвертой-десятой амортизационным группам;
- изменить решение об использовании вычета или об отказе от использования можно только по истечении трех налоговых периодов.

Но там же указано, что конкретные параметры применения вычета в настоящее время прорабатываются с общественными объединениями предпринимателей. Поэтому вероятно окончательные параметры вычета еще претерпят изменения.

2. Увеличиваются повышающие коэффициенты в отношении расходов на НИОКР по перечню, утвержденному Правительством РФ, а также в отношении расходов, формирующих первоначальную стоимость основных средств, относящихся к российскому высокотехнологичному оборудованию, и нематериальных активов виде исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных (включенных в соответствующие реестры), с 1,5 до 2.
3. Исключены ограничения по сроку действия преференциальных механизмов: инвестиционный налоговый вычет (в настоящее время до конца 2027 г.) и региональные инвестиционные проекты (в настоящее время до конца 2028 г.) будут действовать бессрочно.
4. Сейчас для IT-компаний действует нулевая ставка по налогу на прибыль, но действие данной нормы прекращается в конце 2024 г. На следующие пять лет (2025-2030) введена пониженная ставка в размере 5% с зачислением налога в федеральный бюджет с сохранением условий применения пониженной ставки. В редакции

³ <https://sozd.duma.gov.ru/bill/639663-8?ysclid=lwzctxc99196338383>

⁴ <https://sozd.duma.gov.ru/download/17200CCD-B2AE-40B9-906A-BCAE6BAE7BBB>

первого чтения законопроект предусматривал установление льготной ставки на уровне 5% на срок до 2027 года.

Также по сравнению с первоначальной редакцией:

- предусматривается возможность применения для IT-компаний льгот (в виде льготной ставки по налогу на прибыль) в том случае, если они в 2025 и 2026 годах были созданы в результате реорганизации в форме слияния, или реорганизованы в форме присоединения другой компании или выделения другой компании;
- предусматривается возможность применения к расходам на права пользования российскими программами для ЭВМ повышенного коэффициента 2, вместо 1,5.

5. По сравнению с первоначальной редакцией законопроекта добавлено, что законами субъектов Российской Федерации в 2025 - 2030 годах может устанавливаться пониженная налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов РФ, для российских организаций, включенных в реестр малых технологических компаний. Регионы также вправе устанавливать различные размеры ставок для таких налогоплательщиков, условия для применения этих ставок, а также дополнительные требования к таким налогоплательщикам.
6. Также добавлена пониженная ставка в размере 20% в 2025-2030 годах для отдельных категорий недропользователей.

II. Имущественные налоги

Предлагается расширить полномочия субъектов России и муниципальных образований по установлению более высоких ставок имущественных налогов по дорогостоящему имуществу.

В частности, ставка по налогам на имущество физических лиц и организаций по имуществу дороже 300 млн руб. может быть установлена в размере 2,5% (текущий максимальный размер 2%).

Для земельных участков, стоимостью более 300 млн руб., которые раньше попадали под льготную ставку – не более 0,3%, может быть установлена общая ставка 1,5%.

III. УСН

НДС при применении УСН

1. Организации и ИП, которые применяют УСН, с 2025 г. по общему правилу будут признаваться плательщиками НДС.

2. Однако плательщики УСН будут иметь право на освобождение от НДС, если за предшествующий налоговый период по УСН сумма доходов не превысила 60 млн руб.⁵

Расчет доходов нужно осуществлять в соответствии с правилами режима налогообложения, который применялся:

- при переходе с ОСН на УСН с 2025 г. необходимо ориентироваться

⁵ Пункт 1 ст. 145 НК РФ

- на нормы гл. 25 НК РФ;
- при применении нескольких специальных режимов учитывается совокупный доход по ним.

Вновь созданная организация или ИП, применяющие УСН, освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, начиная с даты постановки их на учет в налоговом органе.

Плательщики УСН с доходом до 60 млн руб. освобождаются от исполнения обязанности налогоплательщика НДС автоматически. Однако налогоплательщик также может подать уведомление по форме, которую установит ФНС России⁶. Если в течение налогового периода сумма доходов превысит 60 млн. руб., тогда плательщик УСН утратит право на освобождение, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имело место такое превышение⁷.

3. Плательщики УСН, которые не будут применять освобождение от НДС, вправе будут выбрать одну из ставок НДС⁸:

- ✓ 5%, если сумма годового дохода будет до 250 млн руб. Если в течение налогового периода сумма дохода превысит 250 млн руб., тогда начиная с 1-го числа месяца, в котором возникло превышение, право на применение 5% ставки утрачивается;
- ✓ 7%, если сумма годового дохода будет до 450 млн руб. Если в течение налогового периода сумма дохода превысит 450 млн руб., тогда начиная с 1-го числа месяца, в котором возникло превышение, право на применение 7% ставки утрачивается;

Для применения указанных ставок необходимо будет представить заявление в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за кварталом, начиная с которого плательщик УСН хочет применять соответствующую ставку.

Лимиты применения ставок НДС будут подлежать ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор.

Ставки НДС будут подлежать применению непрерывно в течение 12 налоговых периодов (т.е. трех лет), если право на применение таких ставок не будет утрачено, либо будет утрачено право на применение УСН.

