

# **Налоговая реформа 2025. Принципиальные изменения. Анализ новаций.**

**Ольга Анатольевна Бондаренко** - к.ю.н., доцент, аудитор, консультант по налогам и сборам, Эксперт и член Правления Палаты налоговых консультантов России, ревизор Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка, аттестованный преподаватель Палаты налоговых консультантов и ИПБ России, бизнес-тренер МВА, ведущий методолог консультационного центра, автор многочисленных публикаций в ведущих изданиях по профессиональной тематике

**Номер моего телефона: 8-916-504-90-52**

**Адрес электронной почты: [BondarenkoOA@yandex.ru](mailto:BondarenkoOA@yandex.ru)**

**Упрощенная система налогообложения, иные  
специальные режимы налогообложения.  
Возможность совмещения, особенности  
взаимодействия.**

**С отчетности за 2024 год новая форма декларации по налогу на УСН, но не ранее 2 января 2025 года (Приказ ФНС от 02.10.2024 № ЕД-7-3/813@)**

**С 1 января 2025 года (П. 3 ст. 2 Закона от 29.12.2014 № 477-ФЗ в ред. ст. 5 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) продлили право региональных властей до 2027 года предоставлять налоговые каникулы впервые зарегистрированным ИП в части установления нулевой ставки единого налога в течение первых двух налоговых периодов. Данное право действует для отдельных видов деятельности (п. 3 ст. 346.50 НК)**

## **УСН**

**С 1 января 2025 года** (П. 73 и 74 ст. 2 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ)

Лимиты по доходам на УСН увеличили до 450 млн руб., остаточную стоимость основных средств – со 150 млн до 200 млн руб., численность работников – со 100 до 130 человек

### **ВАЖНО!!!**

При расчете лимита остаточной стоимости ОС для определения права на спецрежим с 2025 г. **не надо учитывать** стоимость российского высокотехнологичного оборудования, утвержденного в специальном перечне Правительства (п. 62 ст. 2 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ).

**Если ИП совмещает УСН и ПСН, лимит применятся к доходам по обоим режимам.**

**С 1 января 2025 года** (П. 73 ст. 2 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ)

Базовый порог доходов для перехода на УСН подняли с 112,5 млн до 337,5 млн руб.

# УСН

**С 1 января 2025 года** (Подп. «а» п. 74 ст. 2 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ (в ред. подп. «н» п. 1 ст. 8 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ); п. 26 ст. 2 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)

**Период, с которого утрачивается право на УСН при нарушениях условий НК РФ, изменили с квартала на месяц**

При несоблюдении лимитов или любых других условий работы на УСН плательщик теряет право на спецрежим с начала того месяца, в котором допущено нарушение (п. 4 ст.346.13 НК). С начала этого месяца надо перейти на общую систему. Раньше право на УСН утрачивались с начала квартала.

# УСН

**С 29 октября 2024 года** (П. 11.1 ст.8 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ в ред. подп. «д» п. 2 ст. 8 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)

**Утвердили коэффициент-дефлятор на 2025 год в размере единицы**

По общему правилу значение лимита доходов и стоимости ОС, по которым проверяют право продолжать работу на УСН, умножают на коэффициент-дефлятор текущего года (п. 2 ст. 346.12 НК в ред. Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ). Но с 2025 года лимиты и так повысили. В связи с этим в Законе установили коэффициент в размере 1,0

**С 29 октября 2024 года** (П. 11 ст. 8 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ в ред. подп. «Г» п. 2 ст. 8 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)

По общему правилу лимит доходов, установленный для перехода на УСН, умножают на коэффициент-дефлятор (п. 2 ст. 346.12 НК). В 2024 при расчете права перейти на УСН с 2025 года коэффициент не применяется.

С 2025 года отменяются (п. 1.1, п. 2.1 ст. 346.20 НК РФ) повышенные ставки УСН при превышении упрощенцем лимитов по численности и доходам. При объекте Доходы ставка 6%, а Доходы минус расходы 15%.

## **УСН**

**С 1 января 2025 года (П. 28 ст. 2 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)  
Прикрыли схему с переездом упрощенца в регион с меньшей  
ставкой налога**

Если организация или ИП меняют адрес регистрации на регион с меньшей ставкой налога на УСН, то последующие три года они платят налог по ставке прежнего места регистрации. При переезде в регион с большей ставкой налога на УСН действует ставка нового региона (п. 2 ст. 346.21 НК РФ)

**Организации и ИП, применяющие УСН, с 2025 г. признаются плательщиками НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ, п. 72 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).**

Исчислять и платить НДС можно будет в общем или особом порядке (новые п. 8, п. 9 в ред. Закона 176-ФЗ):

- общий порядок — в полном соответствии с гл. 21 НК РФ, применяя ставки 20%, 10%, 0%, расчетные ставки и вычеты;
- особый порядок — с льготными ставками 5% (7%) без применения вычетов.

5% - если сумма доходов не превышает 250 млн руб. в год (с индексацией);

7% - если сумма доходов не превышает 450 млн руб. в год (с индексацией), то есть пока сохраняется право на УСН.

При применении пониженных ставок НДС 5% и 7% нельзя принять налог к вычету (пп. "а" п. 6, п. 7 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).

(Подробнее см. информацию в блоке по НДС)

## **УСН**

**С 1 января 2025 года (П. 65 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) разрешили ИП на УСН с объектом «доходы минус расходы» учитывать страховые взносы в периоде начисления.**

ИП на УСН с объектом «доходы минус расходы» вправе включать в расходы отчетного периода страховые взносы за себя, «подлежащие уплате в этом периоде». Например, в 2025 году можно учесть в расходах взносы за 2025 год, даже если срок их уплаты перенесут на первый рабочий день 2026 года. Взносы, уплаченные после 31 декабря 2024 года за периоды до 2025 года, тоже будут учитываться в 2025–2027 годах вместе с подлежащими уплате.

До поправки ИП на УСН могли учитывать в расходах страховые взносы, начисленные и уплаченные за себя, не раньше срока их уплаты, установленного в НК (подп. 3 п. 2 ст. 346.17 НК). До этой даты задолженность по ЕНП не возникает

**С 1 января 2025 года (П. 66 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) разрешили упрощенцам из новых регионов уменьшать налог на УСН на стоимость ККТ**

Упрощенцы из ДНР, ЛНР, Запорожской области или Херсонской области вправе уменьшить налог на стоимость ККТ: как при объекте «доходы минус расходы», так и при объекте «доходы». Вычет можно применить как к сумме налога, так и к авансовым платежам по нему.

Вычет допустим только в отношении одной ККТ стоимостью не более 28 000 руб. (с учетом расходов на установку и т. д.). Условие – регистрация ККТ в новых регионах до 31 декабря 2025 года включительно. Применить вычет можно по выбору: в 2024 или 2025 году. Если вся стоимость ККТ в одном году не учтена, вычет можно будет перенести на следующий год.

**С 1 января 2025 года – в части АУСН, с 23 марта 2024 года – в части УСН (Закон от 23.03.2024 № 49-ФЗ)**

Производителям и продавцам изделий из серебра вернули право на УСН и АУСН. На АУСН переход возможен только с 1 января 2025 года. На УСН можно было перейти задним числом с 1 января 2024 года, подав заявление не позднее 31 марта 2024 года. Те, кто не успел это сделать, вправе перейти на УСН с 1 января 2025 года. Для этого надо подать заявление о смене налогового режима не позднее 31 декабря 2024 года

# УСН

**С 1 января 2025 года (П. 61 и 64 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

В налоговую базу не включаются доходы в виде сумм возмещения в связи с изъятием земельных участков для государственных и муниципальных нужд

## **УСН**

**С 1 января 2025 года (П. 25 и 27 ст. 2 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)**

**Запретили учитывать в расходах туристический налог на УСН и ЕСХН**

Перечни налогов, которые нельзя учитывать в расходах на УСН при объекте «доходы минус расходы», а также на ЕСХН, дополнили туристическим налогом (подп. 22 п. 1 ст. 346.16, п. 23 п. 2 ст. 346.5 НК)

**С 2025 г. подняли суммы фиксированных страховых взносов, которые ИП платят за себя (п. 84 ст. 2 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ).**

Утверждены размеры взносов на 2026 и 2027 гг., и они еще выше (п. 84 ст. 2 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ).

<b>Показатель</b>	<b>За 2024 г.</b>	<b>За 2025 г.</b>	<b>За 2026 г.</b>	<b>За 2027 г.</b>
<b>Фиксированные взносы на ОПС и ОМС за год</b>	49 500 руб.	53 658 руб.	57390 руб.	61154 руб.
<b>Максимальный размер 1%-ных взносов на ОПС</b>	277 571 руб.	300 888 руб.	321818 руб.	342923 руб.

Изменился порядок расчета базы для исчисления 1%-ных взносов предпринимателями **на общем режиме налогообложения**. ИП рассчитывают взносы от разницы между полученным доходом и профессиональными налоговыми вычетами, указанными в статье 221 НК РФ. Но при этом в сумму вычетов не включаются фиксированные взносы на ОМС и ОПС (п. 84 ст. 2 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ).

**С 2025 года срок уплаты фиксированных взносов перенесли с 31 декабря на 28 декабря (п. 85 ст. 2 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ). То есть за 2024 г. взносы можно заплатить не позднее первого рабочего дня 2025 г., то есть не позднее 9 января 2025 г. А вот уже взносы за 2025 г. придется платить не позднее 28 декабря 2025 г.**

ИП без работников, которые не работали в период военной службы по призыву или по контракту, могут подать в ИФНС заявление об освобождении от уплаты страховых взносов в течение 3-х лет с даты возникновения права на освобождение (п. 84 ст. 2 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ). Ранее такой срок установлен не был.

# **АУСН**

**С 1 января 2025 года (Ст. 6 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)**

Власти региона вправе ввести АУСН законом субъекта РФ.  
Законы регионов должны вступать в силу не ранее чем через один месяц со дня их опубликования.

**Общий срок проведения эксперимента по АУСН продлили до 2027 года включительно (ст. 1 Закона от 25.02.2022 № 17-ФЗ)**

## **АУСН**

**С 1 января 2025 года (Подп. «б» п. 1 ст. 9, п. 5 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) уточнили лимит доходов, при котором нельзя применять АУСН**

Нельзя перейти на АУСН не только когда доходы за текущий календарный год превысят 60 млн руб., но и тогда, когда превышение доходов будет за предшествующий переходу календарный год

**С 1 января 2025 года (П. 2 ст. 9, п. 5 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

**Начать применять АУСН можно только с нового года, уведомив об этом ИФНС до 31 декабря. Но, организации и ИП на УСН; ИП на НПД – могут перейти на АУСН с любого месяца**

# **АУСН**

**С 1 января 2025 года (Подп. «б» п. 1, п. 4 ст. 9, п. 5 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

**Кассовый метод учета доходов закрепили для принципала, доверителя либо комитента. При этом уточнили, что АУСН не вправе применять поверенные, комиссионеры, агенты – те, кто ведет деятельность в интересах другого лица.**

**С 1 января 2025 года (Подп. «г» и «д» п. 1, п. 9 ст. 9, ст. 2, п. 5 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

**Предусмотрели обмен сведениями по АУСН между ИФНС и операторами электронных площадок.**

Прописали, в какие сроки и по какой форме операторы электронных площадок должны передавать ИФНС сведения о плательщиках АУСН. Ранее порядок не был установлен.

## **АУСН**

**С 1 января 2025 года (П. 6 ст. 9, п. 5 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) уточнили налоговый период для вновь созданных компаний и ИП на АУСН**

Если компания или ИП уведомили о применении АУСН в следующем месяце после постановки на учет в налоговой инспекции, то для них первый налоговый период – срок с даты постановки на учет до конца календарного месяца, в котором плательщик предоставил такое уведомление

**С 1 января 2025 года (Подп «б» п. 8 ст. 9, п. 5 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) на АСУН учитывать наличные расходы можно будет на основании данных, внесенных в личный кабинет налогоплательщика, без применения ККТ. Ранее такой способ учета предусмотрен только для наличных доходов.**

# ПСН

**С 1 января 2025 г. (Закон от 23.03.2024 № 49-ФЗ)**

Производителям и продавцам изделий из серебра вернули право на патент. Переход на спецрежим возможен с 1 января 2025 года.

**С 1 ноября 2024 года (Приказ ФНС от 14.06.2024 № ЕД-7-3/462@)**

**Предприниматели на ПСН будут получать уведомления о необходимости доплатить ПСН при пересчете страховых взносов**

ФНС утвердила форму уведомления о перерасчете уменьшения суммы налога при ПСН на сумму страховых взносов и пособий.

Стоимость патента пересчитают в случаях, указанных в пункте 1.2 статьи 346.51 НК. О необходимости доплатить налог сообщат по утвержденной форме

# ПСН

**С 1 января 2025 года** (П. 69 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) ИП на патенте из ДНР, ЛНР, Запорожской области или Херсонской области вправе уменьшить налог на стоимость ККТ. Об этом надо уведомить ИФНС.

