



ЭЛКОД
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

2024

www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

Важные изменения налогового законодательства, которые необходимо учесть в 2024 году.
Что меняется в администрировании и значимых налогах: НДС, налог на прибыль, НДФЛ и страховые взносы

Ведут семинар-тренинг: **Рязанцева Вера Владимировна,**
Рассапкина Лариса Юрьевна

Материалы подготовлены
с использованием системы КонсультантПлюс



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

**1. Новые требования к уплате налогов и взносов.
Что изменилось и как не допустить ошибок при исполнении
совокупной обязанности по уплате налогов и взносов?**

**2. Порядок применения новых льгот и исполнения новых обязанностей
при исчислении НДС с учетом последних изменений законодательства.**

3. Налог на прибыль.

**Изменения в перечне налогооблагаемых доходов иностранных организаций.
Условия применения льгот, предусмотренных в международных соглашениях,
приостановленных Указом Президента.
Особенности заполнения расчета о доходах, выплаченных иностранному лицу,
и др. изменения, которые нужно учитывать в 2024 году.**

4. НДФЛ и страховые взносы: версия 2024 года.

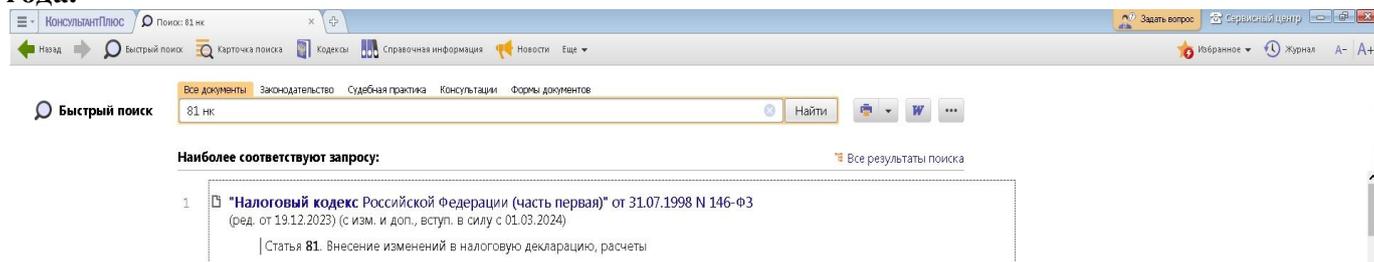
**Новое в порядке уплаты и сдачи отчетности налоговыми агентами.
Изменения в налогообложении выплат лицам,
работающим дистанционно за рубежом.
Уплата страховых взносов с выплат в пользу иностранных работников
и др. изменения в исчислении страховых взносов.**

БЫСТРЫЙ ПОИСК

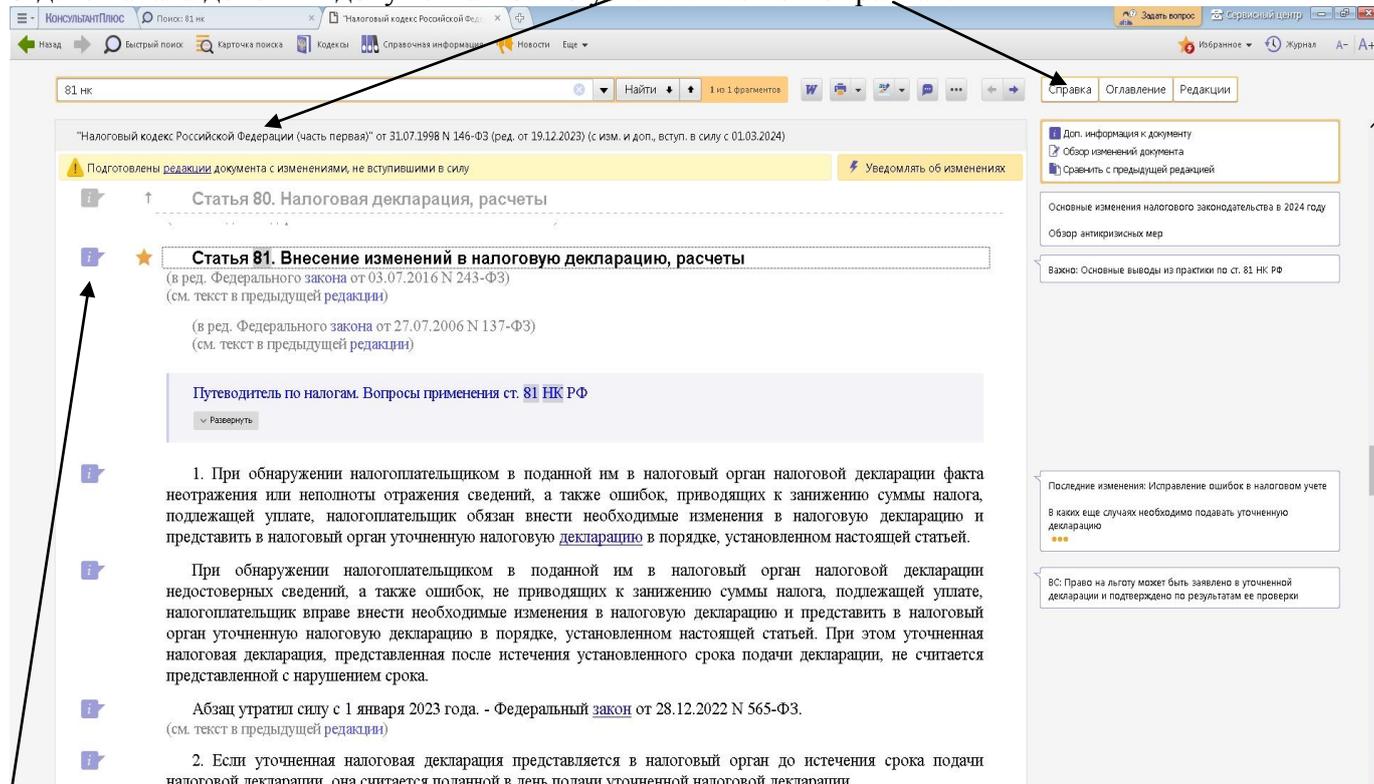
Пример 1. Найти информацию по ЕНП и ЕНС в 2024 году.



Пример 2. Найти статью 81 Налогового кодекса РФ и изучить изменения, которые произошли с 2024 года.



Название документа, в котором вы находитесь, можно увидеть
О дате начала действия документа можно узнать в Меню «Справка».

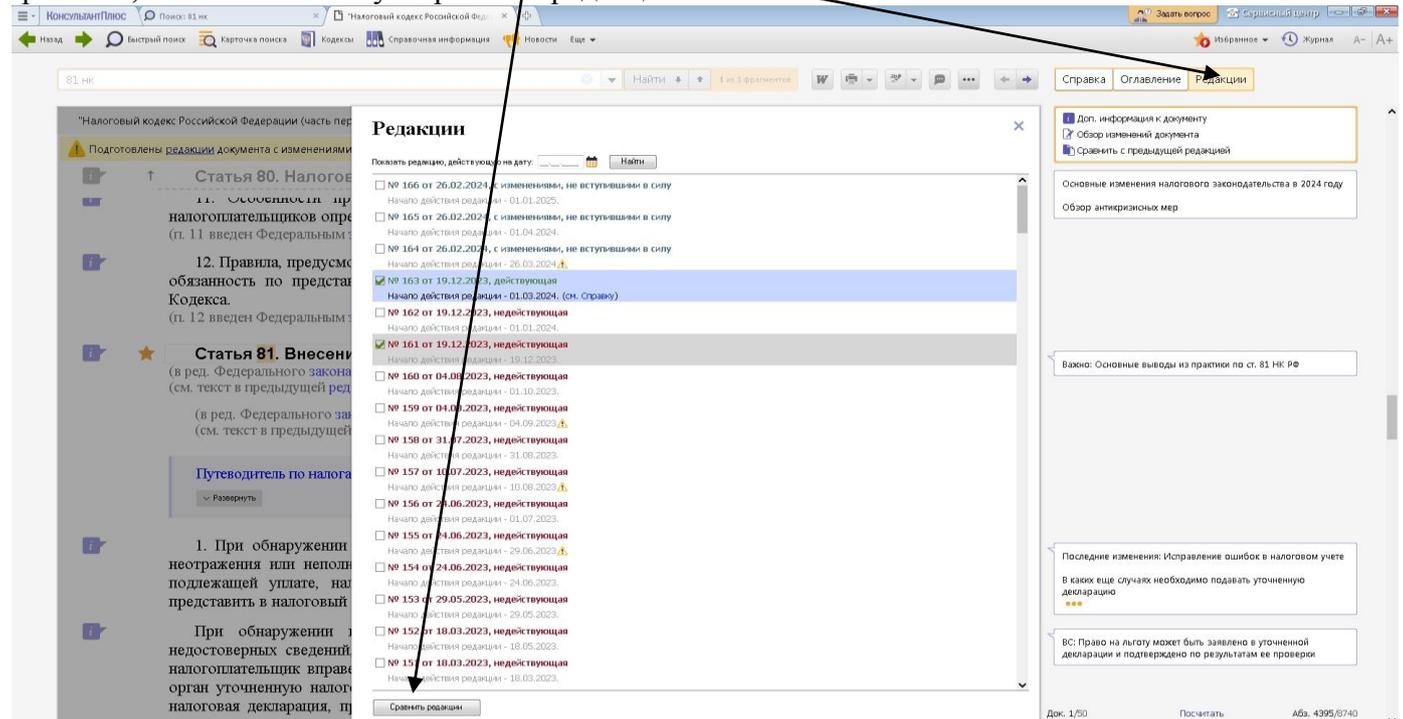


Можно посмотреть дополнительную информацию к данному документу (а можно и к нужной статье) - необходимо нажать на "i".

