

Крупным планом

Анализируем важные законодательные изменения

Департамент налогов и права



[Новый вид налогов — налоги разового характера](#)

[Кто уплатит налог на сверхприбыль?](#)

[Как будет определяться сверхприбыль?](#)

[Как будет рассчитываться сверхприбыль в случае реорганизации?](#)

[Как будет рассчитываться налог участниками КГН?](#)

[По какой ставке будет уплачиваться налог?](#)

[Когда необходимо будет уплатить налог и подать декларацию?](#)

Налог на сверхприбыль: финальная редакция

За судьбой инициативы о введении налога на прибыль мы следим еще с февраля этого года.

Именно тогда Минфин России объявил о своих планах изъять часть сверхдоходов представителей крупного бизнеса, в большинстве своем полученных за счет положительной конъюнктуры рынка, в пользу бюджета.

С тех пор инициатива прошла несколько этапов своего становления: от идеи добровольного взноса или повышения ставки налога на прибыль до обязательного налога разового характера.

4 августа 2023 года [закон](#) был подписан Президентом РФ.

Ранее мы уже разбирали детально законопроект, подготовленный к первому чтению.

Теперь представляем вашему вниманию обзор финальной редакции.



Новый вид налогов — налоги разового характера

[Закон](#) о введении в НК РФ новой категории налогов — налогов разового характера, существенных изменений по сравнению с первой редакцией не претерпел.

Согласно закону специфика таких налогов заключается в следующем:

- они вводятся отдельными федеральными законами;
- при их установлении может предусматриваться особый порядок определения налоговой базы;
- они могут не содержать всех обязательных элементов налогообложения (например, налог на сверхприбыль не имеет налогового периода).

По сути, положениями этого закона устанавливается правовая база для введения налога

на сверхприбыль.

Вопрос, который тревожит многих — не станет ли введение разовых налогов регулярным?

Очевидно, что при наличии уже опробованной технической конструкции ввести очередной чрезвычайный налог будет проще, поэтому такие риски отчасти существуют.

К тому же, если ранее власти уверяли, что налог на сверхприбыль — разовая акция, то теперь риторика несколько поменялась.

Недавно в одном из своих интервью заместитель финансов Алексей Сазанов [сообщил](#), что «гипотетически возврат к налогу на сверхприбыль в будущем при высоком дефиците бюджета РФ и сверхдоходах бизнеса исключать нельзя».



Кто уплатит налог на сверхприбыль?

Плательщиками будут признаваться российские организации (в том числе иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ), а также постоянные представительства иностранных компаний.

При этом налог уплатят только представители крупного бизнеса, средняя арифметическая величина прибыли которых за 2021 и 2022 годы превысит 1 млрд руб.

Независимо от суммы полученной прибыли от уплаты налога будут освобождены:

- организации, включенные в реестр МСП по состоянию на 31 декабря 2022 года;
- российские организации, созданные после 1 января 2021 года (кроме созданных в результате реорганизации организаций, которые были учреждены до 1 января 2021 года);
- иностранные компании, начавшие осуществлять деятельность в России через постоянные представительства после 1 января 2021 года;
- организации — плательщики ЕСХН непрерывно с 1 января 2018 года по 31 декабря 2022 года;
- организации, у которых в 2018 и 2019 годах отсутствовали доходы от реализации, определяемые по правилам налогового учета;
- кредитные организации и некредитные финансовые организации, в отношении которых по состоянию на 1 января 2023 года принимались меры по предупреждению банкротства;

- застройщики, реализующие проекты с привлечением средств граждан — участников долевого строительства, размещенных на счетах эскроу, при условии, что в 2021 и 2022 годах они не выплачивали дивиденды.

Также не будут уплачивать налог на сверхприбыль отдельные добывающие компании:

- организации, осуществлявшие в течение 2022 года добычу углеводородного сырья;
- организации, имевшие по состоянию на 31 декабря 2022 года свидетельство о регистрации лица, совершающего операции по переработке нефтяного сырья, если при расчете акциза в 2022 году не менее чем в шести месяцах величина КДЕМп (топливный демпфер) была отлична от нуля;
- организации, являвшиеся в 2022 году участниками КГН, в состав которой в 2022 году входили организации, указанные в первом и/или втором пункте этого списка;
- организации, имевшие по состоянию на 31 декабря 2022 года свидетельство о регистрации лица, совершающего операции по переработке нефтяного сырья, и действующий договор об оказании услуг по переработке нефтяного сырья организации, указанной в первом и/или втором пункте этого списка;
- российские организации — прямые участники организаций, указанных в первом и/или втором пункте этого списка, если доля участия по состоянию на 31 декабря 2022 года составляет не менее 75%;

- организации, осуществлявшие в течение 2022 года добычу угля;
- организации, ведущие деятельность по производству СПГ, если до 31 декабря 2022 года они экспортировали хотя бы одну партию СПГ на основании лицензии на осуществление

исключительного права на экспорт газа.