Вычет допустим только в отношении одной ККТ стоимостью не более 28 000 руб. (с учетом расходов на установку и т. д.). Условие – регистрация ККТ в новых регионах до 31 декабря 2025 года включительно. Применить вычет можно по выбору: в 2024 или 2025 году. Если вся стоимость ККТ в одном году не учтена, вычет можно будет перенести на следующий год

# ПСН

**С 1 января 2025 года (Закон от 29.10.2024 № 362-ФЗ)**

**С 2025 года право на применение патентной системы утрачивают те ИП, чьи доходы превысят лимит 60 млн руб. за текущий или предшествующий годы. Ранее учитывали доход только за текущий год.**

**С 1 января 2025 года (П. 2.1 ст. 346.50 НК)**

**Истек период, на который НК РФ позволял властям регионов снижать до нуля налоговую ставку для новых регионов**

**В Донецкой Народной Республике и Луганской Народной Республике, Запорожской и Херсонской областях на период 2023–2024 годов власти регионов были вправе понижать ставку налога до 0 процентов для разных категорий плательщиков**

# **ЕСХН**

**С 1 января 2025 года (П. 61 и 64 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

В налоговую базу не включаются доходы в виде сумм возмещения в связи с изъятием земельных участков для государственных и муниципальных нужд

**Налог на добавленную стоимость.  
Новые правила исчисления и уплаты при  
применении спец режимов.**

**Федеральный закон от 12.07.2024 N 176-ФЗ**

**Методические рекомендации  
для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему  
налогообложения, которые с 1 января 2025 года признаются  
налогоплательщиками налога на добавленную стоимость**

**Письмо ФНС от 17.10.2024 № СД-4-3/11815@**

С 1 января 2025 года все налогоплательщики, применяющие УСН признаются налогоплательщиками НДС.

**Если доходы налогоплательщика УСН за 2024 год не превысили 60 млн рублей, то с 01.01.2025 обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет у него не возникает (п. 1 ст. 145 НК РФ).**

**Освобождение от исчисления и уплаты НДС в бюджет предоставляется автоматически. Уведомления об освобождении от уплаты НДС представлять в налоговый орган не надо.**

**У налогоплательщиков УСН, освобожденных от исчисления и уплаты НДС в бюджет, отсутствует обязанность представлять декларацию по НДС, вести книги продаж и книги покупок.**

## **ВАЖНО!!!**

Освобождение от НДС не касается случаев, когда:

- налогоплательщик УСН должен выступить налоговым агентом по НДС;
- налогоплательщик УСН должен уплатить НДС при ввозе товаров на территорию РФ как из стран ЕАЭС, так и из третьих стран.

**Если доходы за 2024 год превысили 60 млн рублей, то с 01.01.2025 у налогоплательщика УСН возникает обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет.**

Если налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, осуществляет не признаваемые объектом налогообложения НДС или необлагаемые НДС операции, то по таким операциям у него не возникает обязанности исчислять и уплачивать НДС в бюджет. Перечень таких операций и условия освобождения от уплаты НДС приведены в статьях 146, 149 НК РФ.

**ВАЖНО!!! В этом случае у него возникает обязанность подавать налоговую декларацию по НДС, в которой отражается информация о таких операциях.**

**Критерий 60 млн рублей за истекший календарный год оценивается ежегодно:** если доходы налогоплательщика УСН за истекший календарный год не превысили 60 млн рублей, то с начала следующего календарного года он освобожден от уплаты НДС (то есть при решении вопроса о применении освобождения от НДС с 01.01.2025 оцениваем доходы за 2024 год, с 01.01.2026 - оцениваем доходы за 2025 год и т.д.).

Если доходы за 2024 год будут меньше 60 млн рублей и при этом в течение 2025 года сумма доходов превысит 60 млн рублей, но не превысит 450 млн рублей, то начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения 60 млн рублей, налогоплательщик УСН обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет.

В последующие годы должен применяться аналогичный порядок. Если за предыдущий календарный год доходы не превысили 60 млн рублей, то при превышении этого порога доходов в текущем календарном году у налогоплательщика УСН появляется обязанность исчислять и уплачивать НДС в бюджет начиная с 1 числа месяца, следующего за месяцем превышения указанного порога.

**Если доходы у применяющих УСН организаций, созданных в 2025 году, или у физических лиц, получивших в 2025 году статус ИП, не превышают в 2025 году 60 млн рублей, обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет в 2025 году у таких организаций и ИП не возникает.**

Если доходы у применяющих УСН организаций, созданных в 2025 году, или у физических лиц, получивших в 2025 году статус ИП, превысили в 2025 году 60 млн рублей, но не превысили 450 млн рублей, то начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения 60 млн рублей, налогоплательщик УСН обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет.

Аналогичный подход применяется к вновь созданным организациям (к физическим лицам, получившим статус ИП) в 2026 году, 2027 году и т.д.

**Если до 01.01.2025, так и после этой даты налогоплательщик применяет УСН, то 60 млн рублей считается по тем же правилам учета доходов, как и доходы для расчета налога по УСН.**

**Если в 2024 году ИП применял одновременно УСН и ПСН, ОСНО и ПСН, ЕСХН и ПСН, то для освобождения от НДС учитывается общая сумма доходов за 2024 год по обоим применяемым режимам налогообложения.**

**При этом в отношении расчета доходов по ПСН учитываются фактически полученные ИП доходы.**

**Если налогоплательщик УСН является агентом (комиссионером), то при расчете порога доходов в размере 60 млн рублей учитывается только полученное им агентское (комиссионное) вознаграждение.**

**По общему правилу, объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также передача имущественных прав.**

Налоговой базой по НДС является стоимость реализованных товаров, работ, услуг (с учетом акциза для подакцизных товаров), то есть НДС исчисляется путем умножения цены реализации (с учетом акциза для подакцизных товаров) на ставку НДС.

При этом налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, дополнительно к цене обязан предъявить к оплате покупателю исчисленную им сумму НДС.

**Сумма НДС отражается таким налогоплательщиком УСН в счетах-фактурах, расчетных и первичных документах, составляемых при реализации. В этих документах НДС выделяется отдельной строкой.**

**Налогоплательщик УСН, у которого возникла обязанность исчислять и уплачивать НДС в бюджет, вправе применять:**

- **общеустановленные ставки НДС (20%, 10%, 0%)**
- **выбрать одну из специальных ставок 5% или 7%.**

Выбранная ставка НДС должна применяться ко всем операциям, являющимся объектом налогообложения НДС. **Не допускается применение разных налоговых ставок в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг) (п. 7 ст. 164 НК РФ).**

При выборе одной из специальных ставок НДС, при осуществлении отдельных операций, которые облагаются по ставке 0%, **налогоплательщики УСН вправе также применять эту ставку.** К таким операциям, в частности, относятся экспорт товаров, международная перевозка, транспортно-экспедиционные услуги при организации международной перевозки.

Уведомлять отдельно налоговый орган о выборе ставки НДС не требуется.

Выбор между применением общеустановленных ставок НДС (20%, 10%, 0%) или специальных ставок НДС (5% или 7%) может быть сделан исходя из структуры затрат налогоплательщика, заказчиков и т.д.

**Выбор применяемой ставки НДС делается налогоплательщиком УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, самостоятельно.**

**"Входной" НДС** - это суммы НДС, предъявленные налогоплательщику УСН при приобретении им товаров, работ, услуг, имущественных прав (в том числе при перечислении им авансов за будущие покупки).

**Сумма НДС, указанная в счетах-фактурах налогоплательщиком УСН (в том числе исчисленная по ставкам 5% или 7%), подлежит вычету у покупателя в общеустановленном порядке.**

**В случае начала применения специальной ставки по НДС налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, должен применять специальные ставки НДС последовательно в течение 12 кварталов (кроме случаев, при которых налогоплательщик утратит право на применение УСН либо у налогоплательщика возникнет основание для освобождения от НДС, указанное выше).**

**При выборе общеустановленных ставок НДС налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, вправе перейти на применение специальной ставки НДС без такого ограничения с начала очередного налогового периода (квартала)**

**Ставка НДС 5%** применяется с 01.01.2025, в случае, если доходы за 2024 год составили от 60 млн рублей до 250 млн рублей.

**Ставка НДС 7%** применяется с 01.01.2025, в случае, если доходы за 2024 год составили от 250 млн рублей до 450 млн рублей.

**С 01.01.2026** налогоплательщик УСН применяет специальную ставку НДС:

- 5%, если доходы за 2025 год составили от 60 млн рублей до 250 млн рублей (с учетом индексации);
- 7%, если доходы за 2025 год составили от 250 млн рублей до 450 млн рублей (с учетом индексации).

Если доходы налогоплательщика УСН за 2025 год не превысили 60 млн рублей, то ставка НДС 5% применяется в 2026 году с месяца, следующего за месяцем превышения доходов 60 млн рублей, до месяца (включительно), в котором доходы превысили 250 млн рублей (с учетом индексации).

**Ставки НДС 5% и 7% надо применять не менее 12 последовательных кварталов - начиная с периода, за который представлена декларация по НДС с такой ставкой.**

**Досрочное прекращение применения указанных ставок НДС возможно только, если налогоплательщик УСН утратит право на их применение (если доходы за год превысят 450 млн рублей) или с нового года получит автоматически освобождение от уплаты НДС (если доходы за предыдущий год будут менее 60 млн рублей).**

**С 01.01.2027** налогоплательщик УСН будет снова вправе использовать ставку НДС 5% (если доход по итогам 2026 снизится и станет менее 250 млн рублей).

**12 кварталов считаются от квартала, когда налогоплательщик УСН впервые применил специальную ставку НДС (например, с 1 квартала 2025 года, а с 1 квартала 2028 года отсчет 12 кварталов будет начинаться заново и налогоплательщик УСН с этого момента снова вправе выбрать ставку НДС 5% (7%) или 20% (10%)).**

## **Пример**

**С 01.01.2025** налогоплательщик УСН применяет ставку НДС 5%.

За 2025 год доходы составили 50 млн рублей. В связи с этим с 01.01.2026 налогоплательщик УСН освобождается от обязанности исчислять и уплачивать НДС в бюджет (т.к. доходы за 2025 год составили менее 60 млн рублей).

Если освобождение от НДС впоследствии (в 2026 году или далее) прекратится в связи с превышением дохода 60 млн руб., то налогоплательщик УСН будет вправе:

- а) снова выбрать ставку НДС 5% (7%) или 20% (10%);
- б) в случае выбора ставки 5% (7%) отсчет 12 последовательных кварталов начинается заново.

## **Обратите внимание!**

Если в 2024 году ИП применял одновременно УСН и ПСН или ОСНО и ПСН, либо ЕСХН и ПСН, то для применения специальных ставок НДС 5% или 7% учитываются доходы по обоим указанным налоговым режимам.

**Ставка НДС 0% применяется при экспорте товаров, международной перевозке, а также в некоторых других случаях.**

**Налогоплательщики УСН, которые выбрали ставку НДС 5% (или 7%), имеют право на применение ставки НДС в размере 0% только по отдельным операциям.**

Такие операции перечислены в подпунктах 1 - 1.2, 2.1 - 3.1, 7 и 11 п. 1 ст. 164 НК РФ (п. 9 ст. 164 НК РФ). К ним, в частности, относятся:

- экспорт товаров (в том числе в ЕАЭС);
- международные перевозки товаров;
- транспортно-экспедиционные услуги при организации международной перевозки;
- реализация товаров дипломатическим представительствам и международным организациям.

Обоснованность применения ставки НДС 0% должна быть документально подтверждена. Перечень документов, подтверждающих ставку 0%, предусмотрен ст. 165 НК РФ. Если по истечении 180 дней с даты отгрузки товаров документы в налоговый орган не представлены, то налогоплательщик УСН не вправе применить ставку НДС 0% и обязан исчислить НДС по применяемой ставке НДС в налоговом периоде (квартале), в котором истекли указанные 180 дней.

**При применении ставки НДС 0% право на вычеты "входного" НДС у налогоплательщиков УСН, применяющих ставку НДС 5% (или 7%), отсутствует.**

**Ставки 5% и 7% не применяются:**

- при ввозе товаров на территорию РФ, в том числе из стран ЕАЭС;
- при исчислении НДС налогоплательщиком УСН - покупателем в качестве налогового агента.

**Расчетные ставки НДС: 10/110; 20/120; 5/105; 7/107 (п. 4 ст. 164 НК РФ).**

**Для налогоплательщика УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, выбравшего применение общеустановленных ставок НДС, применяются расчетные ставки НДС: 20/120, 10/110.**

**Для налогоплательщика УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, выбравшего применение специальных ставок НДС, применяются расчетные ставки НДС: 5/105, 7/107.**

**Расчетная ставка НДС применяется, например, при получении авансов. В этих случаях стоимость товаров (работ, услуг) уже сформирована с НДС. Поэтому для исчисления НДС достаточно применить к стоимости товара с учетом НДС расчетную ставку.**

**Согласно общему правилу применения НДС, моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:**

1. день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);
2. день оплаты (аванс) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Если налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, до даты отгрузки получит аванс, то НДС следует исчислить как при получении аванса, так и при последующей отгрузке товаров (работ, услуг) в счет аванса.