Пример 3.

Сравнение редакций

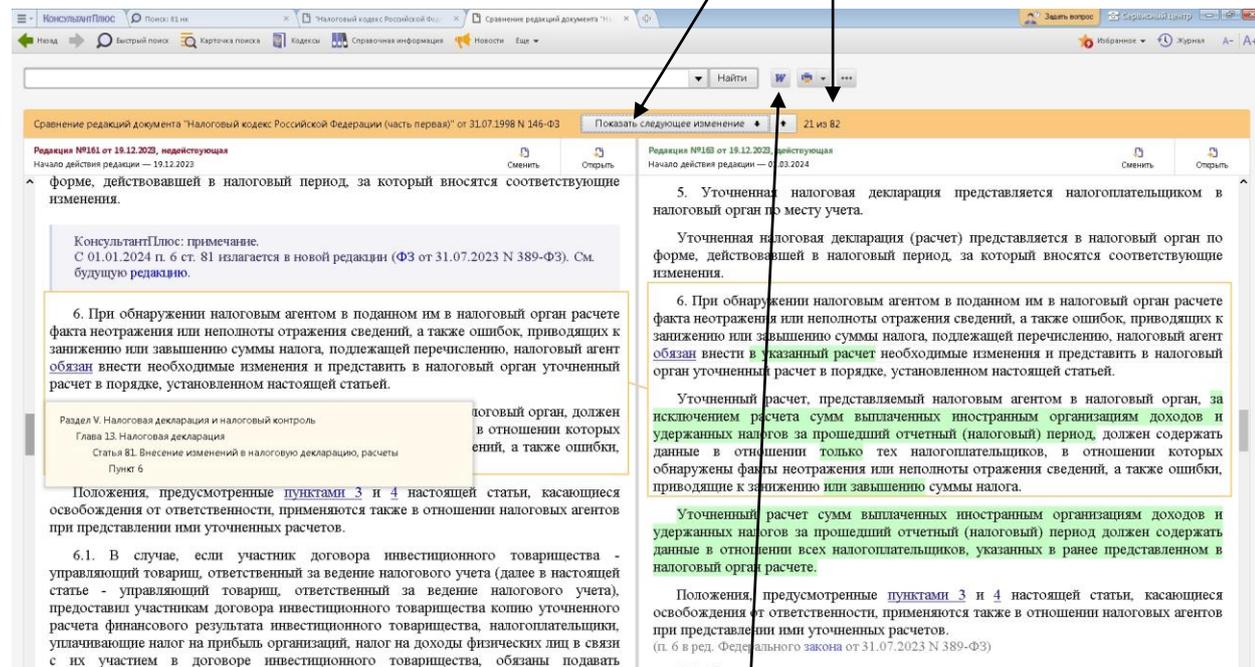
Справа зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»



Далее

Сверху над текстом кнопка «Показать следующее изменение» и справа от нее показывается — сколько изменений между этими двумя редакциями.

Чтобы просмотреть их, нужно нажать на кнопку «Показать следующее изменение» и просмотреть документ.



*Сравнение редакций можно экспортировать в Word.

Пример 4. Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

Пример 5. Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- поставить курсор на нужный нам фрагмент
- появиться очертания звездочки
- нажать на нее
- выйдет диалоговое окно

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»

Далее

- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»

Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»

- далее выбрать «Закладки и документы» и найти нужную нам.

КАРТОЧКА ПОИСКА

Пример 6.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от 2024 года, в котором приведен перечень контрольных соотношений уведомления об исчисленных суммах налогов, в том числе НДФЛ.

Карточка поиска

История и сохраненные запросы

Область поиска: Законодательство

Найдено 2 документа

- Законодательство 1
- Проекты правовых актов 1

Текст документа: перечень контрольные соотношения

Название документа: _____

Номер: _____

Дата: позже 01.01.2024

Принявший орган: Минфин России или ФНС России

Вид документа: _____

Тематика: _____

Поиск по статусу: _____

Когда получен: _____

Папки документов: _____

Показать список документов Сменить карточку

БЫСТРЫЙ ПОИСК – универсальный инструмент поиска документов в системе; наиболее простой инструмент, чтобы начать поиск информации в системе.

- конкретного документа;
- конкретного фрагмента документа (главу, статью и т.п.);
- документы по интересующему вопросу (ситуации).

КАРТОЧКА ПОИСКА - для поиска документов по реквизитам (в том числе, когда они известны только приблизительно) или, по словам (словосочетаниям) из названия или текста документа.

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР - поиск информации по практическому вопросу с использованием перечня возможных ситуаций. Основан на использовании разработанного специалистами КонсультантПлюс словаря ключевых понятий.

В каких случаях наиболее эффективен Правовой навигатор:

✓ в случае, когда Вы не знаете, как правильно описать свою ситуацию, а можете назвать буквально 1-2 слова.

ОБЗОРЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА – помогают всегда быть в курсе последних изменений в законодательстве.

- Новости. Мониторинг документов - представлены новости для бухгалтера, кадровика, юриста и др., поступившие в систему Консультант Плюс. Рассмотрим «Новые документы для бухгалтера»;
- Аналитические обзоры правовой информации - (специалистами К+ проведен анализ произошедших изменений, в связи с изменениями законодательства и написаны комментарии и рекомендации к документам) – изменения в различных отраслях законодательства.

СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ- информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

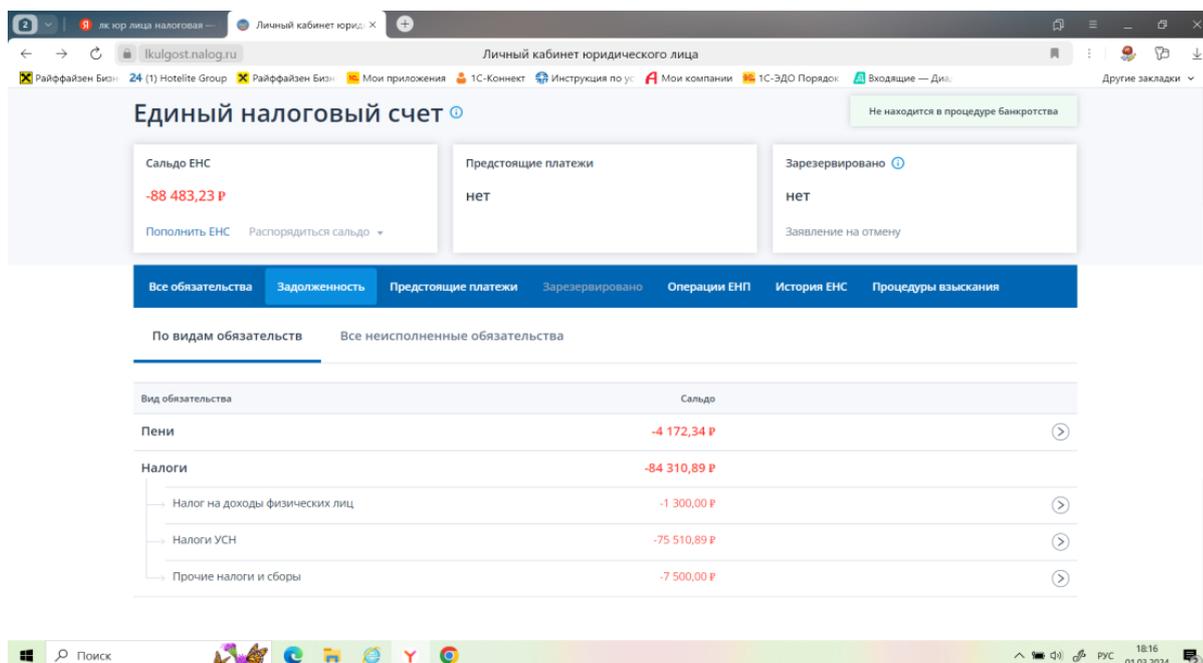
1. Новые требования к уплате налогов и взносов. **Что изменилось и как не допустить ошибок при исполнении** **совокупной обязанности по уплате налогов и взносов?**

С 1 января 2023 года произошел переход на систему расчетов налогоплательщиков с бюджетом, в рамках которой организации и ИП уплачивают большинство налогов и других установленных налоговым законодательством платежей (включая авансовые платежи, пени, штрафы, проценты) путем внесения единого налогового платежа (ЕНП) (*пункты 1, 7 статьи 58 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)*).

На едином налоговом счете (ЕНС) инспекция учитывает денежные средства, перечисленные (признаваемые) в качестве ЕНП, и совокупную обязанность. ЕНС ведется в отношении каждого лица, являющегося налогоплательщиком, плательщиком сборов, страховых взносов, налоговым агентом (*пункты 2, 4 статьи 11.3 НК РФ*). ЕНС для обособленных подразделений организации не открывается, поскольку он привязан к ИНН организации.

Переход на расчеты с бюджетом путем внесения ЕНП или платежей, учитываемых в качестве ЕНП, является обязательным для всех налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов, налоговых агентов.

Порядок расчета налогов в связи с введением ЕНП не меняется.



В совокупную обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов включаются суммы (*пункт 2 статьи 11 НК РФ*):

- налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которые обязан уплатить налогоплательщик или плательщик сбора, страховых взносов, налоговый агент. Есть и ряд исключений;

- налогов, которые нужно вернуть в бюджет.

Совокупная обязанность учитывается на едином налоговом счете в рублях и формируется, в частности, на основе данных (*пункт 5 статьи 11.3 НК РФ*):

- налоговых деклараций (расчетов), в том числе уточненных, уведомлений об исчисленных суммах налогов, сборов, авансовых платежей по налогам, страховых взносов. В

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.