Власти объясняют выведение указанных выше добывающих компаний из-под налогообложения тем, что налоговая нагрузка на них и так существенно выросла, в основном за счет надбавок к НДС.



Как будет определяться сверхприбыль?

Объектом обложения станет так называемая «сверхприбыль».

Сверхприбыль будет рассчитываться по формуле:

$$\frac{\text{Прибыль за 2022 год} + \text{Прибыль за 2021 год}}{2}$$

$$\frac{\text{Прибыль за 2019 год} + \text{Прибыль за 2018 год}}{2}$$

Прибыль будет определяться как сумма налоговых баз по налогу на прибыль за соответствующий год с учетом переноса убытка прошлых лет.

Некоторая прибыль **не будет учитываться** при расчете сверхприбыли:

- прибыль КИК;
- полученные налогоплательщиком дивиденды;
- доходы от реализации акций/долей, облагаемые налогом на прибыль по ставке 0%;
- прибыль участников СПИК, стороной которого является РФ, к которой применяется льготная ставка налога на прибыль;
- доходы по отдельным видам ценных бумаг, к которым применяются льготные ставки налога на прибыль;
- доходы, полученные МХК или от МХК, облагаемые налогом на прибыль по льготной ставке;
- прибыль налогоплательщика — участника СЗПК от реализации инвестиционного проекта, являющегося предметом СЗПК.

В финальной редакции закона был учтен один важный вопрос, на который обращали внимание многие представители бизнеса — как будет определяться сверхприбыль, если сумма налога на прибыль за прошлые периоды поменяется в результате самостоятельной корректировки (подачи уточненной декларации) или по результатам налоговой проверки:

- в случае доначисления по результатам проверки, относящегося к учитываемой при расчете сверхприбыли налоговой базе, сумма прибыли за соответствующий период должна быть увеличена на сумму такого доначисления, умноженную на пять;

Не вполне понятно, в какой момент налогоплательщик должен скорректировать базу по налогу на сверхприбыль.

Например, налоговая проверка завершена, но ее результаты оспариваются — возникает ли в этом случае обязанность уточнить обязательства по налогу на прибыль? Вопрос пока остается открытым.

Помимо этого, не ясен и механизм корректировки налога на сверхприбыль, если проверка будет завершена **после** уплаты налога на сверхприбыль.

Нужно ли налогоплательщику подать уточненную декларацию? Будет ли начислен штраф в связи с занижением базы по налогу на сверхприбыль? А если результаты проверки, например, за 2022 год, станут известны только в 2027 году — обязанность скорректировать налог на сверхприбыль все равно существует?

- в случае представления уточненной декларации по налогу на прибыль за 2021 и/или 2022 годы сверхприбыль определяется с учетом данных уточненной декларации.

Опять же не вполне понятно, как должен действовать налогоплательщик в ситуации, когда уточнение показателей декларации по налогу на прибыль осуществляется **после** уплаты налога на сверхприбыль.

Этот вопрос становится еще более актуальным, если налогоплательщик воспользовался возможностью уменьшить налог в половину, уплатив обеспечительный платеж в 2023 году.

Например, если сумма сверхприбыли впоследствии увеличится, то эффективная ставка налога в итоге окажется выше 5%, поскольку с увеличения сверхприбыли налог придется в любом случае уплатить по ставке 10%.

В связи с этим перед уплатой обеспечительного платежа лучше еще раз перепроверить данные деклараций за 2021 и 2022 годы, чтобы впоследствии их уже не пришлось корректировать.

В финальной редакции закона появился еще один любопытный расчетный нюанс, суть которого сводится к следующему.

Если сумма сверхприбыли оказалась выше половины прибыли за 2022 год и прибыль росла медленнее активов (отношение средней прибыли за 2021–2022 годы к средней прибыли за 2018–2019 годы меньше отношения средней величины балансовой стоимости активов на конец 2021 и 2022 годов к средней величине балансовой стоимости активов на конец 2018 и 2019 годов), то сумма сверхприбыли признается равной половине прибыли за 2022 год.

Воспользоваться этим послаблением **не смогут** участники КГН, кредитные и некредитные финансовые организации, а также организации, которые осуществляли распределение прибыли за 2021 и/или 2022 годы.

Согласно буквальному прочтению в исключении из послабления речь идет о распределении прибыли за 2021 и/или 2022 год, а не в 2021 и/или 2022 году. Не вполне понятно, повлечет ли за собой распределение прибыли за 2021 и/или 2022 год в последующих периодах (после уплаты налога на сверхприбыль) необходимость корректировки налога по общей формуле.

