

Q E R E R S A S D F V V N F Q E W R A R
D I N T D S D F \$ G F H R N Z X C O P L
R E L L E R D N V H Y G R F A K R M T Y
A E C T R E & H U T R A ? K D Q E U H U
H G U H I O P S D F G H V B J K G N M X

O K M N J
I J N B H
Q A Z X S
R F V B G
A N M X G
M H T V B
O \$ B G V
K D Q E U
E W R A R
X C O P L
K R M T Y
Q E U H U
K G N M X
O K M N J
I J N B H
Q A Z X S
R F V B G
A N M X G
M H T V B
O \$ B G V
K D O E U
E W R A R
X C O P L
K R M T Y
Q E U H U

НДС ДЛЯ «УПРОЩЕНЦЕВ» С 1 ЯНВАРЯ 2025 ГОДА

E W R A R
X I N T L
K E L L Y
Q E C T U
K G N M X
O K M N J
I J N B H
Q A Z X S
R F V B G
A N M X G
M H T V B
O \$ B G V
K D Q E U
E W R A R
X C O P L
K R M T Y
Q E U H U
K G N M X
O K M N J
I J N B H
Q A Z X S
R F V B G
A N M X G
M H T V B
O \$ B G V
K D O E U
E W R A R
X C O P L
K R M T Y
Q E U H U

Все налогоплательщики (организации и предприниматели), применяющие УСН, с 1 января 2025 года признаются плательщиками НДС (Налоговый кодекс РФ в редакции Федерального закона от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ)



Применение этих норм НК РФ было разъяснено Письмом Федеральной налоговой службы от 17.10.2024 г. № СД-4-3/11815@ «О направлении Методических рекомендаций для налогоплательщиков, применяющих УСН, которые с 1 января 2025 г. признаются налогоплательщиками НДС».

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС

Налогоплательщики обязаны применять освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, если доход за предшествующий (2024 год) не превысил 60 млн рублей (п. 1 ст. 145 НК РФ).

Доход налогоплательщика для целей применения освобождения от НДС определяется исходя из доходов по всем применяемым налогоплательщиком системам налогообложения:

- для ИП на ОСН/ЕСХН/ПСН (доход по НДФЛ + доход по единому сельскохозяйственному налогу (ЕСХН) + доход по патентной системе налогообложения (ПСН) + доход по автоматизированной УСН (АвтоУСН);
- для ИП на УСН (единый налог по УСН);
- для организации на ОСН (налог на прибыль + ЕСХН или доход по ПСН (фактически полученный доход) + АвтоУСН);
- для организации на УСН (единый налог по УСН).

Для следующего года (2026-го и последующих) — порядок аналогичен (смотрим 60 млн рублей — за предыдущий год).

ОСОБЕННОСТИ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ НДС ПО ОБЩЕМУ ПРАВИЛУ

Налогоплательщики, применяющие УСН и при этом освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС (выручка менее 60 млн рублей):

- не оформляют «нулевые» счета-фактуры (п. 5 ст. 168 НК РФ в ред. Федерального закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ);
- не представляют налоговую декларацию по НДС.



НО: такие налогоплательщики обязаны вести книгу продаж.

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС ПО ИНЫМ ОСНОВАНИЯМ

Освобождение от НДС по иным основаниям применяется в обычном порядке, если у налогоплательщика есть право на применение соответствующего освобождения, предусмотренное НК РФ:

- п. 2 ст. 146 НК РФ — не возникает объект обложения НДС, например: реализация земельных участков; передача имущественных прав организации ее правопреемнику; реализация банкротств и т.д.;
- ст. 149 НК РФ — освобождается от обложения НДС деятельность, например: реализация мед. изделий и мед. услуг, общепит, гостиничная деятельность и т. д.