**Налоговая база при получении аванса определяется с суммы полученного аванса - то есть с суммы, включающей в себя НДС. Поэтому если такой налогоплательщик УСН применяет специальные ставки, то для исчисления НДС применяется соответствующая применяемой ставке расчетная ставка НДС. Так, ставке 5% соответствует расчетная ставка -  $5/105$ , ставке 7% -  $7/107$ .**

**Чтобы не было двойного налогообложения, ранее исчисленный с аванса НДС принимается к вычету в момент исчисления НДС с отгрузки.**

**Если оплата производится уже после отгрузки, то НДС исчисляется один раз - в момент отгрузки. При оплате НДС уже не исчисляется.**

**Если получен аванс и планируется отгрузка в счет этого аванса в одном и том же квартале, то допустимо составление счета-фактуры и исчисление НДС только при отгрузке. С авансов НДС уже не исчисляется, и счет-фактура при получении аванса не выставляется.**

**Если в течение текущего квартала в счет полученного аванса произведена частичная отгрузка, то НДС исчисляется с части аванса, в счет которого отгрузка в текущем квартале не осуществлялась. В этом случае выставление счета-фактуры возможно на ту сумму аванса, в счет которой по итогам квартала товары (работы, услуги) не отгружались.**

**Счет-фактура** - это специальный документ, который предназначен для учета НДС. При отгрузке товаров (работ, услуг) налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, обязан выставить покупателю счет-фактуру.

Счет-фактура выставляется в двух экземплярах (для продавца и покупателя) на бумажном носителе или в электронном виде в течение пяти календарных дней с даты отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также при получении авансов в счет этой отгрузки.

Для покупателя **счет-фактура является основанием для применения налоговых вычетов по НДС.**

**Если налогоплательщик УСН осуществляет операции, освобождаемые от НДС (ст. 149 НК РФ) или не признаваемые объектом налогообложения НДС (п. 2 ст. 146 НК РФ), то счета-фактуры он не составляет.**

**Если налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, реализует товары (работы, услуги) физическим лицам, то счета-фактуры он не выставляет (пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ). В этом случае возможно составить сводный документ (например, справка бухгалтера), содержащий суммарные данные по всем облагаемым НДС операциям, совершенным в течение квартала (месяца), для его регистрации в книге продаж.**

Если налогоплательщик УСН, применяющий освобождение от НДС на основании статьи 145 НК РФ, которое носит обязательный характер, выставит покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы НДС, то сумма НДС, указанная в этом счете-фактуре, подлежит уплате в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ). При этом у продавца - налогоплательщика УСН право на вычеты "входного" НДС не предусмотрено (п. 2 ст. 170 НК РФ).

Покупатель товаров (работ, услуг), имущественных прав у такого налогоплательщика-продавца имеет право на вычеты НДС, указанного в счете-фактуре, которые применяются в порядке и на условиях, предусмотренных статьями 171 и 172 НК РФ.

**Выставленные налогоплательщиком УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, счета-фактуры необходимо зарегистрировать в книге продаж.**

Книга продаж - это документ, в котором регистрируются все счета-фактуры, выставленные в текущем квартале. По окончании квартала сведения из книги продаж переносятся в декларацию по НДС (раздел 9 налоговой декларации по НДС).

При реализации товаров (работ, услуг) физическим лицам в книге продаж регистрируются сводные документы, указанные в п. 14 Методических рекомендаций.

Кроме того, если налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, имеет право на вычеты по НДС (в отдельных случаях, указанных в пп. 17, 18 Методических рекомендаций), то он ведет книгу покупок.

**Книга покупок** - это документ, предназначенный для регистрации в ней счетов-фактур, полученных от продавцов (поставщиков) товаров (работ, услуг). По истечении квартала сведения из книги покупок переносятся в декларацию по НДС (раздел 8 декларации по НДС).

Если покупатель перечислит продавцу - налогоплательщику УСН аванс до 01.01.2025, а поставка товара (выполнение работ, оказание услуг) будет после 01.01.2025 - НДС с аванса, полученного в 2024 году, не исчисляется.

Если в указанном случае покупатель не согласится внести изменения в договор и доплатить продавцу сумму НДС, то при реализации (отгрузке) товаров (работ, услуг) в 2025 году необходимо исходить из того, что цена договора включает в себя НДС. Его сумму можно определить, применив расчетную ставку в размере 5/105 или 7/107 (при применении специальной ставки НДС), либо 20/120, 10/110 (при применении общеустановленных ставок НДС).

С 2025 года если налогоплательщик УСН, освобожденный от обязанности исчислять и уплачивать НДС в бюджет, или применяющий ставку НДС 5% или 7%, при заключении договора с покупателем предполагает, что на момент исполнения договора (отгрузки) доходы превысят установленные лимиты, то при заключении договора с покупателем целесообразно предусмотреть положение о возможности увеличения цены договора на сумму НДС (и тогда покупатель доплатит продавцу на УСН соответствующий НДС).

**В отдельных случаях налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, вправе заявить к вычету следующий НДС:**

**❖ Исчисленный самим плательщиком УСН при получении авансов или при отгрузке (по сути, это возврат из бюджета ранее уплаченной суммы налога).**

Исчисленный НДС можно заявить к вычету в следующих случаях:

- при отгрузке в счет авансов ("обнуление" НДС с аванса);
  - при возврате авансов и расторжении (изменении условий) договора;
  - при возврате покупателем товаров или отказа от товаров (работ, услуг);
  - при изменении цены отгруженных товаров (работ, услуг) в сторону уменьшения.
- .

**Вычет исчисленного НДС вправе заявить как налогоплательщик УСН, применяющий общую ставку 20 (10)%, так и применяющий специальные ставки 5 (7)%.**

В указанных случаях в книге покупок регистрируются авансовые счета-фактуры, либо корректировочные счета-фактуры (при возврате или отказе от товаров, работ, услуг). Сведения из книги покупок выгружаются в декларацию по НДС.

**❖ Предъявленный НДС при покупках, при ввозе товаров в РФ и (или) при перечислении авансов продавцу за будущие покупки ("входной" НДС).**

Этот вычет "входного" НДС вправе заявить к вычету налогоплательщик УСН, применяющий общеустановленную ставку НДС 20% (10%).

**Право на вычет "входного" НДС у налогоплательщика УСН, применяющего специальную ставку НДС 5% или 7%, или у налогоплательщика УСН, применяющего освобождение от уплаты НДС, отсутствует. В этом случае "входной" НДС включается в стоимость покупок и учитывается в расходах для УСН по мере учета в расходах стоимости покупок.**

**Суммы "входного" НДС, которые до конца 2024 года налогоплательщики УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" не отнесли к расходам при применении УСН:**

- можно принять к вычету по правилам гл. 21 НК РФ - при условии, если налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, принимает решение применять ставку 20%, 10% (п. 9 ст. 8 Закона N 176-ФЗ);
- к вычету принять нельзя, если налогоплательщик УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, принимает решение применять ставку 5% и 7% (п. 10 ст. 8 Закона N 176-ФЗ).

**При изменении режима налогообложения НДС налогоплательщик УСН обязан восстановить ранее принятый к вычету "входной" НДС, а именно:**

- в случае перехода со ставки НДС в размере 20% (10%) на специальные ставки НДС 5% (7%);
- в случае перехода с начала очередного года со ставки НДС в размере 20% (10%) на освобождение от НДС, если доход за истекший календарный год составил менее 60 млн рублей.

Восстановление НДС означает, что "входной" НДС, ранее принятый к вычету, подлежит уплате в бюджет в составе общей суммы налога по декларации.

Восстановление НДС осуществляется только в отношении тех товаров (работ, услуг), которые используются для операций, облагаемых по ставке НДС 5% или 7%, или для операций, освобождаемых от НДС.

Восстановление сумм НДС производится в первом налоговом периоде, в котором применяется ставка НДС 5% или 7% (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ), или в последнем налоговом периоде (в 4 квартале) до начала применения освобождения от НДС в соответствии со статьей 145 НК РФ (п. 8 ст. 145 НК РФ).

Восстановление к уплате в бюджет сумм входного НДС, ранее принятого к вычету по приобретенным основным средствам, производится пропорционально остаточной стоимости такого основного средства.

Налоговым периодом по НДС является квартал.

Это означает, что по окончании каждого квартала необходимо определить сумму исчисленного НДС, которую налогоплательщик УСН должен уплатить в бюджет.

Общая сумма НДС рассчитывается налогоплательщиком УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, по итогам налогового периода (квартала). Эта сумма определяется путем сложения всех сумм НДС, исчисленных по всем отгрузкам и (или) полученным авансам за текущий квартал, а также с учетом сумм восстановленного налога (п. 19 Методических рекомендаций). Данная сумма налога указывается в итоговой строке (строках) книги продаж.

Если у такого налогоплательщика УСН имеются суммы НДС, подлежащие вычету (в случаях, указанных в пп. 17 и 18 Методических рекомендаций), то из общей суммы НДС вычитаются суммы НДС, подлежащие вычету. Полученная разница подлежит уплате в бюджет.

Декларация по НДС представляется налогоплательщиком в налоговый орган **исключительно в электронном виде** по телекоммуникационным каналам связи через оператора ЭДО. Срок представления декларации по НДС - не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Налоговые агенты, применяющие освобождение от уплаты НДС на основании статьи 145 НК РФ, вправе представить декларацию по НДС на бумажном носителе.

**НДС уплачивается равными долями в течение трех месяцев до 28 числа каждого месяца, следующего за истекшим кварталом.**

Во всех разделах налоговой декларации по НДС (за исключением разделов 8 - 12) показатели указываются в полных рублях (п. 15 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС). Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а сумма налога 50 коп. и более округляется до полного рубля.

## **Основные ограничения установлены для перехода с ОСНО на УСН с 01.01.2025**

В 2024 году увеличены пороговые значения по размеру доходов организации за 9 месяцев календарного года, в котором организация, применяющая ОСНО, подает Уведомление о переходе на УСН - со 112,5 до 337,5 млн рублей (критерий действует только для организаций) (п. 2 ст. 346 НК РФ).

**Налогоплательщики, применявшие УСН и утратившие в 2024 году право на ее применение в связи с превышением пороговых значений по размеру доходов (с учетом коэффициента-дефлятора 265,8 млн рублей), вправе перейти на УСН с 01.01.2025. При этом организации должны соответствовать установленному для целей перехода на УСН критерию по размеру доходов за 9 месяцев календарного года (337,5 млн рублей). На ИП указанные ограничения не распространяются.**

## **С 2025 года увеличены пороговые значения для применения УСН:**

- с 200 (265,8 млн рублей с учетом коэффициента-дефлятора) до 450 млн рублей - по размеру доходов;
- с 150 до 200 млн рублей - по размеру остаточной стоимости основных средств.

Действует пороговое значение по средней численности работников за отчетный (налоговый) период - 130 человек.

## **Ставки применяются для УСН**

- **6%** - для объекта "доходы" (субъекты РФ вправе своим законом понизить ставку до 1%);
- **15%** - для объекта "доходы - расходы" (субъекты РФ вправе своим законом понизить ставку до 5%);
- **0%** - для вновь зарегистрированных ИП (в течение двух лет), осуществляющих деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению и услуг по предоставлению мест для временного проживания (если такая ставка установлена законом субъекта РФ).

**С 2025 года исключаются повышенные налоговые ставки.**

**С 01.01.2025** налогоплательщики УСН, которые обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет, осуществляющие расчеты с применением ККТ и выбравшие уплату НДС по специальной ставке (5% или 7%), **должны перейти на указание новых ставок НДС в кассовых чеках** в соответствии с изменениями, вносимыми в Приказ ФНС России от 14.09.2020 N ЕД-7-20/662@.

Однако, если разработчики ККТ к 01.01.2025 не предоставят обновленную прошивку ККТ, поддерживающую указание в кассовом чеке специальных ставок по НДС, то пользователи таких ККТ **могут временно продолжить формировать кассовые чеки по прежним правилам с использованием реквизитов "сумма расчета по чеку без НДС" (тег 1105) и "сумма расчетов без НДС" (тег 1183) до выхода соответствующего обновления.** При этом сумма расчета должна включать в себя НДС по специальным ставкам (5% или 7%).

После появления обновленной прошивки ККТ, поддерживающей специальные ставки НДС, пользователям необходимо начать формировать кассовые чеки с указанием новых ставок НДС.

**С 1 января 2025 года (Постановление Правительства от 29.10.2024 № 1448)**

**Для тех кто на УСН:**

**В книгу продаж и дополнительный лист к ней добавить четыре новых графы.** В графах 15а и 15б упрощенцы, применяющие ставки НДС 5 или 7 процентов, указывают стоимость продаж. Сумму исчисленного НДС такие упрощенцы отражают в графах 18а или 18б.

**Для тех, кто посредник:**

**Российские посредники** – налоговые агенты обязаны отражать исчисленный НДС по расчетной ставке 16,67 процентов или 9,09 процентов в графах 17 и или 18 книги продаж.