Отметим также некоторые нюансы расчета налога на сверхприбыль, на которые хотели бы обратить ваше внимание:

- для расчета используется налоговая база по налогу на прибыль, соответственно, в случае убытка налоговая база будет приниматься равной нулю — таким образом, полностью вычесть полученный в одном периоде убыток против прибыли другого периода не получится;
- освобождение предусмотрено для налогоплательщиков, у которых не было доходов от реализации в 2018 и 2019 годах, при этом если они получили в этих периодах хоть какой-то небольшой доход, то право на освобождение утрачивается;
- освобождение для представителей бизнеса, которые традиционно уплачивают налог на прибыль по льготной ставке (ИТ-компании, медицинские компании, участник ТОР/ОЭЗ), не предусмотрено — они также будут признаваться плательщиками налога;
- сумма налога на сверхприбыль не будет включаться в расходы для целей расчета налога на прибыль;

- использование налогоплательщиками в 2022 году «развернутого» подхода к учету курсовых разниц (вычет отрицательных разниц в полном объеме без корректировки на положительный курсовой эффект по тем же валютным требованиям/обязательствам) может привести к занижению налоговой прибыли в 2022 году и, как следствие, к некорректному расчету налога на сверхприбыль.

Для наглядности мы привели порядок расчета сверхприбыли в таблице ниже.

Ситуация	Сумма сверхприбыли
Средняя арифметическая прибыли за 2022 и 2021 годы < 1 млрд руб.	Сверхприбыль = 0
Средняя арифметическая прибыли за 2022 и 2021 годы < Средней арифметической прибыли за 2018 и 2019 годы	Сверхприбыль = 0
Средняя арифметическая прибыли за 2022 и 2021 годы > Средней арифметической прибыли за 2018 и 2019 годы	Сверхприбыль = Средняя арифметическая прибыли за 2022 и 2021 годы – Средняя арифметическая прибыли за 2018 и 2019 годы
Средняя арифметическая прибыли за 2022 и 2021 годы – Средняя арифметическая прибыли за 2018 и 2019 годы > половины прибыли за 2022 год И Средняя арифметическая прибыли за 2022 и 2021 годы/Средняя арифметическая прибыли за 2018 и 2019 годы < Средняя арифметическая балансовой стоимости активов на конец 2021 и 2022 годов/Средняя арифметическая балансовой стоимости активов на конец 2018 и 2019 годов И Не было распределения прибыли за 2021 и/или 2022 годы.	Сверхприбыль = Половина прибыли за 2022 год



Как будет рассчитываться сверхприбыль в случае реорганизации?

Если была проведена реорганизация, то средняя арифметическая величина прибыли за периоды, предшествовавшие реорганизации, определяется:

- при слиянии — исходя из данных реорганизованных организаций, правопреемником которых является вновь созданная организация;
- при разделении — исходя из данных реорганизованной организации, правопреемником которой являются вновь созданные организации, в доле, определенной при разделении;
- при присоединении — с учетом данных присоединенной организации;
- при преобразовании — исходя из данных реорганизованной организации, правопреемником которой является вновь созданная организация.



Как будет рассчитываться налог участниками КГН?

Закон предусматривает некоторые особенности расчета налога участниками КГН:

- налоговая база определяется в целом по КГН;
- налоговую базу определяет организация, которая в 2022 году была ответственным участником КГН;
- налоговая база определяется им в отношении организаций, которые по состоянию на 31 декабря 2022 года являлись участниками соответствующей КГН;
- такие компании должны предоставить ответственному участнику необходимую для расчета налога информацию.



По какой ставке будет уплачиваться налог?

Ставка налога составит 10%, при этом предусмотрена своего рода скидка в случае ранней уплаты налога посредством обеспечительного платежа.

Такую скидку предлагается предоставить через механизм налогового вычета: налог можно будет уменьшить на сумму обеспечительного платежа по налогу, внесенного в октябре-ноябре 2023 года.

Размер такого вычета составит не более половины от суммы налога.

Одновременно этот же обеспечительный платеж с даты наступления срока уплаты налога (28 января 2024 года) будет признаваться суммой уплаченного налога.

Таким образом, по сути, налог можно будет уплатить в 2023 году по эффективной ставке 5%.

При этом в случае возврата налогоплательщику обеспечительного платежа полностью или частично до установленного срока уплаты налога (28 января 2024 года) на основании его заявления размер налогового вычета обнуляется.

Стоит отметить, что механизм «ранней уплаты налога со скидкой к ставке» еще никогда в налоговых правоотношениях не использовался, ввиду чего некоторые налогоплательщики относятся к нему с опасением.