ОБЯЗАННОСТЬ ПО УПЛАТЕ НДС (НЕЗАВИСИМО ОТ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ НАЛОГА)

Даже при наличии освобождения от НДС налогоплательщики обязаны исчислить и уплатить в бюджет налог в случаях, когда они:

- выступают налоговыми агентами по НДС (ст. 161 НК РФ);
- ведут общий учет операций по договору инвестиционного или простого товарищества либо действуют в рамках доверительного управления или концессионного соглашения (ст. 174.1 НК РФ);
- ввозят товары из других государств на таможенную территорию РФ (ЕАЭС), то есть платят «таможенный» НДС (п. 3 ст. 145 НК РФ);
- выставляют покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС (пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ). **Но и в этом случае Минфин РФ и ФНС РФ считают, что права на возмещение налога нет! ***

** п. 14 Методических рекомендаций для налогоплательщиков, применяющих УСН...*

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НДС:

► **ОБЯЗАТЕЛЬНО** – отказаться от него нельзя (Письмо Минфина РФ от 02.10.2024 № 03-07-11/95245);

► **ПРЕДОСТАВЛЯЕТСЯ АВТОМАТИЧЕСКИ** (уведомление об освобождении от уплаты НДС представлять в налоговый орган не требуется).

ВЫБОР СТАВКИ НДС

Налогоплательщик вправе выбрать применяемые ставки:

- ▶ либо общие ставки НДС (20 %, 10 %, 0 %);
- ▶ либо одна из специальных ставок: 5 % или 7 %.

Важно: с 2025 года из НК РФ исключаются повышенные налоговые ставки по УСН (8 % для объекта «доходы», 20 % – для объекта «доходы-расходы»).

ВЫБОР СПЕЦИАЛЬНОЙ СТАВКИ НДС (П. 8 СТ. 164 НК РФ В РЕД. 176-ФЗ):

5 %

если за предшествующий налоговый период (то есть за 2024 год) сумма доходов не превысила в совокупности 250 миллионов рублей;

7 %

если за предшествующий налоговый период (то есть за 2024 год) сумма доходов превысила в совокупности 250 миллионов рублей, но не превысила 450 миллионов рублей.

Если **доход за 2024 год более 250 млн рублей — НДС по ставке 7 % уплачивается с 01.01.2025 с первого рубля** (п. 9 Методических рекомендаций для налогоплательщиков, применяющих УСН...).

Выбор конкретной специальной ставки (п. 7 Методических рекомендаций для налогоплательщиков, применяющих УСН...) производится путем ее указания:



- в счетах-фактурах,
- в первичных учетных документах,
- в универсальных передаточных документах,
- в декларации по НДС.

ПРАВИЛО «12 НАЛОГОВЫХ ПЕРИОДОВ (КВАРТАЛОВ)»

При выборе ставки необходимо учитывать правило о «12 налоговых периодах (кварталах)» (п. 9 ст. 164 НК РФ в редакции Федерального закона № 176-ФЗ).

Выбрав специальные ставки, налогоплательщик должен применять их «в течение не менее 12 последовательных налоговых периодов начиная с первого налогового периода, за который представлена налоговая декларация, в которой отражены операции, подлежащие налогообложению по указанной налоговой ставке» (кроме случаев, при которых налогоплательщик утратит право на применение УСН либо у

налогоплательщика возникнет основание для освобождения от НДС).

НО: в силу прямого указания п. 6 ст. 346.13 НК РФ, налогоплательщик, применяющий УСН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения, — эта норма в 2025 году не изменилась.

Неясности и противоречия налогового законодательства должны толковаться в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ), однако как российские суды будут толковать противоречие между п. 9 ст. 164 НК РФ и п. 6 ст. 346.13 НК РФ, сказать сейчас нельзя.

ГЛАВНАЯ ПРОБЛЕМА НДС ДЛЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, ПРИМЕНЯЮЩИХ УСН: НЕВОЗМОЖНОСТЬ УЧЕТА «ВХОДЯЩЕГО» НАЛОГА

Контрагент «упрощенца», применяющего «льготные ставки», вправе принять налог (по ставке 5 % или 7 %) у себя к вычету (подп. 8 п. 2 ст. 170 НК РФ в редакции Федерального закона № 176-ФЗ).

Но сам «упрощенец», применяющий «льготные ставки»:

► **«входящий» НДС у себя — принять к вычету не вправе** (подп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ в редакции Федерального закона № 176-ФЗ), кроме исчисленного самим плательщиком УСН при получении авансов (при отгрузке в счет авансов; 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);

► **может учесть «входящий» НДС в расходах** (если объект по УСН «доходы минус расходы»).

Фактически НДС для налогоплательщика на УСН превращается в налог с продаж.

НЮАНСЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НДС

При применении НК РФ в 2025 году необходимо учитывать, что УСН и НДС считаются по-разному. При этом никаких «переходных положений» Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ не содержит):

■ **Доходы на УСН определяются КАССОВЫМ МЕТОДОМ.** Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

■ **Реализация по НДС определяется ПО ОТГРУЗКЕ.**

Моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) либо день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 1 ст. 167 НК РФ).

Результат: при получении в 2024 году поставщиком на УСН аванса эти денежные средства облагаются единым налогом по УСН, а при отгрузке товара в 2025 году – облагаются ещё и НДС (п. 13 Методических рекомендаций для налогоплательщиков, применяющих УСН...).

Из-за отсутствия «переходных положений» в самом Федеральном законе от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ Минфин и ФНС вынуждены были разъяснять, что:

- НДС с аванса, полученного в 2024 году, в 2025 году не исчисляется (п. 16 Методических рекомендаций для налогоплательщиков, применяющих УСН...);
- сумма оплаты, полученная налогоплательщиком в 2025 году, за товары (работы, услуги), реализованные в период до 1 января 2025 года, в налоговую базу по НДС не включается (Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 3 октября 2024 г. № 03-07-11/95799).

ПРОБЛЕМА «ДОГОВОРОВ, ЗАКЛЮЧЕННЫХ ДО 01.01.2025»: ЧТО ДЕЛАТЬ С ТЕМ, ЧТО НДС В НИХ НЕ ПРЕДУСМОТРЕН

Общее правило: договор изменяется соглашением сторон (п. 2 ст. 424 ГК РФ).

Если (по любым причинам) соглашение об изменении договора в части НДС не достигнуто — позиция Верховного Суда РФ (Определение ВС РФ от 04.04.2024 № 305-ЭС23-26201 по делу № А40-236292/2022):

«Если операции становятся облагаемыми НДС вследствие изменения законодательства, то, по общему правилу, цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включавшая в себя ранее НДС, должна быть увеличена на сумму НДС в силу закона, за исключением случаев, когда иное не предусмотрено нормативными актами или иное соглашение о размере цены, включающей в себя НДС, не будет достигнуто сторонами».

Не могут быть увеличены на сумму НДС договоры (контракты), когда порядок ценообразования императивно предусмотрен нормативными актами:

- **контракты в рамках ГОЗ** (Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе») и **Федерального закона № 44-ФЗ**;

- **регулируемые тарифы** (например, плата за коммунальные услуги, а также содержание и ремонт МКД управляющими компаниями по ЖК РФ).

Когда цена не может быть увеличена на сумму НДС, применяются расчетные ставки налога – 5/105 или 7/107 (п. 4 ст. 164 НК РФ, п. 12 Методических рекомендаций для налогоплательщиков, применяющих УСН...).

ДРОБЛЕНИЕ 2.0

Лимит для применения освобождения от НДС в 60 млн рублей изменяет параметры непропорционального дробления бизнеса:

- до 1 января 2025 года дробился (на несколько лиц) бизнес, чтобы выручка каждого лица не превышала 200 млн рублей (лимит для применения УСН, с учётом коэффициента);
- в 2025 году принципиален доход каждого лица в пределах 60 млн рублей (для освобождения от НДС)*.

** Налоговый орган называет это «Дробление 2.0».*

В связи с этим **мы рекомендуем провести оценку рисков структуры вашего бизнеса в 2025 году** и, в случае необходимости, изменить эту структуру (если вы этого еще не сделали).

Риски претензий в связи с дроблением бизнеса в 2025 году повышаются – сводятся к риску начисления НДС по ставке 5 % или 7 %, пени (1/150 ключевой ставки, то есть 51,10 % годовых) и штрафа по п. 3 ст. 122 НК РФ (40 % от суммы недоимки).

В любом случае необходимо иметь расчет налоговой нагрузки бизнеса на 2025 год с учетом выбранной системы налогообложения (включая вариант с переходом на ОСН), предполагаемых выручки, затрат, освобождения от НДС по любым основаниям.

Если у вас возникнут вопросы по этим новеллам, иным налоговым вопросам, налоговому и/или корпоративному структурированию бизнеса – мы на связи.



Роман Речкин
Партнер,
Руководитель группы практик «Разрешение споров»
r.rechkin@intellect.law
 +7 922 206 7804