В случае возврата товаров посредники заполняют графы 14 и 15 книги покупок

**С 10 ноября 2024 года** (Постановление Правительства от 01.11.2024 № 1471)

Применять нулевую ставку НДС при возврате налога иностранцам, купившим товары в системе tax free, можно до конца 2027 года.  
Критерии участия в системе определены постановлением Правительства от 06.02.2018 № 105

**С 1 января 2025 года (П. 1 ст. 2, ст. 5 Закона от 19.12.2023 № 610-ФЗ)**

**Оператор платформы цифрового рубля освобожден от НДС при совершении операций которые указаны в новом подпункте 3.3 пункта 3 статьи 149 НК.**

1. Открытие и ведение счетов цифрового рубля организаций и физлиц.
2. Осуществление переводов (перечислений) денежных средств с использованием платформы цифрового рубля.

**С 1 января 2025 года** (Подп. «в» п. 6 ст. 2, ч. 2 ст. 8 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ)

**Изменили правила восстановления НДС правопреемником**

Из положений статьи 170 НК исключили специальные правила восстановления налога

при применении правопреемником ОСН и переходе на УСН, ПСН (абз. 2-5 п. 3.1 ст. 170 НК утратили силу)

**С 1 января 2025 года (П. 8 ст. 2, ч. 2 ст. 8 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ)**

**Уточнили правила исчисления НДС в соответствии с договорами:**

- простого товарищества (о совместной деятельности);
- инвестиционного товарищества;
- договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением

В общем порядке исчисляют НДС упрощенцы, которые заключили концессионные соглашения в отношении объектов тепло- и водоснабжения (водоотведения), расположенных на территориях населенных пунктов с населением менее 100 тысяч человек на дату заключения концессионного соглашения

**С 1 января 2025 года** (П. 1 ст. 2, ч. 2 ст. 10 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)

**По пониженной ставке 10%** облагают ввоз (импорт) и реализацию на внутреннем рынке племенного крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, лошадей, птиц (яиц), рыб, а также их семени и эмбрионов.

Пониженную ставку НДС налогоплательщик вправе применить при наличии племенного свидетельства (заключения), выданного в соответствии с Законом от 03.08.1995 № 123-ФЗ.

Коды товара должны быть включены в соответствующие перечни, которые утверждает Правительство (подп. 1.2 п. 2, п. 2 и 10 ст. 164 НК)

**С 1 января 2025 года** (Постановление Правительства от 11.09.2024 № 1246)

**Уточнили коды медицинских товаров для применения ставки НДС 10% при их реализации**

В перечень, который утвержден постановлением Правительства от 15.09.2008 № 688, включили позицию с кодом 22.22.14.190 «Бутыли, бутылки, флаконы и аналогичные изделия из пластмасс прочие».

Позицию с кодом 22.22.14.000 «Бутыли, бутылки, флаконы и аналогичные изделия из пластмасс» дополнили примечанием. Этот код применяют к медизделиям, в регистрационном удостоверении на которые есть указание на него.

Для позиции с кодом 32.50.50.190 «Изделия медицинские, в том числе хирургические, прочие, не включенные в другие группировки» утратило силу примечание 5, которое содержало исключения для применения (распространили на отношения, возникшие с 01.01.2024)

**С 01 января 2025 г. расширили перечень операций, облагаемых по ставке 0% (п.п. 7 п1 ст. 165 НК РФ, Закон от 28.04.2023 № 173-ФЗ)**

Российские организации и ИП при условии, что товар доставляется по адресу на территории иностранного государства, не входящего в ЕАЭС вправе применять ставку 0% **при реализации физлицам** товаров, которые:

- ранее ими вывезены в таможенной процедуре экспорта;
- отгружаются со склада (из помещения) в иностранном государстве.

**Для подтверждения ставки 0% процентов:**

- реестр в электронной форме, содержащий сведения из декларации на товары, поданной в российский таможенный орган, по которой ранее товары были вывезены в таможенной процедуре экспорта с территории РФ,
- сведения из документа (счета) на оплату товаров, содержащего в том числе сведения о количестве товаров и об их стоимости,
- сведения из договора аренды склада (помещения) или иного документа, подтверждающего право пользования налогоплательщиком на территории иностранного государства складом (помещением), с которого отгружаются товары,
- сведения об адресе доставки таких товаров покупателю - физическому лицу

**С 1 января 2025 г.** (П. 2 ст. 2, ч. 2 и 9 ст. 6 Закона от 27.11.2023 № 539-ФЗ)

Установили порядок уплаты НДС при ввозе товаров из стран ЕАЭС **через посредников**

Исчислять и платить НДС при ввозе товаров из стран ЕАЭС обязаны организации или ИП, которые выступают в посреднических договорах:

- поверенным;
- комиссионером;
- агентом.

Уплатить налог надо не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия посредником на учет импортированных товаров (новый п. 4 ст.150 НК).

Поправки действуют с 01.01.2024, но применяются в отношении товаров, которые приняты на учет посредником 01.01.2025 или позже

## **С 01 января 2025 г. установили порядок взимания НДС при продаже товаров физлицам иностранными предпринимателями из стран ЕАЭС через маркетплейсы (Закон от 29.05.2024 № 100-ФЗ)**

Иностранные предприниматели из стран ЕАЭС при реализации на территории России товаров физлицам без статуса ИП посредством электронной торговой площадки обязаны самостоятельно исчислять и уплачивать НДС.

Если иностранные предприниматели реализуют товары с привлечением посредников (иностранных или российских организаций либо ИП), удерживают и уплачивают НДС в качестве налоговых агентов посредники.

Чтобы уплачивать НДС в российский бюджет, иностранные продавцы либо их иностранные посредники обязаны в установленном порядке встать на учет в российскую ИФНС

**С 1 июля 2024 года (Закон от 29.05.2024 № 100-ФЗ)**

**Установили порядок взимания НДС при продаже товаров физлицам иностранными организациями из стран ЕАЭС через маркетплейсы**

Иностранные организации из стран ЕАЭС при реализации на территории России товаров физлицам без статуса ИП посредством электронной торговой площадки обязаны самостоятельно исчислять и уплачивать НДС.

Если иностранные организации реализуют товары с привлечением иностранных (организации) или российских (организации либо ИП) посредников, удерживают и уплачивают НДС в качестве налоговых агентов посредники. Чтобы уплачивать НДС в российский бюджет, иностранные продавцы либо их иностранные посредники обязаны в установленном порядке встать на учет в российскую ИФНС

**С 1 апреля 2025 года (Закон от 08.08.2024 № 283-ФЗ)**

Освобождаются от НДС подрядчики, которые возводят жилые дома и используют для расчета с физлицами счет эскроу в соответствии с Законом от 22.07.2024 № 186-ФЗ (новый подп. 23.2 п. 3 ст. 149 НК РФ)

**Внимание!!!**

**С 01 марта 2025 г. вступает в силу Федеральный закон от 22.07.2024 N 186-ФЗ "О строительстве жилых домов по договорам строительного подряда с использованием счетов эскроу».** Регулирует отношения, связанные со строительством юрлицами и ИП жилых домов на земельных участках, принадлежащих гражданам РФ на праве собственности, аренды, безвозмездного пользования в целях приобретения ими права собственности на жилые помещения, построенные на таких участках.

**Федеральный закон — от 22.07.2024 № 187-ФЗ — внес нужные изменения в смежное законодательство: о страховании вкладов, дополнительных мерах господдержки семей с детьми, госрегистрации недвижимости, содействии развитию и повышению эффективности управления в жилищной сфере и Градостроительный кодекс.**

**С 01 октября 2024 г. (Федеральный закон от 08.08.2024 N 259-ФЗ) введен п. п. 29.1п 3 ст. 149 НК РФ - реализация услуг по обращению с твердыми коммунальными отходами, предоставляемых управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами, созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги, при условии приобретения услуг по обращению с твердыми коммунальными отходами указанными налогоплательщиками у региональных операторов по обращению с твердыми коммунальными отходами;**

## **Расширили перечень услуг, освобожденных от НДС**

**С 1 апреля 2024 г. (П. 1 ст. 1, ч. 2 ст. 2 Закона от 26.02.2024 № 37-ФЗ)**

Освобождены от налогообложения услуги оператора по проведению операций в реестре углеродных единиц в соответствии с законодательством РФ:

- в области ограничения выбросов парниковых газов (Закон от 02.07.2021 № 296-ФЗ);
- регламентирующим порядок проведения эксперимента по ограничению выбросов парниковых газов в отдельных регионах (Закон от 06.03.2022 № 34-ФЗ)

**С 1 июля 2024 года (П. 1–2 ст. 1, ч. 3 ст. 4 Закона от 23.03.2024 № 49-ФЗ)**

Облагается НДС по ставке 20 % независимо от помещения в хранилища банков реализация физлицам серебра в слитках:

- банками;
- аффинажными организациями, имеющими право осуществлять аффинаж драгоценных металлов;
- организацией, изготавливающей банкноты и монету Банка России

## **Расширили перечень услуг, освобожденных от НДС**

**С 1 октября 2024 года (Подп. «а» п. 1 ст. 2, ч. ст. 4 Закона от 19.12.2023 № 611-ФЗ) - освободили от налогообложения услуги оператора автоматизированной информационной системы страхования по представлению содержащейся в ней информации в соответствии с Законом от 27.11.1992 № 4015-1**

**С 1 октября 2024 года (Подп. «б» п. 2 ст. 2, ч. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) - освободили от налогообложения услуги по обращению с твердыми коммунальными отходами (ТКО), предоставляемые:**

- управляющими организациями;
- товариществами собственников жилья;
- жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами.

Воспользоваться льготой можно при условии приобретения услуг по обращению с ТКО у региональных операторов по обращению с ТКО (новый подп. 29.1 п. 3 ст. 149 НК РФ)

## Расширили перечень услуг, освобожденных от НДС

С 8 августа 2024 года, **но распространяет свое действие на период с 1 января 2024 года** (Закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ)

Освободили от налогообложения:

- передачу благотворительным фондом или автономной НКО на безвозмездной основе имущества образовательной НКО, оказывающей образовательные услуги детям, если соблюден ряд условий (новый подп. 25 п. 2 ст. 146 НК);
- выполнение работ (оказание услуг) на безвозмездной основе автономной НКО по эксплуатации и ремонту указанного выше движимого и недвижимого имущества (новый подп. 26 п. 2 ст. 146 НК).

Также установили право принять входной НДС к вычету и не восстанавливать налог по товарам (работам, услугам), которые использованы в вышеуказанных операциях

## Расширили перечень услуг, освобожденных от НДС

С 8 августа 2024 года, **но распространяет свое действие на период с 1 января 2020 года** (Подп. «а» п. 2 ст. 2, ч. 7 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)

Освободили от налогообложения предоставление в аренду медицинским организациям государственной и муниципальной систем здравоохранения автомобилей скорой помощи с экипажем, а также перевозку такими автомобилями бригад скорой помощи (новые подп. 33.1 и 33.2 п. 2 ст. 149 НК)

## **Сократили перечень услуг, освобожденных от НДС**

**С 1 октября 2024 года** (Подп. «а» п. 1, подп. «а» п. 2 ст. 2, ч. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)

### **Облагаются НДС по ставке 20 %:**

- работы (услуги) в рамках дополнительных мероприятий по снижению напряженности на региональных рынках труда в соответствии с решениями Правительства;
- работы, выполняемые в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов);
- услуги по проведению технического осмотра, оказываемые операторами технического осмотра в соответствии с Законом от 01.07.2011 № 170-ФЗ.

Нормы подпункта 11 пункта 2 статьи 146, подпунктов 16 и 17.2 пункта 2 статьи 149 НК об освобождении от НДС вышеуказанных операций утратили силу

**С 1 октября 2024 года (П. 3 ст. 2, ч. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) - сократили перечень товаров, ввоз которых освобожден от НДС**

Облагается НДС по ставке 20 % ввоз материалов для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний по утвержденному перечню (п. 3 и 5 ст. 164 НК). Нормы подпункта 3 статьи 150 НК утратили силу

**С 1 октября 2024 года (Постановление Правительства от 03.07.2024 № 904) - дополнили перечень продовольственных товаров, которые облагают НДС по ставке 10 %**

В перечень, который утвержден постановлением Правительства от 31.12.2004 № 908, включили жир молочный с кодом 10.51.30.400 из ОКПД2

**С 8 августа 2024 года (Подп. «а» п. 4 ст. 2, ч. 1 и 30 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) - расширили перечень товаров, которые облагают НДС по ставке 10 %**

Льготную ставку НДС применяют по 31.12.2029 включительно при реализации всех обработанных протравителями (протравленных) семян сельскохозяйственных культур.

Ранее ставку НДС 10 % применяли только при реализации протравленных семян подсолнечника и кукурузы

**С 8 августа 2024 года (Ст. 4, 6 и 7, ч. 1 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) - продлили срок применения пониженных ставок НДС по внутренним воздушным перевозкам**

До 01.01.2028 действует нулевая ставка НДС при реализации услуг:

- по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа, если пункт отправления или назначения находится на территории Республики Крым или города Севастополя;
- по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа, если пункт отправления или назначения расположен на территории Калининградской области или пункт отправления и (или) пункт назначения находится на территории Дальневосточного федерального округа.