Также, даже несмотря на некоторые уточнения в финальной редакции закона, формулировки об обеспечительном платеже определены не вполне четко.

Например, в случае изменения налоговой базы по налогу на сверхприбыль в связи с корректировками по налогу на прибыль «сумма обеспечительного платежа по налогу в целях определения налогового вычета уменьшается на сумму денежных средств, признанных единым налоговым платежом в связи с представлением налогоплательщиком заявления о возврате излишне уплаченных сумм налога».

Норма сформулирована не вполне четко. Вероятно, потребуются разъяснения относительно порядка ее применения.



Когда необходимо будет уплатить налог и подать декларацию?

Налог уплачивается не позднее 28 января 2024 года.

При этом, как мы уже отметили выше, сумма обеспечительного платежа, внесенного в октябре-

ноябре 2023 года, будет признаваться суммой уплаченного налога.

Налог будет полностью зачисляться в федеральный бюджет.

Декларацию будет необходимо представить до 25 января 2024 года.

[Проект формы декларации](#) уже разработан.

Она состоит всего из трех листов, в ней нужно будет указать:

- прибыль за 2018, 2019, 2021 и 2022 годы;
- сумму обеспечительного платежа и реквизиты платежного документа, на основании которого был перечислен такой платеж;
- среднюю арифметическую величину балансовой стоимости активов на конец 2018 и 2019 годов, а также на конец 2021 и 2022 годов (если налогоплательщик планирует воспользоваться положениями, позволяющими исчислить налог

исходя из налоговой базы, не превышающей половины прибыли за 2022 год).

Помимо самой формы декларации, предлагается также утвердить формат ее представления и порядок ее заполнения.

Декларацию не нужно будет представлять налогоплательщикам, у которых сумма исчисленного налога равна нулю, то есть когда:

- средняя арифметическая величина прибыли за 2021 год и прибыли за 2022 год оказалась не более средней арифметической величины прибыли за 2018 год и прибыли за 2019 год;
- средняя арифметическая величина прибыли за 2021 год и прибыли за 2022 год оказалась не более 1 млрд руб.

Мы рекомендуем оценить возможный рост налоговой нагрузки с учетом положений закона.

Также, принимая во внимание механизм учета последующих корректировок налоговой базы по налогу на прибыль, мы рекомендуем до уплаты обеспечительного платежа проанализировать данные налогового учета за 2021 и 2022 годы и при необходимости подать уточненные налоговые декларации.

Наша команда будет рада помочь с проверкой показателей декларации по налогу на прибыль за 2021 и 2022 годы, анализом спорных позиций, а также при необходимости — подготовкой уточненных налоговых деклараций и взаимодействием с налоговыми органами.

Если у вас появятся вопросы — мы будем рады на них ответить.

Партнеры ДРТ

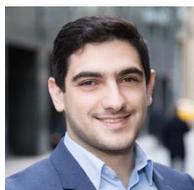
Контакты



Павел Балашов
Управляющий партнер
Налоговые и юридические услуги
pbalashov@delret.ru



Ирина Андрончева
Директор
iandroncheva@delret.ru



Эмиль Бабуров
Директор
ebaburov@delret.ru



Евгения Бондарева
Директор
ebondareva@delret.ru



Антон Зыков
Партнер
azykov@delret.ru



Наталья Иванцова
Директор
nivantsova@delret.ru



Александра Калинина
Директор
akalinina@delret.ru



Татьяна Киселёва
Партнер
tkiseliova@delret.ru



Анна Климова
Партнер
aklimova@delret.ru



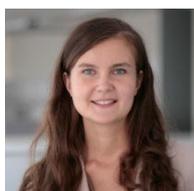
Елена Ковалевич
Партнер
ekovalevich@delret.ru



Никита Коробейников
Директор
nkorobeinikov@delret.ru



Татьяна Кофанова
Партнер
tkofanova@delret.ru



Юлия Крылова
Директор
ykrylova@delret.ru



Наталья Кузнецова
Партнер
nkuznetsova@delret.ru



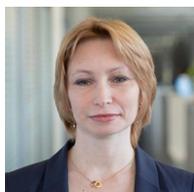
Дмитрий Кулаков
Партнер
dkulakov@delret.ru



Анастасия Матвеева
Директор
amatveeva@delret.ru



Юлия Орлова
Партнер
yorlova@delret.ru



Елена Сивенкова
Директор
esivenkova@delret.ru



Елена Соловьёва
Партнер
esolovyova@delret.ru



Юрий Халимовский
Директор
yukhalimovskiy@delret.ru

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни ООО «ДРТ Консалтинг», ни аффилированные лица ООО «ДРТ Консалтинг» (далее — Группа ДРТ) не предоставляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в Группу ДРТ, не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.

ООО «ДРТ Консалтинг»