общем случае обязанность формируется со дня их представления, но не ранее наступления срока уплаты соответствующего налога (сбора, авансовых платежей, страховых взносов). При подаче уточненной декларации (расчета) с суммой налога (авансовых платежей), сбора, страховых взносов к уменьшению есть некоторые особенности;

- налоговых уведомлений, сообщений об исчисленных налоговым органом суммах налогов;
- решений налогового органа о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате соответствующих платежей, о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения;
- расчетов суммы налога на АУСН (перерасчета ранее исчисленных сумм налога), произведенных налоговым органом;
- уведомлений, представленных плательщиком торгового сбора;
- иных документов, предусматривающих возникновение, изменение, прекращение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов или процентов.

В совокупную обязанность **не включаются** суммы (*пункт 2 статьи 11 НК РФ*):

- НДФЛ с доходов иностранных граждан от трудовой деятельности по найму в РФ на основании патента, уплачиваемый в порядке, установленном *статьей 227.1 НК РФ*;
- госпошлины, на уплату которой судом не выдан исполнительный документ.

Как уведомить инспекцию об исчисленных налогах и взносах (в том числе перечисляемых в качестве ЕНП)

Если налоги, авансовые платежи по налогам, сборы, страховые взносы нужно уплатить до представления декларации, расчета либо отчетность подавать не надо, в налоговый орган необходимо представить **уведомление об исчисленных суммах налогов**, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов (*пункт 9 статьи 58 НК РФ*).

Форма заполнения уведомления, а также Формат его представления в электронной форме утверждены *Приказом ФНС России от 02.11.2022 N ЕД-7-8/1047@*.

По каким налогам представляется уведомление?

Уведомление об исчисленных суммах подается юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями по НДФЛ, страховым взносам, имущественным налогам юридических лиц и упрощенной системе налогообложения.

Для чего нужно представлять уведомление?

Уведомление об исчисленных суммах необходимо для распределения ЕНП по платежам с авансовой системой расчетов, по которым декларация приходит позже, чем срок уплаты налога. Уведомление содержит всего пять реквизитов (КПП, КБК, ОКТМО, отчетный период и сумма). Достаточно одного уведомления по всем авансам вместо заполнения множества платежей с 15 реквизитами в каждой. Причем можно оформить одно уведомление на несколько периодов. Уведомление многострочное.

Несвоевременное представление/непредставление уведомления не позволит распределить деньги в бюджет, что приведет к начислению пени.

Уведомление об исчисленных суммах налогов представляется **не позднее 25-го числа** месяца, в котором установлен срок уплаты соответствующих налогов, авансовых платежей по налогам, сборам, страховых взносов.

В Письме ФНС России от 14.03.2023 N БС-4-21/2873@ (пункт 2 Рекомендаций) разъясняется, что в случае не подачи налогоплательщиком уведомления (в части налога на имущество организаций):

1. принадлежность денежных средств, перечисленных в качестве ЕНП, не будет определена на дату установленного срока уплаты соответствующих платежей, соответственно, авансовые платежи не будут распределены по реквизитам КБК и ОКТМО в бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по месту нахождения объектов налогообложения, а поступят на единый налоговый счет налогоплательщика.

Затем такая принадлежность будет определена на основании учтенной на ЕНС налогоплательщика суммы его совокупной обязанности с соблюдением последовательности, указанной **в пункте 8 статьи 45 НК РФ**;

2. совокупная обязанность будет сформирована и учтена на ЕНС организации не на основе уведомлений, а исходя из направленного инспекцией сообщения об исчисленных суммах налогов и (или) представленной налоговой декларации (по налогу на имущество, исчисляемому из среднегодовой стоимости). Это может повлечь начисление пеней (**пункт 3 статьи 75 НК РФ, Письмо ФНС России от 22.03.2023 N БС-4-11/3383@**);

3. налогоплательщик может быть привлечен к ответственности **по пункту 1 статьи 126 НК РФ** в виде штрафа в размере **200 руб.**

Согласно **Письму ФНС России от 26.01.2023 N ЕД-26-8/2@** инспекции не должны штрафовать за неподачу уведомления до тех пор, пока **ФНС России** не разъяснит, при каких условиях наступает ответственность за это нарушение.

Штраф **по статье 122 и статье 123 НК РФ** за несвоевременную подачу уведомления и вследствие этого поздний зачет ЕНП в счет задолженности не грозит.

В Письме ФНС России от 22.03.2023 N БС-4-11/3383@ даны разъяснения в отношении НДФЛ и страховых взносов, из которых следует, что в случае несвоевременной подачи уведомления уплаченные денежные средства не будут своевременно распределены в бюджет государственных внебюджетных фондов, что приведет к начислению пени.

Письмом ФНС России от 31.01.2024 N ЕА-4-15/971@ направлен для использования в работе новый перечень контрольных соотношений для уведомления по ЕНП. С их помощью юридические лица и ИП смогут проверить, правильно ли они заполнили уведомление об исчисленных налогах, авансовых платежах, сборах, страховых взносах. Прежние контрольные соотношения для уведомления по единому налоговому платежу, направленные **Письмом ФНС России от 29.11.2023 N ЕА-4-15/14981@**, не применяются.

Перечень сгруппирован по видам ошибок. Приведем некоторые из них:

- неверно указан КБК;
- КБК не соответствует коду отчетного или налогового периода;
- дата представления уведомления меньше даты начала срока его представления;
- код ОКТМО не соответствует КБК;
- представлено уведомление с минусом;
- неверно указан КПП.

К перечню прилагается таблица соответствия КБК, отчетного периода и срока уплаты.

В случае если налогоплательщик ошибся в реквизитах при представлении уведомления, следует направить в налоговый орган новое уведомление с верными реквизитами только в отношении той обязанности, по которой допущена ошибка.

Если в первоначальном уведомлении было несколько блоков (например, блок 1 - НДФЛ, блок 2 - взносы, блок 3 - налог на имущество с ОКТМО 1, блок 4 - налог на имущество с ОКТМО 2), то в новое уведомление включают только тот блок, в котором обнаружена ошибка.

Порядок исправления уведомлений приведен в *Приложении 2 к Письму ФНС России от 22.03.2023 N БС-4-11/3383@*:

Вид ошибки	Порядок исправления
Неправильная сумма	Отправить новое уведомление с теми же реквизитами и с правильной суммой
Ошибки в других реквизитах (неправильный КБК, КПП, ОКТМО, период)	Отправляется уведомление из двух блоков (две обязанности): - первый блок - повторить ошибочные реквизиты и поставить сумму "0"; - второй блок - указать правильные реквизиты и правильную сумму

Внимание!

Если к моменту обнаружения ошибки уже сдали расчет по страховым взносам (налогу на доходы физических лиц) за соответствующий период, то уточненное уведомление за тот же отчетный (расчетный) период представлять не нужно (*Письма ФНС России от 14.03.2023 N БС-4-21/2873@ (пункт 4 Рекомендаций), от 01.03.2023 N БС-4-21/2346 (пункты 3, 5)*).

С 1 октября 2023 года пункт 9 статьи 58 НК РФ прямо предусматривает возможность подать уведомление об исчисленных налогах с отрицательной суммой, если в одном налоговом периоде сумма авансового платежа за текущий отчетный период, рассчитанная нарастающим итогом, меньше суммы авансового платежа за предыдущий отчетный период (*Федеральный закон от 31.07.2023 N 389-ФЗ*).

В Письме от 10.07.2023 N СД-4-3/8716@ ФНС России сообщила, что если по результатам отчетного периода совокупная обязанность плательщика УСН подлежит учету на ЕНС в меньшем размере, то таким упрощенцам необходимо представить ЕНП-уведомление с указанием в строке 4 «Сумма налога, авансовых платежей по налогу, сбора, страховых взносов» суммы авансового платежа к уменьшению в виде отрицательного значения. При этом сумма аванса за отчетный период к уменьшению не должна превышать ранее исчисленные в предшествующих отчетных периодах суммы авансовых платежей, подлежащих уплате.

Пример 1. Отражение суммы аванса по УСН к уменьшению в уведомлении.

Условие:

Исчисленный нарастающим итогом с начала года аванс за I квартал 2024 года составил 500 000 руб., а за полугодие - 320 000 руб. Сумма аванса к уменьшению по сроку 29.07.2024 - 180 000 руб. (320 000 руб. – 500 000 руб.).

В налоговой декларации за 2024 год сумму аванса к уменьшению (180 000 руб.) нужно будет показать в строке 050 раздела 1.1 при УСН с объектом «доходы» или в строке 050 раздела 1.2 при УСН с объектом «доходы минус расходы».

Решение.

За полугодие налогоплательщик должен представить уведомление с указанием в отношении КБК по УСН по строке 4 «Сумма налога, авансовых платежей по налогу, сбора, страховых взносов» сумму с отрицательным значением «-180 000».

Со дня представления упрощенцем уведомления за отчетный период с указанием суммы аванса к уменьшению (но не ранее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, и при условии, что остальные поля уведомления заполнены без ошибок) на основании полученных сведений ИФНС уменьшит сумму совокупной обязанности, и, если нет недоимок, будет сформировано положительное сальдо ЕНС. После этого упрощенец сможет им распорядиться, например, подать заявление о распоряжении положительным сальдо путем возврата на расчетный счет. Платить, если сумма аванса к уменьшению, ничего не придется, независимо от того, подал налогоплательщик уведомление с минусовым значением или нет.

В счет каких платежей и в какой очередности зачитывается ЕНП

На основании совокупной обязанности организации, индивидуального предпринимателя инспекция зачитывает ЕНП в счет платежей в бюджет в следующей последовательности (**пункт 8 статьи 45 НК РФ, Федеральный закон от 29.05.2023 N 196-ФЗ**):

1) в первую очередь - в счет недоимки по НДФЛ начиная с наиболее раннего момента ее возникновения;

2) во вторую - в счет НДФЛ с момента возникновения обязанности по его перечислению налоговым агентом.