По 31.12.2027 включительно действует ставка НДС 10 % при реализации услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа (кроме тех, которые облагают НДС по нулевой ставке)

**С 1 июля 2024 года (Подп. «а» п. 1 ст. 1, ч. 1 ст. 2 Закона от 22.04.2024 № 92-ФЗ)**

## **Уточнили условия применения нулевой ставки НДС при международной перевозке товаров**

Нулевую ставку НДС нельзя применить, если одновременно выполнены следующие условия:

- перевозка происходит только между пунктами, находящимися на территории РФ;
- налогоплательщик не указан в транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документах, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории (ввоз товаров на территорию РФ), в качестве одного из перевозчиков.

Эти правила также применяют в отношении транспортно-экспедиционных услуг, которые оказывают при организации международной перевозки товаров (подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ)

Перевозчики и экспедиторы, которые участвуют в российском этапе международной перевозки товаров, вправе применять нулевую ставку НДС только при условии, что обладают сведениями об экспортном характере товара. В противном случае перевозчики и экспедиторы на основании пункта 3 статьи 164 НК РФ должны исчислять налог по ставке 20 % (п. 18 постановления Пленума ВАС от 30.05.2014 № 33, определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС от 25.04.2018 № 308-КГ17-20263, письма Минфина от 11.03.2021 № 03-07-08/17207, от 10.07.2020 № 03-07-08/60602, ФНС от 14.06.2018 № СА-4-7/11482, от 14.06.2016 № СД-4-3/10498@).

При этом для применения нулевой ставки НДС не имеет значения, кто привлекает перевозчика – экспедитор или сам грузоотправитель. Также не важно, сколько всего перевозчиков участвует в международной перевозке товаров (письмо ФНС от 14.06.2016 № СД-4-3/10498@). От применения нулевой ставки НДС можно отказаться в установленном порядке (п. 7 ст. 164 НК).

Подтверждать нулевую ставку НДС в зависимости от вида транспорта, которым ввозят (вывозят) товар, надо документами, которые поименованы в **пункте 3.1 статьи 165 НК РФ**.

Из подтверждающих документов должно четко следовать, что оказываете услуги в рамках международной перевозки товаров (подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК в ред. Закона от 22.04.2024 № 92-ФЗ).

Например, можно зафиксировать в собственном договоре, транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документах сведения об участии в международной перевозке.

Помимо этого можно дополнительно включить в пакет документов копии контрактов от экспортеров (импортеров) товаров, а также копии документов других перевозчиков (экспедиторов). Нормы главы 21 НК РФ специальных правил на этот счет не устанавливают.

**С 1 июля 2024** года (Приказ ФНС от 14.03.2024 № ЕД-7-15/202@)

Утвердили новые формы, форматы и порядок заполнения реестров для подтверждения нулевой ставки НДС и вычетов по работам (услугам), связанным с экспортом.

Всего утвердили 13 новых форм реестров. **Перечень случаев, когда в налоговую инспекцию можно подать реестры, поименован в пункте 15 статьи 165 НК РФ.**

В декабре 2023 года ФНС утвердила реестры для подтверждения ставки 0% при экспорте. Они утратили силу.

В приказе также есть порядок заполнения форм и форматы их подачи.

**С 1 апреля 2025 года (Закон от 22.04.2024 № 92-ФЗ)**

**Налогоплательщики для подтверждения нулевой ставки НДС подают в налоговую инспекцию электронный реестр сведений из перевозочных документов вместо копий документов с отметками таможи. Это касается:**

- транспортно-экспедиционных услуг;
- услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и контейнеров;
- услуг по международной перевозке товаров железнодорожным транспортом.

Установили сроки подачи новых видов электронных реестров и порядок истребования инспекцией документов, сведения из которых есть в таких реестрах

**С 1 сентября 2024 года (Постановление Правительства от 08.05.2024 № 596)**

**Расширили перечень гостиничных услуг, которые можно облагать НДС по нулевой ставке.**

В список вошли услуги:

- тренажерного зала или фитнеса;
- плавательного бассейна, бани и косметические процедуры;
- доступа в интернет, конференц-зала и охраняемой автостоянки.

Нулевую ставку НДС в отношении указанных услуг гостиницы применяют с 1 сентября 2024 года при условии их включения в единую цену номера (подп. 19 п. 1 ст. 164 НК, письмо Минфина от 27.07.2022 № 03-07-15/73570)

**Налог на прибыль организаций.**

**С 1 января 2025 года, если стороны в 2024 году письменно уведомят друг друга о готовности применять соглашение (ст. 27 соглашения) (Закон от 02.11.2024 № 372-ФЗ, вступающий в силу 13.11.2024)**

**Ратифицировали новое соглашение об избежании двойного налогообложения с Абхазией**

Соглашением об избежании двойного налогообложения между РФ и Абхазией от 07.05.2024 установлены единые ставки налога у источника на доходы в виде дивидендов и роялти в размере 10 %. Ставка налога на процентные доходы предусмотрена в размере 0 %.

**С 1 января 2025 года**, если стороны в 2024 году письменно уведомят друг друга о готовности применять соглашение (п. 1 ст. 29 соглашения)  
(Закон от 02.11.2024 № 373-ФЗ, вступающий в силу 13.11.2024)

### **Ратифицировали новое соглашение об избежании двойного налогообложения с Малайзией**

По Соглашению об избежании двойного налогообложения между РФ и Малайзией от 17.05.2024 ставка налога с дивидендов равна:

- 10 % – при 25-процентном участии в капитале в течение года;
- 15 % – в остальных случаях.

Ставка налога по процентам и роялти составит 10 %. По дивидендам и процентам предусмотрены льготы для госкомпаний

**С 1 февраля 2025 года (Сообщение Минфина России)**

**Приостановлено в полном объеме действие конвенции со Швецией об избежании двойного налогообложения**

Королевство Швеции приостановило действие конвенции в полном объеме. Ранее были приостановлено действие только ее отдельных положений в связи с указом Президента РФ

**С 1 января 2025 г. ставка налога на прибыль - 25%, из них (пп. "а" п. 50 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):**

- 8% - в федеральный бюджет (с 2031 г. - 7%);
- 17% - в бюджеты регионов и федеральной территории "Сириус" (с 2031 г. - 18%).

**С 1 января 2025 года (Подп. «б» п. 15 ст. 2 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)**

**Ставку налога увеличили с 15 до 20 % (подп. 1 п. 4 ст. 284 НК) в отношении доходов по:**

- государственным и муниципальным ценным бумагам;
- обращающимся облигациям российских организаций

**Специальные ставки** (пп. "г" - "е" п. 50 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ) при соблюдении ряда условий:

- для ИТ-компаний - 5%. Применяется в 2025 - 2030 гг. При реорганизации есть особенности.
- для малых технологических компаний субъекты РФ в 2025 - 2030 гг. могут устанавливать пониженную ставку по налогу, зачисляемому в региональный бюджет;
- для организаций, владеющих лицензиями на пользование определенными участками недр; при добыче нефти на отдельном участке недр в отношении прибыли от деятельности по их освоению – 20% при ведении раздельного учета доходов и расходов. Если субъект не установил иное, то в федеральный бюджет 3%, а в региональный 17%.

## **ВАЖНО!!!**

Ставка 5 % в федеральный бюджет будет действовать для ИТ-компаний в 2025–2030 годах. Ставку налога в региональный бюджет сохранили в размере 0 %. До 2025 года пункт 1.15 статьи 284 НК предусматривает для ИТ-компаний нулевые ставки как в федеральный, так и в региональный бюджет.

Аналогичной нормы для разработчиков электронных изделий в НК не внесли. Действие льготных ставок для них заканчивается в 2024 году. Они составляли 3 % в федеральный бюджет и 0 % – в региональный бюджет (п. 1.16 ст. 284 НК)

## **ВАЖНО!!!**

**С 1 января 2025 года (ч. 1 ст. 7 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ) продлили льготу для применения пониженных ставок по налогу на прибыль ИТ-компаниями, созданными до 1 июля 2022 года**

ИТ-компании, созданные до 1 июля 2022 года, вправе не учитывать ограничения из абзацев 19–21 пункта 1.15 статьи 284 НК для реорганизованных компаний (в редакции по состоянию на 1 января 2024 года) и применять в 2025–2030 годах пониженные ставки, установленные пунктом 1.15 статьи 284 НК в соответствующем налоговом периоде. Для этого одновременно должны соблюдаться условия:

- у компании есть госаккредитация;
- доля дохода от ИТ-операций, перечисленных в пункте 1.15 статьи 284 НК, не ниже 70 процентов;
- в 2022 году ИТ-компания применяла нулевую ставку по налогу на прибыль, установленную пунктом 1.15 статьи 284 НК в редакции, действующей до 14 июля 2022 года

## **ВАЖНО!!!**

**С 1 января 2025 года (ч. 2 ст. 7 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ) ввели правила для применения пониженных ставок по налогу на прибыль для реорганизованных в форме присоединения и слияния ИТ-компаний**

ИТ-компании, которые в 2025 и 2026 годах возникли в результате слияния или реорганизовались в форме присоединения к ним другого общества, вправе применять в 2025–2030 годах пониженные ставки, установленные пунктом 1.15 статьи 284 НК в соответствующем налоговом периоде, без учета ограничений из абзацев 19–21 данного пункта для реорганизованных компаний (в редакции по состоянию на 1 января 2024 года). Для этого одновременно должны соблюдаться условия:

- у компании есть госаккредитация;
- доля дохода от ИТ-видов деятельности, перечисленных в пункте 1.15 статьи 284 НК, не ниже 70 %;
- все участники реорганизации, то есть слившиеся компании, присоединяемые общества и присоединяющая компания, применяли в 2024 году нулевую ставку, установленную пунктом 1.15 статьи 284 НК в редакции, действующей до 12 июля 2024 года

**С 1 января 2025 года (Подп. «г» п. 34 ст. 2, ч. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) для ИТ-компаний ограничили круг лиц-разработчиков в целях применения пониженной ставки по налогу на прибыль**

Ограничивают круг лиц, доход от реализации программ и баз данных которых ИТ-компания может учитывать для применения пониженной ставки по налогу на прибыль. **Таким лицом не может быть иностранная организация, иностранный гражданин или лицо без гражданства.** В качестве исключения допускается участие иностранной организации, контролирующим лицом которой является российская организация или гражданин РФ

**Федеральный инвестиционный вычет с 2025 года введен в дополнение к действующему региональному. Но, использовать можно только один!**

Федеральный вычет уменьшит налог на прибыль (авансовый платеж), который зачисляется в федеральный бюджет, на определенные расходы.

**С 2025 г. предусмотрен новый федеральный инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль. Он введен в дополнение к существующему региональному инвестиционному налоговому вычету. Вы вправе использовать только один из двух вычетов.**

С помощью нового вычета можно уменьшить налог на прибыль (авансовый платеж), который зачисляется в федеральный бюджет, на определенные расходы.

**Правительство РФ определяет (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):**

категории налогоплательщиков, которые могут применять ФИНВ;

характеристики группы, в которую входят лица, имеющие право на вычет;

категории объектов ОС и НМА, к которым он применяется;

порядок и условия применения вычета;

порядок определения его величины.

## **Статья 286.2 НК РФ Федеральный инвестиционный налоговый вычет**

**ФИНВ можно применить к расходам (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):**

- ✓ на приобретение, сооружение, изготовление, доставку ОС и доведение его до состояния, пригодного к использованию;
- ✓ приобретение (создание) НМА и доведение его до состояния, пригодного к использованию;
- ✓ достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение таких ОС и (или) НМА (кроме частичной ликвидации).

**ФИНВ не может быть более 50% совокупности этих расходов (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).**

**По объектам ОС и НМА, по которым применяется ФИНВ, нельзя использовать РИНВ, указанный в ст. 286.1 НК РФ (пп. "б" п. 53 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).**

**Вычет могут применять** плательщики налога на прибыль организаций , которые исчисляют налог в федеральный бюджет по ставке 8% в 2025 - 2030 гг., если (пп. "а" п. 50, п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):

- они несут расходы, указанные выше;
- (или) входят в одну группу с лицом, которое несет расходы, упомянутые выше. Это лицо должно передать тому, кто входит с ним в одну группу, данные налогового учета и копии документов, которые подтверждают расходы.

**ФИНВ не вправе применять** (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):

- иностранные организации - налоговые резиденты РФ;
- участники соглашений о защите и поощрении капиталовложений;
- кредитные организации;
- организации - производители некоторых подакцизных товаров (например, пива с долей этилового спирта до 0,5% включительно, табачной продукции, табака и табачных изделий для потребления путем нагревания).

**Если нарушите условия применения ФИНВ** (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):

- восстановить сумму налога, не уплаченную в связи с применением этого вычета;
- уплатить пени, начисленные со дня истечения срока уплаты налога.
- Информацию о ФИНВ нужно отражать в декларации по налогу на прибыль организаций.