⁶ Пункт 7 ст. 145 НК РФ.

⁷ Пункт 5 ст. 145 НК РФ

⁸ Пункт 8 ст. 164 НК РФ

Комментарий «Пепеляев Групп»

Хотя это на первый взгляд неочевидно, из новой редакции п. 8 ст. 164 НК РФ, на наш взгляд, можно сделать вывод, что плательщик на УСН может сразу выбрать ставку 7%, а не 5%, независимо от величины своих доходов. При этом из текста закона в процессе принятия были исключены положения о подаче заявления в налоговый орган о размере применяемой налоговой ставки.

✓ общие ставки 10/20%. Они будут применяться, если плательщик УСН:

- не представит уведомление об освобождении или заявление о

4. Плательщики УСН со ставками НДС 5 и 7% не смогут применять вычеты по НДС⁹. Суммы НДС, не подлежащие вычету, будут включаться в стоимость указанных товаров (работ, услуг).

Комментарий «Пепеляев Групп»

В этой части принятый закон отличается от редакции, одобренной в первом чтении, согласно которой суммы «входного» НДС для плательщиков на УСН не включались в стоимость товаров (работ, услуг), а отдельно признавались в расходах.

5. Плательщики на УСН, применяющие общие ставки НДС, получают право на вычеты.

6. Суммы налога, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам должны быть восстановлены в налоговом периоде, предшествующем переходу на УСН¹⁰.

При переходе на УСН суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком до этого, должны быть восстановлены в первом налоговом периоде, начиная с которого операции по реализации будут подлежать налогообложению по ставкам 5 и 7%¹¹.

⁹ Пункт 5.2. ст. 170 НК РФ, ст. 171 НК РФ

¹⁰ Пункт 8 ст. 145 НК РФ

¹¹ Подпункт 2 п. 3 ст. 170 НК РФ

Комментарий «Пепеляев Групп»

Комментируемые новшества по НДС выглядят революционными. Общее число ставок по НДС увеличивается с трех (0%, 10% и 20%) до пяти. Впервые налогоплательщики получают право выбирать ставку НДС или отказаться от уплаты налога. Но выбор ограничен лимитами доходов. В целом УСН перестает быть «упрощенной» системой налогообложения и будет требовать от плательщиков тщательного анализ вариантов своих действий и их налоговых последствий.

Изменения критериев применения УСН

1. Предложено изменить величину предельного размера доходов для перехода на УСН: со 112 млн руб. до 337,5 млн руб. Предел доходов будет определяться без учета доходов в виде положительной курсовой разницы, субсидий и доходов при безвозмездной передаче в государственную и (или) муниципальную собственность имущества (имущественных прав)¹².

2. Вводятся послабления в ограничения для применения УСН по численности работников, остаточной стоимости основных средств и величине доходов для применения УСН¹³:

- численность работников: было 100 человек, станет 130 человек;
- остаточная стоимость основных средств: было 150 млн руб., станет 200 млн. руб.;
- доходы: было 200 млн руб., станет 450 млн руб.

Величина остаточной стоимости и лимита доходов будет ежегодно индексироваться на коэффициент-дефлятор.

3. Будут отменены повышенные/промежуточные ставки¹⁴:

- 8% для режима налогообложения «доходы»;
- 20% для режима налогообложения «доходы минус расходы».

С 2025 г. будут действовать только две базовые ставки: 6 и 15% соответственно.

О чем подумать, что сделать

Вносимые поправки в НК РФ затрагивают различные аспекты хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Законопроект предусматривает, что изменения вступят в силу в 2025 г.

¹² Пункт 2 ст. 346.12 НК РФ

¹³ Подпункты 15, 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, п. 4 ст. 346.13 НК РФ

¹⁴ Статья 346.20 НК РФ

С большой долей вероятности основные описанные изменения в будущем законе сохранятся, поэтому рекомендуем уже сейчас изучить поправки, чтобы выявить неясности и противоречия, порождающие риски для компании, а также улучшения, создающие новые возможности для законного снижения налоговой нагрузки.

В особенности рекомендуем обратить внимание на поправки налогоплательщиков, применяющих УСН, их анализ лучше проводить одновременно с анализом «налоговой амнистии».

Вместе с тем, нельзя исключить, что законопроект претерпит и изменения (как минимум в части условий применения федерального инвестиционного вычета по налогу на прибыль. Возможно – будет предусмотрено введение туристического налога.

Помощь консультанта

Юристы «Пепеляев Групп» имеют большой опыт как консультирования клиентов по рискам, связанным с изменением законодательства, так и опыт защиты интересов клиентов при обжаловании претензий налоговых органов.

Мы готовы проконсультировать вас по вопросам, связанным с будущими изменениями НК РФ.

Контактная информация



Сергей Сосновский
Партнер, руководитель
налоговой практики

T: +7 (812) 640 60 10
s.sosnovsky@pgplaw.ru



Рустам Галияхметов
Ведущий юрист

T: +7 (812) 640 60 10
r.galiyahmetov@pgplaw.ru



Никита Кононов
Юрист

T: +7 (812) 640 60 10
n.kononov@pgplaw.ru