Важно! Если вы налоговый агент по НДФЛ, инспекция может зачесть сумму положительного сальдо на вашем ЕНС в счет предстоящей обязанности по уплате НДФЛ, который вы удержали у физического лица. Инспекция зачтет его после получения от вас уведомления с информацией об исчисленном и удержанном НДФЛ, не дожидаясь наступления срока платежа по этому налогу (**пункт 7 статьи 78 НК РФ**);

3) в третью - в счет недоимки по иным налогам, сборам, страховым взносам начиная с наиболее раннего момента ее возникновения;

4) в четвертую - в счет покрытия текущих платежей по иным налогам (авансовым платежам), сборам, страховым взносам, по которым у организации, ИП уже возникла обязанность по их уплате (перечислению). Сначала зачитываются платежи с более ранним сроком платежа, потом - с более поздним;

5) в пятую - в счет пеней;

6) в шестую - процентов;

7) в седьмую - штрафов.

Если средств ЕНП на момент зачета недостаточно для погашения обязанностей по платежам с совпадающими сроками уплаты, то в общем случае ЕНП зачитывается в соответствии с указанной последовательностью пропорционально суммам таких обязанностей (**пункт 10 статьи 45 НК РФ**).

Обязанность по уплате налога считается исполненной (**пункт 7 статьи 45 НК РФ**):

- при наличии положительного сальдо - со дня учета на ЕНС совокупной обязанности на основании уведомления или налоговой декларации (расчета);
- при наличии отрицательного и нулевого сальдо - со дня перечисления организацией денежных средств в качестве ЕНП в бюджет при наличии учтенной на ЕНС совокупной обязанности.

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.

Пример 2. Как распределяют ЕНП между платежами.

Условие:

В апреле 2024 года организация должна заплатить:

- авансовый платеж по УСН - 450 000 руб.;
- НДФЛ - 50 000 руб.;
- страховые взносы - 105 000 руб.;
- всего - 605 000 руб. (450 000 руб. + 50 000 руб. + 105 000 руб.).

По состоянию на 26.04.2023 у организации числится задолженность по единому налогу, уплачиваемому при применении УСН - 5 000 руб.

Срок уплаты налогов и взносов - 29 апреля 2024 года. Организация перечислила единый налоговый платеж в размере 605 000 руб. 26 апреля 2024 года.

Решение.

В первую очередь ИФНС зачит НДФЛ в размере 50 000 руб. Затем недоимку по УСН - 5 000 руб., которая числилась на ЕНС на дату перечисления ЕНП. На уплату текущих налогов осталось 550 000 руб. Задолженность зачит пропорционально суммам обязательств по всем налогам и взносам к уплате на установленную дату уплаты. Расчет - в таблице.

Обязательство	Какую сумму погасят ЕНП	Задолженность
НДФЛ	50 000 руб.	-
Недоимка по УСН	5 000 руб.	-
Авансовый платеж по УСН	445 946 руб. (550 т. руб. × 450 т. руб. : 555 т. руб.)	4 054 руб. (450 000 руб. - 445 946 руб.)
Страховые взносы	104 054 руб. (550 т. руб. × 105 т. руб. : 555 т. руб.)	946 руб. (105 000 руб. - 104 132 руб.)
Итого:	605 000 руб.	5 000 руб. (4 054 руб. + 946 руб.)

Таким образом, 29 апреля бухгалтеру дополнительно нужно перечислить ЕНП в размере отрицательного сальдо ЕНС - 5 000 руб.

То есть после внесения поправок в случаях, когда срок уплаты налогов и взносов совпадает, а на ЕНС денег не хватает, то в первую очередь с ЕНС на соответствующий КБК спишут НДФЛ. И если после этого деньги на ЕНС останутся, то их уже будут распределять на КБК каждого налога пропорционально суммам обязанностей на основании **пункта 10 статьи 45 НК РФ**.

Что такое зарезервированная сумма?

Для распределения ЕНП по платежам с авансовой системой расчетов, по которым декларация приходит позже, чем срок уплаты налога, необходимо подавать уведомление об исчисленных суммах. Это необходимо для зарезервирования суммы оплаты в счет предстоящих начислений.

Зарезервированная сумма - это сумма денежных средств, зачтенных в предстоящей обязанности. Чтобы эта переплата не была учтена как ЕНП и не использовалась для погашения других налогов, формируются искусственные начисления по каждому авансу из представленного уведомления. Размер начисления равен сумме платежа.

После подачи декларации или расчета эти начисления будут заменены на фактические - из представленной отчетности. Если декларация не представлена в срок, такие суммы будут ожидать представления декларации **в течение 10 дней**. Потом они вернутся в общее сальдо ЕНС.

Для переплаты регионального налога на прибыль и страховых взносов с отсрочкой по **Постановлению Правительства РФ от 29.04.2022 N 776 "Об изменении сроков уплаты страховых взносов в 2022, 2023 годах"** искусственные начисления не формируются. Авансы отражаются в карточке налога из представленной отчетности. В ЕНС они не переносятся и в сальдо не учитываются. Это и есть зарезервированная сумма.

Виды резервов

Вид резерва	Переплата на 01.01.2023 г.	В счет уплаты по предстоящим платежам на основании заявления плательщика	В счет уплаты по предстоящим платежам на основании уведомления об исчисленных суммах, представленного до срока уплаты	В счет уплаты по предстоящим платежам по имущественным налогам физических лиц
Какие налоги входят в резерв?	Налог на прибыль	Любые налоги и сборы, подлежащие уплате единым платежом (ЕНП)	НДФЛ и страховые взносы (с 01.10.2023)	Имущественные налоги ФЛ и НДФЛ
Что будет с резервом?	Останется на налоге (взносе) пока: - не возникнет долг по другому налогу или по этому обязательству; - не будет подано заявление об отмене зачета	Останется на налоге (взносе) пока: - не возникнет долг по другому налогу или по этому обязательству; - не будет подано заявление об отмене зачета	Останется на налоге (взносе) пока: - не возникнет долг по другому налогу или по этому обязательству	Останется на налоге (взносе) пока: - не возникнет долг по другому налогу или по этому обязательству

Стандартный порядок уплаты налогов (взносов) предполагает, что денежные средства в уплату конкретных налогов (взносов) списываются с ЕНС по сроку уплаты, установленному **Налоговым кодексом РФ**. Этот порядок не предполагает возможность досрочной уплаты налогов (взносов). Даже если налогоплательщик заранее перечисляет денежные средства в бюджет (на КБК ЕНП), уплаченная сумма попадает на ЕНС и "висит" на нем, дожидаясь, когда наступит срок уплаты, установленный **НК РФ**.

Если налогоплательщик захочет заплатить какой-то налог раньше установленного срока уплаты (например, страховые взносы или налог на имущество), то для этого предусмотрен механизм зачета положительного сальдо ЕНС в счет конкретного налога (взноса) (часто употребляется термин "резервирование под конкретный налог").

Для резервирования предусмотрена специальная форма заявления - заявление о распоряжении путем зачета положительного сальдо ЕНС в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (взноса) (**Форма по КНД 1150057**).

Заявление на зачет подается в налоговую инспекцию по месту учета организации в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по ТКС или через ЛК налогоплательщика (**пункт 4 статьи 78 НК РФ**).

Для отмены зачета надо подать в налоговую инспекцию заявление об отмене (полностью или частично) зачета, осуществленного налоговым органом в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (взноса) (**Форма по КНД 1165171**).

Пример 3. Порядок создания и использования резерва.

Дата	Действия налогоплательщика	Сальдо ЕНС, руб.	Резерв НИ (отложенная переплата), руб.
19.11.2023	Перечислен ЕНП в размере 100 000 руб.	100 000	0
20.11.2023	Заявление на зачет в счет налога на имущество по сроку 28.02.2024 на сумму 100 000 руб. (КНД 1150057)	0	100 000
25.02.2024	Декларация по НИ за 2023 год и (или) уведомление: налог на имущество по сроку 28.02.2024 - 80 000 руб.	0	100 000
28.02.2024	Списано 80 000 руб. в погашение обязанности по уплате налога на имущество	0	20 000

Внимание!

Зарезервированная сумма провисит в резерве до срока уплаты, установленного **НК РФ**, только в том случае, если в течение всего этого срока (с момента подачи заявления на зачет до срока уплаты, установленного **НК РФ**) у налогоплательщика будет положительное сальдо ЕНС. Если же в какой-то момент возникнет отрицательное сальдо (то есть не будет хватать денег на погашение текущих обязанностей по другим налогам), то сумма из резерва автоматически вернется на ЕНС, чтобы погасить отрицательное сальдо (*подпункт 3 пункта 1 статьи 11.3 НК РФ*). При этом в случае последующего возникновения положительного сальдо ЕНС потраченный резерв обратно не восполняется (для его пополнения надо подавать новое заявление на зачет).

Пример 4. Порядок создания и использования резерва в случае возникновения отрицательного сальдо ЕНС.

Дата	Действия налогоплательщика/ движение средств на ЕНС	Сальдо ЕНС, руб.	Резерв по НИ (отложенная переплата), руб.
19.11.2023	Перечислен ЕНП в размере 100 000 руб.	100 000	0
20.11.2023	Заявление на зачет в счет налога на имущество по сроку 28.02.2024 на сумму 100 000 руб. (КНД 1150057)	0	100 000
24.11.2023	Уведомление: - НДФЛ по сроку 28.11.2023 - 120 000 руб.; - взносы по сроку 28.11.2023 - 250 000 руб.	0	100 000
27.11.2023	Перечислен ЕНП в размере 300 000 руб.	300 000	100 000
27.11.2023	Списаны средства в погашение НДФЛ (120 000 руб.) <*>	180 000	100 000
27.11.2023	Списаны средства в погашение взносов в пределах положительного сальдо (180 000 руб.) <***>	0	100 000
28.11.2023	Начислена совокупная обязанность: - НДФЛ (120 000 руб. - сумма уже списана с ЕНС); - взносы (250 000 руб., уже списано 180 000 руб., остаток - 70 000 руб.)	-70 000	100 000
28.11.2023	Погашение отрицательного сальдо за счет резерва, созданного по налогу на имущество	0	30 000

29.11.2023	Перечислен ЕНП в размере 70 000 руб.	70 000	30 000
------------	--------------------------------------	--------	--------

<*> НДФЛ списывается с ЕНС на дату подачи уведомления, не дожидаясь срока уплаты, установленного **НК РФ**.