**При применении ФИНВ нельзя** (п. 44, пп. "б" п. 49, п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):

- начислять амортизацию в части первоначальной стоимости ОС (НМА), сформированной за счет расходов на их приобретение (создание), сооружение, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, к которым применен вычет;
- применять амортизационную премию в части расходов на приобретение (сооружение, модернизацию и т.д.) ОС, к которым применен вычет;
- признать расходы на приобретение и модернизацию ОС (НМА), к которым применен вычет, при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

**С 1 января 2025 года** (П. 54 ст. 2 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ (в ред. подп. «к» п. 1 ст. 8 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)

**Запретили применять федеральный инвестиционный вычет к ОС и НМА, к которым применяли повышающий коэффициент**

Речь идет об основных средствах и НМА, первоначальную стоимость которых компания сформировала с коэффициентом 2. Поправки внесли в Закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ, вводящий в НК статью 286.2. До 2025 года коэффициент был равен 1,5

**С 1 января 2025 года** (Подп. «б» п. 49 и п. 54 ст. 2 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ (в ред. подп. «и» и подп. «к» п. 1 ст. 8 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ)

**Разрешили амортизировать ОС и НМА, к которым применялся федеральный инвестиционный вычет**

ОС и НМА можно будет включать в амортизационные группы по первоначальной стоимости за вычетом ранее заявленного федерального инвестиционного вычета. Поправки внесли в Закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ, который вводит в НК статью 286.2

**Решение о применении ФИНВ закрепите в учетной политике** , зафиксировав параметры, которые определит Правительство (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).

Вычет применяется с начала налогового периода в отношении федеральной части налога, исчисленной за налоговый (отчетный) период, в котором ОС (НМА) введены в эксплуатацию или изменена их первоначальная стоимость (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).

**Условия вычета** (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):

- ФИНВ не может быть более 50% совокупности расходов, указанных выше;
- В федеральный бюджет необходимо заплатить 3%, (данная ставка действует в 2025 - 2030 гг.)

Неиспользованную часть ФИНВ можно перенести на последующие налоговые (отчетные) периоды если вычет текущего налогового (отчетного) периода превысит сумму налога, зачисляемую в федеральный бюджет, в этом периоде.

**Период, в течение которого можно переносить неиспользованный ФИНВ, устанавливает Правительство РФ** (п. 54 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).

**С 1 января 2025 года** (п. 1 ст. 5 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ) **региональный вычет бессрочный**

Статья 286.1 НК, которая регулирует региональный инвестиционный вычет, должна была утратить силу с 2028 года (п. 7 ст. 9 Закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ). В рамках налоговой реформы это ограничение отменили

**С 1 января 2025 года** (п. 1 ст. 4 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ) **льготы для участников региональных инвестиционных проектов стали бессрочными**

Нулевая налоговая ставка для таких компаний ранее была ограничена периодом до 1 января 2029 года (п. 3 ст. 4 Закона от 23.05.2016 № 144-ФЗ). В рамках налоговой реформы это ограничение отменили

**С 01 января 2025 г. не действуют региональные пониженные ставки, которые были введены до 3 сентября 2018 года (Абз.5 п. 1 ст. 284 НК, п. 19 ст. 1 Закона от 21.11.2022 № 443-ФЗ.)**

Субъекты РФ не вправе снижать региональную ставку по налогу на прибыль, кроме ставок по ряду доходов от использования результатов интеллектуальной деятельности (Закон от 28.04.2023 № 166-ФЗ). Однако ставки, которые были установлены до 3 сентября 2018 года, действовали до конца 2024 года.

Регионы могут повысить ставки в любой момент, поэтому важно следить за изменениями в региональных законах.

**С 1 января 2025 года (Закон от 30.09.2024 № 337-ФЗ)**

**Ввели региональный инвестиционный вычет для вложений в инвестиционные товарищества**

Вычет в размере 100 % предусмотрен по вкладам в инвестиционные товарищества, включенные в региональный реестр (подп. 10 п. 2 ст. 286.1 НК). Цель вклада – венчурные и/или прямые инвестиции в инновации малых технологических компаний. Минимальный срок договора – пять лет

**С 1 января 2025 года (п. 45 ст. 2 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ)  
Повысили коэффициент, который используют при формировании  
первоначальной стоимости отдельных ОС и НМА**

Значение коэффициента повысили с 1,5 до 2. Его применяют при формировании первоначальной стоимости ОС, включенного (п. 1 ст. 257 НК):

- в единый реестр российской радиоэлектронной продукции, если при этом основное средство относится к сфере искусственного интеллекта;
- в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных (начиная с 2025 года);
- перечень российского высокотехнологичного оборудования, утверждаемый Правительством.

Также коэффициент применяют при формировании первоначальной стоимости НМА, включенных в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных. С 2025 года из пункта 3 статьи 257 НК исключили условие об их отношении к сфере искусственного интеллекта

**С 1 января 2025 года (п. 46 ст. 2 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ) повысили коэффициент, который используют при признании НИОКР в составе прочих расходов**

Коэффициент повысили с 1,5 до 2. Право на его применение подтверждают отчетом. Но с 2025 года есть исключение для малых технологических компаний из реестра. Они вправе применять коэффициент к патентам на изобретения, полезные модели или промышленные образцы, внесенные в госреестр, без условия о включении работ в перечень, утвержденный Правительством, и без представления отчета

**Необходимо** представить в ИФНС (разместить в соответствующей ГИС и представить в ИФНС сведения, подтверждающие размещение) отчет о выполненных НИОКР, к расходам на которые применяется указанный коэффициент. Для малых технологических компаний соблюдение условий о включении НИОКР в перечень и о представлении отчета не обязательно.

**Решение об использовании повышающего коэффициента закрепите в учетной политике** (ст. 313 НК РФ, Письмо Минфина России от 08.11.2022 N 03-03-06/1/108245).

Если при продаже ОС или НМА, первоначальную стоимость которого вы сформировали с применением повышающего коэффициента, получен убыток, он приравнивается к нулю (пп. "в" п. 46 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ, п. 3 ст. 268 НК РФ).

**При учете по налогу на прибыль фактических затрат на НИОКР из перечня, утвержденного Правительством РФ, можно применять повышающий коэффициент 2 (пп. "а" п. 46 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).**

Чтобы использовать коэффициент, нужно представить в ИФНС (разместить в соответствующей ГИС и представить в ИФНС сведения, подтверждающие размещение) отчет о выполненных НИОКР (отдельных этапах работ), к расходам на которые применяется повышающий коэффициент (пп. "б" п. 46 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).

В налоговом учете включайте такие затраты в состав прочих расходов того отчетного (налогового) периода, в котором завершили исследования или разработки (отдельные этапы работ).

Данные учета должны содержать информацию как о суммах расходов на НИОКР, давшие положительный результат, так и о суммах расходов на НИОКР, которые положительного результата не дали (пп. "а" п. 46, п. 55 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).

Если же в результате НИОКР был создан НМА, то учитывайте затраты одним из следующих способов (пп. "в" п. 46 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):

- в первоначальной стоимости НМА. Затраты, ранее учтенные в составе прочих расходов, сюда не включайте;
- прочих расходах, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. Например, фактические затраты в сумме 1,2 млн руб. на созданный НМА учитывайте в расходах по 0,1 млн руб. (1,2 млн руб. / 24 мес. x 2) ежемесячно в течение 24 месяцев с момента госрегистрации исключительных прав на результат НИОКР.

Выбранный порядок отразите в учетной политике для целей налогообложения.

**На коэффициент 2 с начала 2025 г. можно также увеличить включаемую в прочие расходы сумму затрат на приобретение (п. 47 ст. 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ):**

- **прав на использование программ для ЭВМ и баз данных, программно-аппаратных комплексов по договорам с правообладателем (по лицензионным и сублицензионным соглашениям). Кроме того, можно скорректировать расходы на адаптацию и модификацию таких программ и баз данных;**
- **исключительных прав на программы для ЭВМ, стоимость которых меньше стоимости амортизируемого имущества.**

Для применения коэффициента программы, базы данных должны быть включены в единый реестр российского ПО.

Условия о том, что для льготы ПО должно относиться к сфере искусственного интеллекта, в НК с 2025 года нет (подп. 26 п. 1 ст. 264 НК)

**С 01 марта 2025 г. вступают в силу новые нормы естественной убыли при хранении зерна, продуктов его переработки, семян различных культур, кормов травяных искусственно высушенных, шрота подсолнечного и горчичного порошка (Приказ Минсельхоза от 23.04.2024 № 221)**

Нормы будут действовать с 1 марта 2025 года до 1 марта 2030 года. Их применяют для определения потерь, сумму которых можно учесть при расчете налога на прибыль (подп. 7 п. 2 ст. 254 НК РФ).

С 1 марта 2025 года утрачивают силу прежние нормы естественной убыли зерна, продуктов его переработки и семян различных культур при хранении (утв. приказом Минсельхоза от 14.01.2009 № 3)

**С 01 января 2025 г. продлили спецправила по учету курсовых разниц в доходах и расходах (Подп. «б» п. 31 и подп. «а» п. 32 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

Особые правила учета были установлены для положительных курсовых разниц, возникших в 2022–2024 годах, и отрицательных курсовых разниц, возникших в 2023–2024 годах. Разницы признают только на дату прекращения (исполнения) обязательства или требования. На конец каждого месяца их не учитывают.

В 2025 – 2027 г. курсовые разницы по требованиям (обязательствам) в иностранной валюте можно будет признавать в доходах и расходах только на дату исполнения требования (погашения обязательства). Признавать курсовые разницы ежемесячно не требуется (подп. 7.1 п. 4 ст. 271, подп. 6.1 п. 7 ст. 272 НК РФ)

**С 01 января 2025 г. ввели еще одно основание для нулевой ставки при продаже акций (П. 35 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

Нулевая ставка может применяться, если акции на дату их реализации обращаются на организованном рынке ценных бумаг и их количество не превышает 1 процента общего количества акций юрлица. При этом неважен состав активов этой компании

**С 01 января 2025 г. отменили повышающий коэффициент амортизации в сфере водоснабжения и водоотведения (П. 27 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

Коэффициент применялся в отношении ОС по перечню, установленному Правительством.

**С 1 января 2025 года уточнили критерии признания долга сомнительным (Подп. «б» п. 29 ст. 2, п. 4 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)**

С 2025 года не признается сомнительным долгом задолженность, возникшая по операциям, по которым датой признания дохода в соответствии с положениями статьи 271 НК РФ является дата поступления денежных средств или погашения задолженности иным способом.

**С 1 января 2025 г.** (п.п. 3.6 п. 1 ст. 251 НК, п. 2.1 ст. 2 Закона от 18.07.2017 № 166-ФЗ, Закон от 28.05.2022 № 149-ФЗ)

**Снова будут облагаться налогом на прибыль излишки имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности – для всех, кроме малых и средних предприятий**

Освобождение действовало в отношении излишков, которые выявлены при инвентаризациях, проведенных в период с 1 января 2022 года по 31 декабря 2024 года. Для малых и средних предприятий льгота продолжает действовать **по 31 декабря 2026 года включительно**

**С 1 января 2025 г. расширили список госорганов, гранты которых освобождены от налога на прибыль (Закон от 29.05.2024 № 123-ФЗ)**

Освободят от налога на прибыль гранты, выплачиваемые институтами инновационного развития и другими организациями за счет субсидий любых госорганов, уполномоченных Правительством.

Ранее под обложение не попадали гранты, выплачиваемые за счет субсидий **только Минцифры** (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ)

**С 27 апреля 2024 года, но распространяется на правоотношения с 1 января 2024 года (Приказ Минфина от 28.03.2024 № 35н) временно сократили перечень офшоров, по контрагентам которых нельзя применять некоторые льготы по налогу на прибыль**

Специальный перечень офшорных зон применяется к налоговым периодам 2024–2026 годов . Его используют при проверке права на льготу в четырех конкретных случаях, перечисленных в статье 4 Закона от 19.12.2023 № 595-ФЗ, а именно:

- освобождения от налогообложения прибыли КИК по абзацу третьему пункта 7 статьи 25.13-1 НК;
- корректировки прибыли КИК по подпункту 3 пункта 1.2 статьи 25.15 НК;
- определения налоговой базы по налогу на прибыль по абзацу третьему подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК;
- применения налоговых ставок по налогу на прибыль по подпунктам 1 или 1.1 пункта 3 статьи 284 НК.

По иным случаям право на льготу проверяется по прежнему перечню офшоров, утвержденному приказом Минфина от 05.06.2023 № 86н. С 2027 года прежний перечень продолжит действовать для всех случаях льгот.

**С 5 апреля 2024 года, но распространяет свое действие на период с 1 января 2024 г.** (Постановление Правительства от 03.04.2024 № 417)

Нормативы для легковых автомобилей с объемом двигателя до 2000 куб. см включительно – 2400 руб., свыше 2000 куб. см – 3000 руб., для мотоциклов – 1200 руб. В размерах компенсаций учтено возмещение затрат, которые возникают в процессе эксплуатации, — бензин, горюче-смазочные материалы, ремонт, износ

**С 24 августа 2024 года (Приказ Минфина от 23.04.2024 № 46н)**

Утвердили нормы технологических потерь и естественной убыли по табачной продукции, в пределах которых можно признать их в расходах по налогу на прибыль.

В перечень входят три приложения с нормами: при производстве, хранении и транспортировке никотинового и другого сырья; при производстве табачной продукции и изделий с нагреваемым табаком и при производстве другой никотиносодержащей продукции. Нормы будут действовать в течение шести лет

**С 8 августа 2024 года, но распространяется на правоотношения с 5 марта 2022 года** (Подп. «в» п. 31, подп. «в» п. 32 ст. 2, п. 9 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) - дата признания в расходах и доходах санкций по решению суда недружественной страны – дата оплаты.

Речь идет о штрафах, пенях и иных санкциях за нарушение обязательств, а также суммах возмещения убытков (ущерба), подлежащих уплате на основании решения суда, вступившего в силу не ранее 5 марта 2022 года. Такие расходы может признать российская организация, являющаяся солидарным ответчиком иностранной организации из недружественного государства.

Правила для признания таких штрафов в составе налоговых доходов только на дату оплаты действуют до 31 декабря 2026 года

**С 8 августа 2024 года, но распространяется на правоотношения с 1 января 2024 года** (Подп. «г» п. 31 ст. 2, п. 13 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ) - дата признания в доходах процентов по ряду иностранных ценных бумаг – дата получения денег.

### **Речь о долговых ценных бумагах:**

- которые выпущены по законодательству иностранного государства;
- права на которые учитываются в реестре владельцев, ведение которого осуществляют иностранные организации

**С 8 августа 2024 года, но распространяется на правоотношения с 1 января 2024 года** (Подп. 21.7 п. 1 ст. 251 НК в ред. подп. «г» п. 26 ст. 2, п. 1, 13 ст. 19 Закона от 08.08.2024 № 259-ФЗ)

**Освободили от налога на прибыль доходы в виде прекращенных обязательств перед рядом иностранных компаний.**

Не нужно включать в налоговые доходы суммы прекращенных в 2024 и 2025 годах обязательств в двух случаях:

- обязательство возникло перед иностранной компанией или гражданином по договору купли-продажи акций (долей) российских организаций;
- обязательство связано с выплатой иностранному участнику ООО действительной стоимости его доли при выходе в 2022–2025 годах из состава участников

**С 12 июля 2024 года, но распространяется на правоотношения с 1 января 2024 года** (Ч. 4 ст. 7 Закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ) - реорганизованные в форме выделения ИТ-компании получили право продолжать применять нулевую ставку по налогу на прибыль

**Нулевую ставку по налогу на прибыль в федеральный и региональный бюджет вправе применять ИТ-компания, из которой выделилась другая, при условии, что первая ИТ-компания:**

- имеет госаккредитацию;
  - доля доходов от ИТ-деятельности по перечисленным в пункте 5 статьи 427 НК видам составляет как минимум 70 процентов;
- в 2023 году применяла пониженную налоговую ставку, установленную пунктом 1.15 статьи 284 НК

**Налог на имущество организаций.**  
**Налог на имущество физических лиц**

**С 28 декабря 2024 года, применяют с отчетности за 2024 год (Приказ ФНС от 27.09.2024 № БВ-7-21/805@) Новая декларация**

Помимо новых штрихкодов на листах декларации, уточнили порядок заполнения титульного листа. На нем крупнейшие налогоплательщики должны указывать код территориального налогового органа по месту нахождения недвижимости.

В поле «Наименование и реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика» можно указывать GUID, если доверенность оформлена в электронном виде

**С 29 октября 2024 года (Ст. 3, ч. 1 ст. 10 Закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ  
Информация ФНС от 31.10.2024)**

Организации, на балансе которых есть объекты транспортной инфраструктуры, до 2030 года вправе уменьшать налоговую базу, определяемую как среднегодовую стоимость, на стоимость законченных капвложений в строительство, модернизацию и реконструкцию таких объектов. Например, это судоходные гидротехнические сооружения на внутренних водных путях России (п. 6 ст. 376 НК

## **С 01 января 2025 увеличиваются ставки по налогу на имущество**

### **➤ Налог на имущество организаций (ст. 380 НК РФ)**

... В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость и кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей, налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,5 процента; ....

### **➤ Налог на имущество физических лиц (ст. 406 НК РФ)**

.... 2,5 процента в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей;....

**С 8 августа 2024 года, но распространяет свое действие на периоды с 2022 года**  
(Закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ, Информация ФНС 19.09.2024)

### **Установили налоговые льготы для участников СВО и членов их семей**

Льготу предоставляет ИФНС по месту нахождения недвижимости в отношении объекта налогообложения, которое находится в собственности и не используется в предпринимательской деятельности.

Использовать льготу можно по одному объекту налогообложения каждого вида недвижимости:

- квартира, ее часть или комната;
- жилой дом или его часть;
- помещение или сооружение, указанное в подпункте 14 пункта 1 статьи 407 НК;
- хозпостройка, указанная в подпункте 15 пункта 1 статьи 407 НК;
- гараж или машино-место.

Чтобы получить льготу, физлицо вправе подать в ИФНС соответствующее заявление. Сделать это можно через личный кабинет на сайте ФНС, в МФЦ, по почте либо иным способом

## **Информация ФНС от 31 октября 2024 г**

С 2025 новые льготы при налогообложении объектов электроэнергетики организаций **Федеральный закон от 29.10.2024 № 362-ФЗ**, создает дополнительные экономические условия, **стимулирующие модернизацию** основных средств, относящихся к объектам электроэнергетики организаций, а также обеспечивающий единый методологический подход к налогообложению ряда объектов электросетевого комплекса.

- Освобождаются от уплаты налога на имущество системообразующие территориальные сетевые организации и территориальные сетевые организации. Льготы применяются в отношении линий электропередачи, трансформаторных и иных подстанций, распределительных пунктов классом напряжения до 35 кВ включительно, а также кабельных линий электропередачи и оборудования, предназначенного для обеспечения электрических связей и передачи электроэнергии, вне зависимости от класса их напряжения.
- Компании, основным видом деятельности которых является производство электроэнергии, получаемой из возобновляемых источников энергии, с 2025 года освобождаются от уплаты налога в отношении имущества, входящего в состав солнечных электростанций.

## **Информация ФНС от 31 октября 2024 г**

**С 2025 вводятся новые льготы при налогообложении объектов электроэнергетики организаций**

- На пять лет (до 1 января 2030 года) продлеваются положения ст. 2 ФЗ от 27.11.2010 № 308-ФЗ. Они позволяют уменьшать налоговую базу по налогу на имущество организаций, определяемую как среднегодовая стоимость имущества, на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях РФ, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов.

Для применения указанных льгот будут внесены изменения в приказ ФНС России от 24.08.2022 № ЕД-7-21/766@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядка ее заполнения».

## **Разделение недвижимости в бухучете. Обзор практики**

**Письмо ФНС России от 18.06.2024 N БС-4-21/6770@**

**Письмо ФНС России от 25.06.2024 N БС-4-21/7145@**

**Налоговая амнистия при дроблении бизнеса.  
Правила применения и целесообразность  
применения.**

**Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ**

**Письмо ФНС от 18 октября 2024 г. N СД-4-2/11836@  
О направлении рекомендаций по применению статьи 6  
Федерального закона №176-ФЗ**

**Налоговая амнистия дробления бизнеса - механизм прекращения обязанности по уплате налогов, возникшей за налоговые периоды 2022 - 2024 годов, пеней и штрафов (ст. 119, 120 и 122 НК РФ), в части правонарушений, связанных с фактом дробления бизнеса, при добровольном полном или частичном отказе от дробления бизнеса в 2025 и 2026 г.**

**Дробление бизнеса** - это разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами, в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, направленное на занижение сумм налогов путем применения специальных налоговых режимов (п 1 ч 1 ст 6 Закона N 176-ФЗ, ст. 54.1 НК РФ).

Деятельность может быть квалифицирована как осуществляемая с применением схемы дробления бизнеса только в результате исследования всех фактических обстоятельств ведения деятельности таким налогоплательщиком и его взаимозависимыми лицами **на основании доказательств**, в совокупности свидетельствующих о ведении единой предпринимательской деятельности и намерении лица получить необоснованную налоговую экономию.

**Единая предпринимательская деятельность** (ст. 6 Закона N 176-ФЗ) деятельность как единого хозяйствующего субъекта нескольких формально самостоятельных лиц в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами.

Примеры из судебной практики, в которых установлено разделение единой деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами см. **в письме ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@:**

- Взаимозависимые лица осуществляли торговую деятельность на общих площадях, которые при предоставлении услуг общественного питания фактически не разграничивались для создания самостоятельных торговых помещений (дело N А53-5300/2016). Разделение площадей шло только документально путем заключения договоров аренды и субаренды.
- Искусственное распределение доходов между двумя взаимозависимыми лицами (шиномонтаж и хранения сезонных шин) позволило применять УСН, а не ОСНО (дело N А40-9440/2018).

**Контролирующие лица** – те, которые осуществляют контроль деятельности **формально** самостоятельных лиц (ст. 6 Закона N 176-ФЗ). **Под контролирующими лицами** могут пониматься лица, определяющие принятие управленческих решений, а также иным образом влияющие на результаты предпринимательской деятельности **формально** самостоятельных лиц.

**Критерий контроля см:**

- п. 4 Обзора Президиума Верховного Суда РФ от 4 июля 2018 года
- п. 13 Обзора Президиума Верховного Суда РФ от 13.12.2023.

**Для установления критерия контроля при дроблении бизнеса налоговыми органами может учитываться фактический выгодоприобретатель (выгодоприобретатели), оказывающий влияние на результаты деятельности формально самостоятельных лиц и осуществляющий ее контроль.**

**Добровольный отказ от дробления бизнеса** - исчисление и уплата лицами, участвовавшими в дроблении бизнеса, налогов в размере, определенном **в результате консолидации** по всей группе лиц доходов и (или) других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения (ст.6 Закона N 176-ФЗ).

Термин "**консолидация**" отсутствует в законодательстве, но **активно используется в судебной практике** по делам о дроблении бизнеса.

## **Перечень способов добровольного отказа от дробления бизнеса не ограничен.**

### **➤ Примеры отказа без изменения организационной структуры бизнеса:**

- перехода формально самостоятельных участников дробления бизнеса на общую систему налогообложения;
- фактического перевода деятельности на одно из лиц группы.

### **➤ Примеры отказ путем изменения организационной структуры бизнеса :**

- объединения формально самостоятельных юридических лиц в одно юридическое лицо с возможным созданием по месту ведения ими предпринимательской деятельности обособленных подразделений этой организации;
- полного отчуждения акций (долей) юридических лиц, входящих в группу лиц, иным независимым лицам. При этом группа лиц перестает вести деятельность как единый хозяйствующий субъект.

## **ВАЖНО!!!**

- **Не позднее 15 января** года, в котором налогоплательщик, применяющий УСН, предполагает перейти на ОСНО, в ИФНС направляется Уведомление об отказе от применения УСН(форма N 26.2-3).

## **Доказательства дробления бизнеса налоговые органы основывают на:**

- общих подходах к доказыванию наличия признаков дробления бизнеса в действиях налогоплательщиков, основанными на **анализе судебной практики**, изложенными в обзорах судебной практики (письма ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@, от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@), в разъяснениях о применении положений статьи 54.1 Кодекса (письмо ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@), письме ФНС России от 17.03.2022 N СД-4-2/3289@ "О налоговых преимуществах, установленных для IT-бизнеса";
- актуальных правовых позициях Верховного Суда РФ (п. 11 - 14 Обзора Президиума Верховного Суда РФ от 13.12.2023, п. 4 Президиума Верховного Суда РФ от 04.07.2018;
- складывающейся на основе данных подходов судебной практики.

**Основания вменения схемы дробления бизнеса устанавливаются налоговыми органами применительно к фактическим обстоятельствам деятельности группы формально самостоятельных лиц в каждом конкретном случае.**

**Налогоплательщик имеет право на амнистию, если дробление бизнеса описано в Акте налоговой проверки без использования слов «дробление бизнеса»**

**В результате правонарушений, связанных с дроблением бизнеса доначисления осуществляются в размере, определенном в результате консолидации по всем участникам схемы доходов и (или) других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения.**

## **Амнистия не применяется:**

- если налогоплательщик не отказался от дробления бизнеса в 2025 - 2026 годах;
- если дробление бизнеса выявлено за периоды 2021 года и ранее;
- если решение по результатам налоговой проверки за налоговые периоды 2022 - 2024 годов вступило в силу до 12.07.2024.

## **Амнистия не распространяется на:**

- НДФЛ и страховые взносы, доначисленные **в связи с занижением (сокрытием) заработной платы** (не связаны с дроблением бизнеса);
- налог на прибыль организаций, доначисленный организациям - участникам схемы дробления, применяющим ОСНО (НДФЛ, доначисленный индивидуальному предпринимателю), или налоги в связи с применением специальных налоговых режимов (УСН, ЕСХН), доначисленные участникам схемы дробления, применяющим специальные налоговые режимы, **в связи с занижением (сокрытием) выручки (доходов)** (не связаны с дроблением бизнеса);
- страховые взносы (дробление бизнеса в целях получения лицами статуса субъектов малого и среднего предпринимательства **для применения пониженного тарифа** страховых взносов);
- НДС **в связи с применением льгот** в сфере общественного питания (дробление бизнеса в целях освобождения от налогообложения НДС услуг общественного питания, не превышающих по выручке 2 млрд рублей в год);
- НДСП (дробление бизнеса **с целью занижения себестоимости** полезного ископаемого).