<***> Страховые взносы списываются с ЕНС на дату подачи уведомления, не дожидаясь срока уплаты, установленного **НК РФ**.

В ситуации, показанной в примере 4, 28.11.2023 на ЕНС не хватило денег для погашения обязанности по уплате страховых взносов. Возникло отрицательное сальдо 70 000 руб. При этом висит резерв в счет налога на имущество в сумме 100 000 руб. Соответственно, отрицательное сальдо ЕНС сразу же погашается за счет резерва, созданного в счет уплаты налога на имущество. Остается в резерве 30 000 руб. Последующее перечисление денег на ЕНС автоматически резерв не восполняет.

Таким образом, для сохранения зарезервированной суммы до установленного срока уплаты налога (взноса) необходимо все время (с момента резервирования до наступления срока уплаты налога (взноса)) следить за тем, чтобы сальдо ЕНС оставалось положительным.

ЕНП и ЕНС - что нового с 2024 года?

Изменение 1. Платежные поручения, которые заменяют уведомление об исчисленных суммах, отменены.

С 1 января 2024 г. платить налоги и взносы платежкой со статусом «02» вместо подачи уведомлений об исчисленных суммах налогов больше нельзя.

Нормы, определяющие порядок заполнения платежек-уведомлений, утрачивают силу.

Теперь абсолютно все плательщики при перечислении денег на ЕНП должны:

- указывать в платежке статус «01». Обращаем внимание, что в платежке указывается КБК ЕНП - 182 0 10 61201 01 0000 510, а КБК конкретного налога или взноса - только в отчетности, уведомлениях и заявлениях о зачете;

- подавать не позднее 25-го числа соответствующего месяца обычные уведомления об исчисленных суммах налогов и взносов по платежам с авансовыми расчетами, по которым отчетность подается позже, чем наступает срок уплаты. Речь идет об имущественных налогах, взносах, НДФЛ, УСН, ЕСХН, налоге на прибыль, удержанном налоговым агентом.

При этом платежи, которые не входят в состав ЕНП, как и прежде, нужно платить отдельными платежками.

Изменение 2. Состав платежей, которые не входят в ЕНП, пополнился.

Напомним, что перечислять отдельным платежным поручением на отдельный КБК нужно:

- госпошлину, в отношении которой арбитражный суд не выдал исполнительный документ;
- НДФЛ, исчисленный в соответствии **со статьей 227.1 НК РФ** в сумме, равной фиксированному платежу;

- платежи в другие ведомства, например, взносы на травматизм.

С 2024 года в этот перечень входит еще и налог на сверхприбыль (КБК 182 1 01 03000 01 1000 110). А вот список платежей, которые можно платить как в составе ЕНП, так и отдельно, остался неизменным. Это сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, а также налог на профессиональный доход.

Изменение 3. Платить НДФЛ и подавать уведомления об исчисленных суммах нужно дважды в месяц.

Изменение 4. Льготная ставка для расчета пеней по налогам и взносам на ОПС, ОМС и по ВНиМ больше не действует.

Согласно **пункту 4 статьи 75 НК РФ** физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели) и организации уплачивают пени за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов по процентной ставке:

1) **1/300** ключевой ставки Банка России:

- для организации за первые 30 календарных дней просрочки;
- для ИП независимо от количества дней просрочки;

2) **1/150** ключевой ставки Банка России для расчета пеней в организации за 31-й и все последующие календарные дни просрочки.

В соответствии с **пунктом 5 статьи 75 НК РФ** на период с **9 марта 2022 года по 31 декабря 2023 года** для организаций была установлена фиксированная ставка пеней в размере 1/300 ключевой ставки Банка России. С 1 января 2024 года льготная ставка для расчета пеней по налогам и взносам на ОПС, ОМС и по ВНиМ больше не действует.

Пунктом 3 статьи 5 Федерального закона от 26.03.2022 N 67-ФЗ предусмотрено, что положение **пункта 4 статьи 75 НК РФ** применяется и к недоимке, возникшей в том числе до дня вступления в силу **Федерального закона от 26.03.2022 N 67-ФЗ**.

На основании **Постановлений Правительства РФ от 29.03.2023 N 500, от 26.12.2023 N 2315 с 1 января 2023 г. по 31 декабря 2024 г.** включительно пеня не начисляется на недоимку организации (ИП) в размере, не превышающем величину положительного сальдо ЕНС на соответствующий день, увеличенную на сумму, зачтенную в счет предстоящей обязанности лица по уплате налога, сбора, страховых взносов. Данное положение позволяет избежать в 2023 - 2024 гг. пеней в ситуациях, когда положительное сальдо есть, но при формировании уведомления об исчисленных налогах допущена ошибка или уведомление по каким-то причинам не направлено.

Внимание!

Расчет пеней по страховым взносам на травматизм не изменился. Они, как и прежде, начисляются за каждый день просрочки исходя из 1/300 ставки рефинансирования независимо от количества дней просрочки и того, кто просрочил платеж (организация или ИП-работодатель).

Порядок отражения на ЕНС данных уточненных деклараций, представленных после наступления срока уплаты налога

Вид декларации	Последствия
Уточненная декларация к доплате	1. Сумма "к доплате" отражается на ЕНС сразу после представления декларации. 2. На сумму "к доплате" начисляются пени. 3. За несвоевременную уплату налога предусмотрен штраф по ст. 122 НК РФ (20% неуплаченной суммы). 4. Штрафа не будет, если к моменту сдачи декларации будет обеспечено положительное сальдо ЕНС в размере, достаточном для погашения недоимки и пеней (подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ)
Уточненная декларация к уменьшению	Сумма "к уменьшению" увеличивает сальдо ЕНС после завершения камеральной проверки уточненной декларации (подп. 3.1 п. 5 ст. 11.3 НК РФ) . Уточненная декларация к уменьшению может быть сдана, если со дня истечения срока уплаты налога до дня представления декларации прошло не более трех лет (подп. 1 п. 7 ст. 11.3 НК РФ)

Пример 5.

Компания 20.10.2023 направила первичную декларацию по НДС за 3-й квартал 2023 г. А 02.11.2023 сдала уточненную декларацию по НДС, в которой уменьшила сумму налога к уплате. Инспекторы обновят сведения на ЕНС только после того, как прокамералют уточненку, то есть через 2 – 3 месяца.

Пример 6.

Компания 24.10.2023 направила декларацию по НДС за 3-й квартал 2023 г. с налогом к уплате – 300 000 руб. Первый платеж по сроку 30.10.2023 (с учетом переноса) составил 100 000 руб. (300 000 руб. / 3 мес.).

Спустя неделю, 01.11.2023, организация сдала уточненку, в которой увеличила сумму налога до 360 000 руб. (доплата – 60 000 руб.). То есть первый платеж увеличится на 20 000 руб. (60 000 руб. / 3 мес.). Начисления на ЕНС отразились сразу, поскольку уточненка с налогом к доплате.

08.11.2023 бухгалтер подал вторую уточненку, в которой уменьшил сумму НДС на 240 000 руб. Первый платеж должен уменьшиться на 80 000 руб. (240 000 руб. / 3 мес.). Но предыдущее начисление инспекторы не уберут, пока не прокамералют уточненку.

На следующий день бухгалтер направил третью уточненку, но уже с суммой к доплате. Налог вырос на 540 000 руб., то есть составил 660 000 руб.

Выходит, что сумма НДС к доплате больше, чем сумма налога к уменьшению по ранее представленной уточненке (540 000 руб. > 240 000 руб.). Налоговики сразу скорректируют обязательства на ЕНС по последней уточненке.

Дата	Ситуация	Какая сумма отразится на ЕНС по сроку уплаты 30.10.2023 (с учетом переноса), руб.	Комментарий
24.10.2023	Компания сдала первичную декларацию по НДС за 3-й квартал. Общая сумма налога - 300 000 руб.	100 000	Платеж составит 1/3 от общей суммы налога (300 000 руб. / 3 мес.)
01.11.2023	Направила первую уточненную декларацию. Сумма налога - 360 000 руб. (к доплате 60 000 руб.)	120 000	Платеж увеличится на 20 000 руб. (60 000 руб. / 3 мес.)
08.11.2023	Сдала вторую уточненную декларацию по НДС за 3-й квартал. В ней сумма налога составила 120 000 руб. (к уменьшению 240 000 руб.)	120 000	Платеж должен уменьшиться на 80 000 руб. (240 000 руб. / 3 мес.). Он составит 40 000 руб. (120 000 – 80 000). Но данные на ЕНС обновятся только после камералки
09.11.2023	Направила третью уточненную декларацию с суммой налога 660 000 руб. (сумма к доплате – 540 000 руб.)	220 000	Поскольку сумма к доплате превысила сумму к уменьшению, то будет действовать правило отражения начислений по декларации к доплате (660 000 руб. / 3 мес.)

Пример 7.

Воспользуемся условиями примера 6, но предположим, что 09.11.2023 компания направила в инспекцию третью уточненку по НДС к доплате и увеличила в ней сумму налога на 210 000 руб. Поскольку по ранее представленной уточненке налог был уменьшен на большую сумму (240 000 руб.), инспекторы обновят показатели на ЕНС только по итогам камеральной налоговой проверки (далее – КНП).

Дата	Ситуация	Какая сумма отразится на ЕНС по сроку уплаты 30.10.2023 (с учетом переноса), руб.	Комментарий
24.10.2023	Компания сдала первичную декларацию по НДС за 3-й квартал. Общая сумма налога - 300 000 руб.	100 000	Платеж составит 1/3 от общей суммы налога (300 000 руб. / 3 мес.)
01.11.2023	Направила первую уточненную декларацию. Сумма налога - 360 000 руб. (к доплате 60 000 руб.)	120 000	Платеж увеличится на 20 000 руб. (60 000 руб. / 3 мес.)
08.11.2023	Сдала вторую уточненную декларацию по НДС за 3-й квартал. В ней сумма налога составила 120 000 руб. (к уменьшению 240 000 руб.)	120 000	Платеж должен уменьшиться на 80 000 руб. (240 000 руб. / 3 мес.) и составить 40 000 руб. (120 000 – 80 000). Но данные на ЕНС отразятся только после КНП
09.11.2023	Направила третью уточненную декларацию с суммой налога 330 000 руб. (сумма к доплате по сравнению с предыдущей уточненкой – 210 000 руб.)	120 000	Платеж должен составить 110 000 руб. (330 000 руб. / 3 мес.). Но на ЕНС будут отражаться обязательства в сумме 120 000 руб. до окончания КНП

Пока на ЕНС не обновятся начисления, за компанией будет числиться недоимка, если на едином налоговом счете недостаточно средств. Соответственно, выскочат пени, даже если по факту задолженности перед бюджетом нет.

Налоговики должны отсторнировать эти пени по итогам камеральной проверки уточненной декларации.

Ошибки в декларациях могут привести к задержке при отражении начисления налогов на ЕНС

С 1 октября 2023 г. действуют новые правила, касающиеся отражения сумм совокупной обязанности (налоговых начислений на ЕНС) (*пункт 5 статьи 11.3 НК РФ (в ред. Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ)*).

Поправки предусматривают, что если налоговики установят несоответствие показателей декларации контрольным соотношениям, то декларации учтут при определении размера совокупной обязанности (то есть начислят налоги и взносы):

- или со дня вступления в силу решения по камеральной проверке;
- или в течение 10 дней после окончания срока, предусмотренного в **НК РФ** для КНП;
- или со дня, следующего за днем завершения камеральной налоговой проверки, - если она не выявила нарушений налогового законодательства.

Перечни контрольных соотношений утверждает **ФНС России**. А в отношении НДС ситуация особая, поскольку есть два вида контрольных соотношений. И при невыполнении тех, которые указаны в особо критичном перечне, НДС-декларацию инспекция вообще не примет (*пункт 5.3 статьи 174 НК РФ; Приказ ФНС России от 25.05.2021 N ЕД-7-15/519@*).

Отметим, что если на ЕНС не будет отражена вовремя совокупная обязанность, то налог не будет считаться уплаченным. Даже если деньги есть на ЕНС (*подпункт 1 пункта 7 статьи 45 НК РФ*). И когда отменяют мораторий на пени, придется их платить, если инспекция будет отражать совокупную обязанность не сразу на дату наступления срока уплаты налога, а по окончании КНП (к примеру, через 3 месяца). Причем даже в том случае, когда несоответствие контрольных соотношений не привело к каким-либо ошибкам.

Взысканные приставами налоги пойдут по назначению, невзирая на общую очередность

Поправка касается ситуации, когда в рамках исполнительного производства приставы получили деньги и перевели их на ЕНС налогоплательщика. Взысканные приставами денежные средства должны быть направлены прямо по целевому назначению - исходя из того, для погашения каких долгов они были взысканы. То есть важно, какие требования были в постановлении налоговиков или в судебном акте, во исполнение которого прошло взыскание. При этом налоговики не будут ориентироваться на общую очередность погашения налоговых долгов (*подпункт 5 пункта 6, пункт 8 статьи 45 НК РФ*).

Изменение вступило в силу с **1 октября 2023 г.** (*часть 5 статьи 13 Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ*).

Предприниматели смогут направлять электронные документы из личного ИП-кабинета

С **1 апреля 2024 г.** ИП смогут в своем личном кабинете предпринимателя направлять электронные документы (к примеру, уведомления и заявления) налоговикам для ЭДО (*пункт 2 статьи 11.2 НК РФ; часть 9 статьи 13 Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ*). Понадобится только усиленная квалифицированная электронная подпись - если *в НК РФ* для конкретного случая нет особых правил.

Пока что предприниматели не могут направлять электронные документы в ИФНС. Ведь через обычный личный кабинет физического лица предпринимательские документы не отправить (*абзац 8 пункта 2 статьи 11.2 НК РФ (ред., действующей до 01.04.2024)*).

Как разобраться с отражением операций по ЕНС в личном кабинете

В ЛКН есть подраздел "Операции ЕНП". В нем можно посмотреть входящее сальдо ЕНС и все операции по единому счету.

Сальдо по ЕНС формируется в хронологическом порядке. Это значит, что оно будет изменяться в соответствии с данными, содержащимися в каждом документе (уведомлении, декларации и последующих уточняющих документах). Все изменения фиксируются текущей датой (*"Официальный сайт ФНС России, раздел "Часто задаваемые вопросы", 2023*).

Первоначально, когда налогоплательщик вносит деньги на ЕНС, их сумма отражается со знаком "+". Далее по сроку уплаты на основании поданных налогоплательщиком уведомлений средства резервируются, что отражается знаком "-". Однако поскольку это лишь предварительные начисления, то, как только налогоплательщик сдает декларацию или расчет, налоговики сторнируют записи по уведомлениям и отражают начисления уже по данным новой отчетности. Делается это для того, чтобы начисления не задвоились. Отсюда появляются новые записи со знаком "+" и со знаком "-". Если сдаются еще и корректирующие уведомления, то картина повторяется.

Дата	Описание	Дата	Сумма	Период	Документ
06.02.2024	Уменьшен налог по уведомлению	30.10.2023	+163 037,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
06.02.2024	Уменьшен налог по уведомлению	28.07.2023	+50 063,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
06.02.2024	Уменьшен налог по уведомлению	28.04.2023	+120 253,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
06.02.2024	Начислено по расчету	28.04.2023	-122 239,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
06.02.2024	Начислено по расчету	28.07.2023	-380 913,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
06.02.2024	Начислено по расчету	30.10.2023	-751 388,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
06.02.2024	Уменьшено по расчету	28.04.2023	+68 711,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
06.02.2024	Уменьшено по расчету	28.07.2023	+214 111,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
06.02.2024	Уменьшено по расчету	30.10.2023	+422 355,00 Р	Год 2023	Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения №2062746159 от 06.02.2024
30.10.2023	Начислен авансовый платеж	30.10.2023	-163 037,00 Р	Год 2023	Уведомление об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов №1973231850 от 23.10.2023

Что касается иных документов-оснований, то это внутренние документы налоговой инспекции. Увидеть их в графе "Основание" можно, к примеру, в случаях, когда:

- или переплата признается ЕНП;
- или начисляются пени;
- или начисляются взносы за апрель - июнь 2022 года и за июль - сентябрь 2022 года, срок уплаты которых был перенесен на 12 месяцев (*Постановление Правительства РФ от 29.04.2022 N 776*).

Как "убрать" с ЕНС просроченные долги

Налоговики за счет ЕНП закрыли недоимку, которую взыскать они уже не вправе (прошли сроки взыскания). Правомерны ли их действия и как быть в такой ситуации?

Задолженность по уплате налогов, пеней, штрафов, возможность принудительного взыскания которых утрачена, не подлежит включению в сальдо ЕНС и, как следствие, не может быть погашена за счет ЕНП (*пункт 1 части 2 статьи 4 Федерального закона от 14.07.2022 N 263-ФЗ*).

Если же произошло обратное, то исключить ее из сальдо ЕНС можно на основании:

- или результатов сверки сумм отрицательного сальдо ЕНС и акта такой сверки, позволяющих удостовериться в том, что сроки взыскания истекли;
- или решения суда, установившего факт истечения сроков взыскания.

Поэтому сначала нужно получить один из этих документов, а после обратиться в свою инспекцию для формирования заявки на списание просроченных долгов. К ней налоговики прикрепят докладную записку о причинах и обстоятельствах истечения сроков взыскания, а также о лицах, ответственных за нарушение сроков. По этой записке будут проводить служебную проверку. Порядок исключения из ЕНС задолженности, в отношении которой истек срок взыскания, приведен в *Письме ФНС России от 14.03.2023 N КЧ-4-8/2882@*. По окончании всех процедур неправомерно снятые денежные средства должны вернуться на единый налоговый счет.

В Письме Минфина России от 26.02.2024 № 03-02-08/16653 разъясняется, что наличие на ЕНС положительного сальдо, покрывающего сумму не уплаченного вовремя налога, не всегда освобождает от штрафа.

Статьей 122 НК РФ предусмотрены два отдельных штрафа за неуплату/неполную уплату налога:

- 20% неуплаченной суммы – за неуплату налога из-за занижения базы или ошибки в расчете;

- 40% неуплаченной суммы – за умышленную неуплату.

При этом, если со дня срока уплаты налога до даты вынесения решения о привлечении к ответственности на ЕНС непрерывно имелось положительное сальдо в размере, достаточном для полной или частичной уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности в части, соответствующей указанному положительному сальдо.

Указанная норма распространяется только на штраф в размере 20% от неуплаченной суммы. То есть на ситуации, когда налог недоплатили по ошибке. А умышленная неуплата налога всегда основание для назначения штрафа. Размер сальдо ЕНС контролеры в расчет брать не будут.

2. Порядок применения новых льгот и исполнения новых обязанностей при исчислении НДС с учетом последних изменений законодательства.