**По итогам камеральных и выездных налоговых проверок за 2022 - 2024 г., в которых выявлено дробление бизнеса в этой части вынесут приостановление вступления в силу решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности.**

**Далее будет прекращение амнистируемой (приостановленной) обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов (ч 2, 4 ст. 6 Закона N 176-ФЗ), если налогоплательщик откажется от дробления бизнеса за налоговые периоды 2025 - 2026 годов.**

**Решения по проверкам за 2022 - 2024 г., не вступившие в силу до 12.07.2024, приостанавливается автоматически, без направления в адрес налогоплательщика каких-либо уведомлений, извещений и т.п.**

**Задолженность по приостановленным решениям не отражается на ЕНС.**

**Налоговая амнистия распространяется на решения по налоговым проверкам за 2022 - 2024 годы, выявившим правонарушения, связанные с фактом дробления бизнеса и не вступившие в силу на 12.07.2024.**

**Если проверкой были охвачены периоды и до 2022 года, то вступление в силу решения приостанавливается только в части налогов и штрафов, связанных с дроблением бизнеса, за налоговые периоды 2022-2024 г..**

**Если налогоплательщик не отказался от дробления бизнеса за 2025 и 2026 годы до открытия выездной налоговой проверки за эти периоды, то он может воспользоваться налоговой амнистией за периоды 2022 - 2023 годов при условии отказа от дробления бизнеса за 2024, 2025 и 2026 годы до вынесения решения по результатам такой проверки (путем подачи уточненных налоговых деклараций и уплаты налогов).**

**В случае самостоятельного уточнения налогоплательщиком налоговых обязательств за 2024 - 2026 годы, а также уплаты соответствующих сумм налогов после открытия выездной налоговой проверки за 2025 - 2026 годы налогоплательщик не освобождается от (ст. 81 НК РФ) пени и штрафа.**

Но, самостоятельное уточнение и уплата платежей может рассматриваться, как смягчающие обстоятельства (письмо ФНС от 27.12.2023 N БВ-4-7/16343@ ),

## **С 01.01.2025:**

- предельная величина дохода, дающая право применять УСН, - 450 млн рублей в год,
- остаточная стоимость основных средств - 200 млн рублей.

Если все участники группы лиц применяют УСН и суммарные показатели доходов этой группы лиц в 2024 году превышают **60 млн рублей**, но не превышают предельную величину доходов **450 млн рублей**, то можно сохранить применение УСН с 01.01.2025 года.

**Отказ от дробления может быть осуществлен путем перевода деятельности такой группы лиц на одно лицо с выбором обложения операций НДС по ставкам, (5/7% или 20 (10)% соответственно).**

**. Законом N 176-ФЗ не предусмотрена обязанность представления в налоговый орган специального сообщения при добровольном отказе от дробления бизнеса.**

Налогоплательщики не ограничены в праве информирования налоговых органов о добровольном отказе от дробления бизнеса.

**Факт добровольного отказа от дробления бизнеса в 2025 и 2026 г., считается подтвержденным, если выездная налоговая проверка налогоплательщика за налоговые периоды 2025 и 2026 годов налоговыми органами не назначена (ч 6 ст. 6 Закона N 176-ФЗ).**

**Данная норма предусмотрена в целях исключения из механизма прекращения обязанности по уплате налогов, возникшей за налоговые периоды 2022 - 2024 годов, соответствующих пеней и штрафов, в части правонарушений, связанных с фактом дробления бизнеса обязательного проведения выездной налоговой проверки за указанные периоды. Амнистируемая обязанность по уплате налогов, пеней, штрафов прекращается с 01.01.2030.**

В случае если налоговым органом не усматриваются риски, связанные с дроблением бизнеса за периоды 2025, 2026 годов, выездная налоговая проверка налоговым органом по основаниям, связанным с дроблением бизнеса, за эти периоды может не назначаться.

**Если налоговым органом выявлены риски дробления бизнеса за налоговые периоды 2022 - 2026 годов, то до назначения выездных налоговых проверок лиц, в отношении которых выявлены налоговые риски, рекомендуется приглашать налогоплательщиков для информирования их о выявленных рисках, о положениях ст. 6 Закона N 176-ФЗ, а также представления налогоплательщиками пояснений в соответствии с п. п. 4 п. 1 ст.31 НК РФ.**

**Под частичным добровольным отказом от дробления бизнеса понимается отказ от дробления бизнеса не по всем компаниям и (или) лицам - участникам дробления, а только по некоторым.**

**При установлении факта частичного добровольного отказа от дробления бизнеса в налоговых периодах 2025 и 2026 годов амнистируемая обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов прекращается в соответствующей части.**

**В этом случае налоговая обязанность за соответствующие периоды может быть прекращена в части, определяемой пропорционально сокращению доли доходов от деятельности, осуществляемой налогоплательщиком с использованием дробления бизнеса, в общем объеме доходов лиц, участвующих в дроблении бизнеса (если более точный расчет невозможен исходя из фактических обстоятельств).**

**При расчете не учитываются доходы лиц, участвующих в дроблении бизнеса, полученные в результате сделок между данными лицами (внутри группы).**

## **ПРИМЕР**

**Решением по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика за 2023 год установлен факт дробления бизнеса с участием еще двух подконтрольных ему обществ, доначислены налоги в сумме 30 млн рублей.**

**Выручка участников за 2023 год составляла:**

- первое ООО - 500 млн рублей (ОСНО);
- второе ООО - 50 млн рублей (УСН);
- третье ООО - 150 млн рублей (УСН).

## ПРИМЕР (продолжение)

По результатам выездной налоговой проверки за 2025 год установлен **частичный добровольный отказ** налогоплательщика от дробления бизнеса, а именно:

- первое ООО на ОСНО, выручка за 2025 год составила 1 млрд рублей;
- второе ООО в 2023 году применяло УСН, с 2025 года перешло на ОСНО (отказалось от дробления), выручка за 2025 год составила 100 млн рублей;
- третье ООО с 2025 года деятельность не ведет;
- **четвертое ООО (образовано в 2025 году) применяет УСН**, его выручка за 2025 год составила 110 млн рублей. Четвертое ООО самостоятельно только формально, а фактически налогоплательщик продолжил вести с его использованием единую предпринимательскую деятельность.

**Доля выручки от деятельности, осуществляемой налогоплательщиком с использованием дробления бизнеса, в общем объеме выручки лиц, участвующих в дроблении бизнеса:**

- по итогам 2023 года - **28,57%** -  $((50 + 150) / (500 + 50 + 150) * 100\%)$ ;

- по итогам 2025 года - **9,09%**  $(110 / (1000 + 100 + 110) * 100\%)$ .

Сокращение указанной доли по итогам 2025 года произошло на **68,18%** в относительной величине  $(100\% - (9,09 / 28,57 * 100\%))$ ..

- В акте выездной налоговой проверки за 2025 год данный факт фиксируется.
- Решение по результатам выездной налоговой проверки за 2023 год, вступление в силу которого приостановлено, вступает в силу одновременно с вступлением в силу решения по результатам выездной налоговой проверки за 2025 год, **амнистируемая обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов за период 2023 года прекращается в части 68,18%, или 20,454 млн рублей (30 \* 0,6818), и соответствующей доле штрафных санкций.**

**Если доля выручки от деятельности с использованием дробления бизнеса, в общем объеме выручки лиц, участвующих в дроблении бизнеса, в 2025 (или 2025 и 2026 годов) по сравнению с соответствующим периодом (периодами) 2022 - 2024 г. не изменилась или увеличилась, амнистируемая обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов не прекращается.**

При проведении камеральных проверок уточненных налоговых деклараций за 2024 год, представленных на основании ч. 9 ст. 6 Закона N 176-ФЗ, ИФНС вправе истребовать в соответствии со статьей 93 НК РФ информацию и документы, связанные с подтверждением добровольного отказа от дробления бизнеса (ч. 11 ст. 6 Закона N 176-ФЗ).

Список таких документов оставлен открытым. В число запрашиваемых документов (информации) могут входить информация о составе участников группы, о лицах, осуществляющих контроль за деятельностью участников группы, пояснения относительно доходной и расходных частей налоговой декларации, содержащей консолидированные показатели, иные пояснения налогоплательщика и т.п.

**Обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов за налоговые периоды 2022 - 2024 годов прекращается в случаях (части 12 статьи 6 Закона N 176-ФЗ) если:**

- в ЕГРЮЛ внесена запись о том, что налогоплательщик-организация находится в процессе ликвидации,
- запись о том, что в отношении налогоплательщика-организации принято решение о предстоящем исключении из ЕГРЮЛ,
- запись о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства.

**В случае последующего выхода организации из процедуры ликвидации либо банкротства и продолжением деятельности обязанность по уплате налогов, отраженных в решении, вынесенном по результатам проведения налоговой проверки налогоплательщика за налоговые периоды 2022 - 2024 годов, пеней и штрафов в связи с дроблением бизнеса, **восстанавливается** по аналогии с положениями ч. 13 ст. 6 Закона N 176-ФЗ, и далее применяются общие положения ст. 6 Закона N 176-ФЗ.**

## **ИНАЯ ГРУППА, НО ТЕ ЖЕ ДЕЙСТВУЮЩИЕ ЛИЦА....**

**В случае, если после прекращения обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов в соответствии с ч.12 ст. 6 Закона N 176-ФЗ по результатам выездной налоговой проверки установлено, что осуществление деятельности налогоплательщика с использованием дробления бизнеса продолжается в 2025 и (или) 2026 годах иной группой лиц, контроль за деятельностью которых осуществляется полностью или частично теми же лицами, которые ранее контролировали деятельность налогоплательщика, на лица, входящие в состав иной группы лиц, возлагается обязанность по уплате налогов, отраженных в решении, вынесенном по результатам проведения налоговой проверки налогоплательщика за налоговые периоды 2022 - 2024 годов, пеней и штрафов в связи с дроблением бизнеса. Данные обстоятельства фиксируются в актах выездных налоговых проверок.**

**Введенная ч. 13 ст. 6 Закона N 176-ФЗ норма имеет антизлоупотребительный характер и подлежит применению к налогоплательщикам, имеющим намерение безосновательно снять с себя налоговое бремя в обход выполнения обязательных условий ст. 6 Закона N 176-ФЗ.**

**При этом если предпринимательская деятельность продолжается иной группой лиц, контроль за деятельностью которых осуществляется теми же лицами, которые ранее контролировали деятельность налогоплательщика, без признаков дробления бизнеса (например, все участники иной группы лиц применяют общую систему налогообложения, не превышают установленные с 01.01.2025 лимиты применения упрощенной системы налогообложения), то основания для возложения на иную группу лиц обязанности по уплате налогов, отраженных в решении, вынесенном по результатам проведения налоговой проверки налогоплательщика за налоговые периоды 2022 - 2024 годов, пеней и штрафов в связи с дроблением бизнеса, отсутствуют.**

**Положения частей 12 и 13 Закона N 176-ФЗ не предусматривают досрочное прекращение налоговой обязанности ИП за налоговые периоды 2022 - 2024 годов, если последние прекращают деятельность или признаются банкротами.**

**Указанная обязанность прекращается с 01.01.2030, если с 01.01.2025 не будет установлено осуществление данным лицом предпринимательской деятельности с использованием дробления бизнеса в качестве контролирующего лица группы лиц.**

**Если данное лицо продолжит в последующем осуществление деятельности с использованием иных лиц, в отношении которых оно признается контролирующим, то налоговая обязанность физического лица за налоговые периоды 2022 - 2024 годов возлагается в субсидиарном порядке также и на созданную группу лиц.**

**Поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199.2 УК РФ, служат только материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (часть 1.3 статьи 140 УПК РФ). Такое направление материалов производится в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 32 НК РФ.**

**Обязательными условиями, предшествующими направлению материалов в органы предварительного следствия, являются вступление в силу решения по результатам налоговой проверки и неисполнение обязанности по уплате сумм недоимок, указанных в таком решении.**

**Ч. 15 ст. 6 Закона N 176-ФЗ предусмотрено раздельное течение сроков, предусмотренных п. 3 ст. 32 НК РФ для нарушений, связанных и не связанных с дроблением бизнеса.**

Если по результатам налоговой проверки за налоговые периоды 2022 - 2024 годов установлены нарушения как в части дробления бизнеса, так и иные нарушения, то материалы налоговой проверки подлежат направлению в органы предварительного следствия в порядке и сроки, предусмотренные п.3 ст.32 НК РФ, только в том случае, если размер недоимки по нарушениям, **не связанным с дроблением бизнеса**, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

При направлении материалов в следственные органы сопроводительное письмо должно содержать сведения о том, в части каких именно нарушений решение налогового органа вступило в силу.

Необходимо :

- проанализировать сложившуюся структуру бизнеса,
- оценить риски наличия дробления бизнеса и применения мер воздействия со стороны контролирующих и правоохранительных органов,
- заблаговременно принять единственно верное решение.

Не забудьте об экономическом обосновании всех своих действий.

**БЛАГОДАРИМ ЗА ВНИМАНИЕ**