Установление обязанности отражать в счете-фактуре стоимость прослеживаемого товара

С 1 апреля 2024 г. в счете-фактуре (УПД) при реализации прослеживаемых товаров, а также в корректировочном счете-фактуре надо будет указывать, помимо прочего, стоимость прослеживаемого товара (*подпункт 19 пункта 5, подпункт 19 пункта 5.2 статьи 169 НК РФ*). Пока можно применять действующие форму и формат счета-фактуры (*Письмо ФНС России от 26.09.2023 N EA-4-15/12314@*).

Причем *в пункте 5 статьи 169 НК РФ* теперь будет прямо указано, что сведения о прослеживаемых товарах нужно будет отражать, в том числе если товар, подлежащий прослеживаемости:

- или входит в комплект;

- или передается заказчику в составе выполненных работ.

То есть даже если налогоплательщик формирует и продает комплект, то стоимость прослеживаемого товара в составе комплекта необходимо выделять, начиная с октября 2023 года.

Отменено НДС-освобождение при строительстве апарт-отелей

В соответствии с *пунктом 2 статьи 15 Жилищного кодекса Российской Федерации* жилым помещением признается изолированное помещение, которое является недвижимым имуществом и пригодно для постоянного проживания граждан (отвечает установленным санитарным и техническим правилам и нормам, иным требованиям законодательства).

В *Письме Минфина России от 26.11.2020 N 03-07-11/103197* разъясняется, что под апарт-отелями понимаются помещения для временного проживания - в которых невозможна постоянная регистрация.

Согласно *подпункту 23.1 пункта 3 статьи 149 НК РФ* при строительстве объектов, разрешение на строительство которых будет получено начиная с 1 января 2024 года в отношении услуг застройщика, оказываемых при строительстве помещений, предназначенных для временного проживания (без права на постоянную регистрацию), положения настоящего подпункта не применяются. По стройкам со старыми разрешениями застройщики по-прежнему могут применять НДС-освобождение (если стройка идет в рамках *Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации"*).

Федерации"). Причем независимо от того, когда началось заключение договоров участия в долевом строительстве: до конца 2023 года или уже в 2024 году.

Поскольку услуги застройщика будут облагаться НДС на общих основаниях, значит, они смогут принимать к вычету входной НДС и выставлять своим заказчикам счета-фактуры. Если у застройщика есть как облагаемые, так и не облагаемые НДС операции, надо обязательно вести отдельный учет для целей НДС. Иначе не будет оснований для вычета входного НДС по операциям, которые облагаются этим налогом.

Изменяется заявительный порядок возмещения НДС

Изменения *в статье 176.1 НК РФ*, касающиеся заявительного порядка возмещения НДС, точечные, но их несколько. Кратко остановимся на основных:

- будут уточнены требования, предъявляемые к банковской гарантии и поручительству;
- установят обязанность, по которой банк (или иной гарант) должен будет направлять банковскую гарантию в инспекцию не позднее дня после ее подписания (*пункт 2 статьи 176.1 НК РФ*);

налогоплательщик сможет подать заявление о замене банковской гарантии. Сделать это надо будет в течение 5 дней со дня подачи НДС-декларации, в том числе уточненной (*пункт 7 статьи 176.1 НК РФ*).

Эти и некоторые другие изменения, касающиеся заявительного порядка НДС-возмещения, вступят в силу с 1 апреля 2024 года (*пункт 10 статьи 2, часть 9 статьи 13 Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ*). Так что изменения в таком порядке наверняка будут действовать начиная с проверок деклараций за I квартал 2024 года.

Кроме того, на 2 года (до конца 2025 года) продлен упрощенный порядок заявительного НДС-возмещения (*подпункт 8 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ*).

Напомним, что для ускоренного возмещения НДС по общему правилу надо представить в инспекцию соответствующее заявление. Сделать это нужно не позднее 5 рабочих дней со дня сдачи НДС-декларации. Такое заявление составляется в свободной форме (*пункт 6 статьи 6.1, пункт 7 статьи 176.1 НК РФ*). Однако лучше пользоваться рекомендованной формой, которую разработала ФНС России (единой формой заявления о применении заявительного порядка возмещения по НДС и акцизам) (*Письмо ФНС России от 20.04.2023 N ЕА-4-15/5128*).

Новые НДС-правила для экспортеров

По новым правилам подтверждается нулевая ставка НДС, примененная в периодах начиная с 1 января 2024 года (*статьи 165, 167 НК РФ*).

Во-первых, теперь проще подтвердить нулевую ставку НДС. При вывозе товаров в процедуру экспорта по общему правилу нужно будет представить в ИФНС электронные реестры со сведениями из таможенных деклараций и экспортного контракта. То есть не надо подавать в ИФНС сам контракт (в бумажном виде) и таможенные декларации (декларации на товары). При вывозе припасов действуют особые правила.

Во-вторых, при неподтвержденном экспорте НДС-базу надо определять на последнее число квартала, в котором истекают 180 календарных дней. Это означает, что даже если вовремя не собраны документы, подтверждающие нулевую ставку НДС, то не придется подавать уточненные декларации за квартал отгрузки товаров на экспорт. И не надо будет платить пени.

В-третьих, с 1 января 2024 года изменяются нормы, определяющие отправную точку для отсчета 180-дневного срока по некоторым видам деятельности. К примеру, по ж/д перевозкам, по международным грузоперевозкам, по перевозкам экспортируемых товаров внутренним водным транспортом по РФ, по перевозкам по РФ морскими судами экспортируемых товаров. Связано это с тем, что в некоторых случаях больше не придется ориентироваться на штампы таможни.

Приказом ФНС России от 26.12.2023 N ЕД-7-15/1003@ утверждены формы и форматы электронных реестров, необходимых для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки экспортного НДС:

- реестр сведений из деклараций на товары (полных деклараций на товары), контрактов, договоров, предусмотренный **подпунктом 1 пункта 1, пунктом 2 статьи 165 НК РФ**;
- реестр из деклараций на товары, транспортных, товаросопроводительных или иных документов, контрактов, договоров, предусмотренный **подпунктом 2 пункта 1, пунктом 2.1 статьи 165 НК РФ**;
- реестр из деклараций на товары, контрактов, договоров, предусмотренный **подпунктом 4 пункта 1, пунктом 2 статьи 165 НК РФ**;
- реестр из деклараций на товары либо таможенных деклараций CN 23, предусмотренный **подпунктом 5 пункта 1 статьи 165 НК РФ**;
- реестр сведений из деклараций на товары для экспресс-грузов, предусмотренный **подпунктом 6 пункта 1 статьи 165 НК РФ**.

Ранее **Письмом ФНС России от 18.01.2024 N ЕА-4-15/440@** были направлены рекомендованные формы таких реестров.

НДС при ввозе посредником товаров из ЕАЭС

С 1 января 2024 года посредники (организации и ИП), ввозящие товары из ЕАЭС по договорам поручения, комиссии либо по агентским договорам, должны сами уплатить ввозной НДС (**статья 151 НК РФ, пункт 2 статьи 2 Федерального закона от 27.11.2023 N 539-ФЗ**). Сделать это надо независимо от применяемого режима налогообложения. Срок уплаты – не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет посредником ввезенных товаров.

В 2023 году и раньше платить ввозной НДС должен был тот покупатель, для которого ввозился товар. Однако если таким покупателем было физическое лицо (не зарегистрированное как ИП), то получалось, что НДС вообще никто не платил. Соответственно, продавец из ЕАЭС не имел возможности подтвердить нулевую экспортную ставку НДС (ведь у него не было заявления покупателя о ввозе товаров с отметкой российской ИФНС). Теперь с учетом вносимых изменений такие заявления им будут предоставлять посредники.

Кроме того, посредникам придется платить и акциз при ввозе товаров из ЕАЭС (если такой ввоз облагается акцизами).

Если посреднический договор предусматривает реализацию товаров доверителя (комитента, принципала), то новые правила действуют с отсрочкой. Тогда ввозные налоги (как НДС, так и акциз) посредник должен будет платить, ориентируясь на новые правила, только по тем товарам, которые он примет на учет начиная с 1 января 2025 года (**пункт 9 статьи 6 Федерального закона от 27.11.2023 N 539-ФЗ**).

Дополнительное условие освобождения от НДС услуг общепита

С 1 января 2024 года организации и ИП, оказывающие услуги общественного питания, вправе применять освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость при соблюдении ряда условий, в том числе условия о среднемесячном размере выплат и иных вознаграждений, начисленных ими в пользу физических лиц (**подпункт 38 пункта 3 статьи 149 НК РФ**).

Освобождение применяют организации и ИП, если:

- их доход за прошлый год не превысил 2 млрд руб.;
- от услуг общепита получено не менее 70% дохода;
- среднемесячный размер начисленных физическим лицам выплат за прошлый год не ниже среднемесячной зарплаты за прошлый год по виду деятельности, определяемому по классу 56

разд. I ОКВЭД 2, в каждом субъекте РФ, в налоговый орган которого подан за прошлый год расчет по страховым взносам.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные ИП в налоговых периодах календарного года создания (регистрации) могут воспользоваться освобождением без указанных ограничений.

Если по каким-то причинам применять освобождение налогоплательщику невыгодно, от льготы можно отказаться.

В Письме Минфина России от 16.01.2024 N 03-07-07/2330 разъясняется, что при определении среднемесячного размера выплат и иных вознаграждений, начисленных организацией в пользу физических лиц, используется показатель среднесписочной численности работников, который указывается в титульном листе расчета по страховым взносам за соответствующий расчетный (отчетный) период, утвержденного ***Приказом ФНС России от 29.09.2022 N ЕД-7-11/878@***.

3. Налог на прибыль.

Изменения в перечне налогооблагаемых доходов иностранных организаций. Условия применения льгот, предусмотренных в международных соглашениях, приостановленных Указом Президента. Особенности заполнения расчета о доходах, выплаченных иностранному лицу, и др. изменения, которые нужно учитывать в 2024 году.

Согласно ***подпункту 9.4 пункта 1 статьи 309 НК РФ*** доходы, полученные иностранной организацией от выполнения работ (оказания услуг) на территории Российской Федерации взаимозависимому лицу, определяемому в соответствии ***со статьей 105.1 НК РФ***, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации.

В целях ***подпункта 9.4 пункта 1 статьи 309 НК РФ*** работы считаются выполненными (услуги считаются оказанными) на территории Российской Федерации, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. Место осуществления деятельности такого покупателя определяется по месту государственной регистрации организации (месту нахождения постоянного представительства, если работы выполнены (услуги оказаны) постоянному представительству).

В соответствии ***с пунктом 2 статьи 309 НК РФ*** доходы, полученные иностранной организацией от реализации товаров, иного имущества (кроме указанного ***в подпунктах 5, 6 и 9.1 пункта 1 статьи 309 НК РФ***), имущественных прав (за исключением указанных ***в подпункте 9.2 пункта 1 статьи 309 НК РФ***), от выполнения работ (оказания услуг) (за исключением указанных ***в подпункте 9.4 пункта 1 статьи 309 НК РФ***) на территории Российской Федерации, не подлежат обложению налогом у источника выплаты, если такая деятельность не приводит к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии ***со статьей 306 НК РФ***.

В Письме Минфина России от 19.02.2024 N 03-08-05/14424 сообщается, что в силу норм ***статьи 7 НК РФ*** налогообложение доходов иностранных компаний, получаемых от источников в РФ, осуществляется с учетом положений соглашений Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, заключенных с иностранными государствами (в случае наличия).

С 1 января 2024 года доходы иностранных организаций от выполнения работ (оказания услуг) на территории РФ взаимозависимому лицу облагаются налогом на прибыль по ставке 15% (***подпункт 9.4 пункта 1 статьи 309, подпункт 4 пункта 2 статьи 284 НК РФ***).

СИДН с недружественными странами - на заморозке

Указом Президента РФ от 08.08.2023 N 585 приостановлено действие международных договоров по вопросам налогообложения с 38 странами.

Справка

Страны, с которыми приостановлены СИДН: Польша, США, Южная Корея, Болгария, Швеция, Люксембург, Румыния, Великобритания, Венгрия, Ирландия, Словакия, Албания, Бельгия, Словения, Хорватия, Канада, Черногория, Швейцария, Чехия, Дания, Норвегия, Италия, Финляндия, Германия, Франция, Македония, Республика Кипр, Испания, Литва, Исландия, Австрия, Португалия, Греция, Новая Зеландия, Австралия, Сингапур, Мальта, Япония.

Письмом Минфина России от 14.08.2023 N 03-08-13/76470, доведенным до нижестоящих налоговых органов *Письмом ФНС России от 16.08.2023 N ШЮ-4-13/10502@*, подтверждено, что такая приостановка действует с 8 августа 2023 года.

Порядок приостановки международных соглашений связан с тем, что указанные недружественные страны нарушили законные экономические и иные интересы России, права ее граждан и юридических лиц.

В ответ на обращение Великобритании Минфин России сообщил, что западные страны с 2022 года в одностороннем порядке вводят экономические санкции в отношении России. В том числе в феврале 2023 года ЕС включил Россию в "черный список ЕС" (список несотрудничающих юрисдикций в налоговой сфере). Также имеет место неисполнение отдельных положений налоговых соглашений недружественными странами. Например, отказы в выдаче подтверждений постоянного местонахождения в иностранном государстве своим резидентам для применения соглашений, а также приостановление обмена налоговой информацией с Россией. И сделан вывод: в сложившихся условиях Россия не могла продолжать применять соглашения в одностороннем порядке.

Минфин России отмечает, что Венская конвенция о праве международных договоров допускает такую форму, как приостановка соглашений, в том числе их отдельных положений, если права другой страны были нарушены.

Обращаем внимание, что частичная приостановка указанных СИДН не имеет ничего общего с механизмом "прекращение действия" таких соглашений. Отметим, что в большинстве СИДН в статьях "Прекращение действия" указано, что они остаются в силе до тех пор, пока не будут денонсированы одной из сторон. И уведомление о денонсации, как правило, надо подать не позднее чем за 6 месяцев до начала года, с которого предполагается прекратить соглашение.

Разбираемся с последствиями приостановки

Действие СИДН позволяет как юридическим, так и физическим лицам, являющимся налоговыми резидентами одной страны, но получающим доход в другой стране, уплачивать налог с такого дохода лишь в одной стране. Либо в обеих странах, но в одной из них - по сниженной ставке. Если соответствующие положения СИДН приостановлены, то избежать двойного налогообложения уже не получится. Значит, российская организация, которая выплачивает доход резиденту из страны, с которой заморожены соответствующие положения СИДН, должна удерживать налог так, как будто СИДН вообще нет.

Особенности расчета налогов в условиях приостановки СИДН

Особенность 1. Для процентов банкам и экспортно-кредитным агентствам введено новое правило.

Минфин России сообщил на своем сайте, что в ситуации, когда речь идет о процентах, которые выплачивают экспортно-кредитным агентствам и организациям, ведущим банковскую

деятельность, действует особый порядок. Налоговые агенты, как и раньше, при выплате такого дохода могут не исчислять и не удерживать налог на прибыль с процентов, если у их получателей имеется фактическое право на доход. Можно также продолжать исчислять и удерживать налог по пониженной ставке (*Информация Минфина России "О порядке налогообложения отдельных видов процентных доходов, выплачиваемых резидентам из недружественных стран"*).

Особенность 2. Доход может не облагаться российскими налогами по правилам Налогового кодекса РФ.

Если *Налоговым кодексом РФ* налогообложение какого-либо дохода вообще не предусмотрено, то наличие, приостановка или отсутствие каких-либо положений СИДН значения не имеет (*Письмо ФНС России от 09.03.2023 N ШЮ-4-13/2691@ (п. 2)*). При выплате дохода резиденту страны, СИДН с которой приостановлено, надо определить вид выплачиваемого дохода и убедиться, предусмотрено ли *НК РФ* взимание налога у источника выплаты с такого дохода.

Так, к примеру, в соответствии с *НК РФ* перечень доходов иностранной организации, облагаемых налогом на прибыль в РФ, установлен *пунктом 1 статьи 309 НК РФ* и является открытым (*подпункт 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ*). Однако не облагаются налогом на прибыль в РФ доходы иностранца, которые не относятся к доходам от источников в РФ (например, доходы, получаемые им от оказания услуг на территории иностранного государства), а также доходы, указанные в *пункте 2 статьи 309 НК РФ (Письмо ФНС России от 12.04.2022 N СД-4-3/4421@; пункт 36 Обзора судебной практики ВС N 4 (2018), утв. Президиумом ВС 26.12.2018)*. К ним, в частности, относятся доходы от оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ.

Допустим, транспортно-экспедиционные услуги оказывает иностранная компания, не имеющая постоянного представительства в РФ или не использующая такое представительство для оказания этих услуг. Получается, что налог удерживать не нужно, если это именно экспедиторские услуги (а не закамуфлированные услуги по международной перевозке, которые должны облагаться у источника выплаты) (*пункт 3 статьи 247, пункты 1, 2 статьи 309 НК РФ; Письмо Минфина России от 14.12.2022 N 03-08-05/122745*). Поэтому ранее даже не требовалось запрашивать у иностранной организации, оказавшей экспедиторские услуги, подтверждения, предусмотренные *статьей 312 НК РФ (Письмо Минфина России от 22.05.2020 N 03-08-05/42887)*.

В такой ситуации приостановка СИДН никак не повлияла на действия российской организации, выплачивающей доход, не облагаемый по правилам *НК РФ*. И по-прежнему не придется ни рассчитывать, ни удерживать налог при выплате доходов иностранному контрагенту.

Особенность 3. Доход может не облагаться российскими налогами, если он не облагался согласно СИДН до дня принятия указа Президента РФ.

Расширен перечень доходов, выплачиваемых иностранным организациям, в отношении которых налоговый агент не производит исчисление и удержание суммы налога на прибыль организаций (*подпункт "б" пункта 15 статьи 2 Федерального закона от 27.11.2023 N 539-ФЗ*).

В указанный перечень включены некоторые виды доходов, которые не облагались налогом в РФ согласно международным договорам по вопросам налогообложения до дня принятия *Указа Президента РФ от 08.08.2023 N 585* (до 08.08.2023), и которые выплачиваются иностранным организациям, расположенным на территориях иностранных государств, действие отдельных положений международных договоров РФ по вопросам налогообложения с которыми приостановлено таким Указом, при условии представления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым РФ имеет международный договор по вопросам налогообложения.

В частности, к таким доходам относятся:

- процентные доходы, выплачиваемые иностранным экспортно-кредитным агентствам и иностранным организациям, осуществляющим банковскую деятельность в соответствии с их личным законом, по соглашениям, устанавливающим или изменяющим долговые обязательства между российской организацией - должником и иностранной организацией - кредитором;

- доходы от использования и (или) предоставления прав использования аудиовизуальных произведений и иных результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации (роялти) на телеканалах при наземном эфирном, спутниковом, кабельном и (или) ином распространении таких телеканалов;

- доходы от использования и (или) предоставления права использования объекта авторского права и (или) смежных прав, любого патента, чертежа, модели, схемы, секретной формулы, технологии либо информации относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (ноу-хау);

- доходы от международных перевозок.

При этом российская организация, выплачивающая доходы, и иностранная организация - получатель доходов не должны являться взаимозависимыми лицами.

Кроме того, установлено, что при выплате налоговым агентом видов доходов, которые облагались налогом в РФ по пониженным ставкам согласно международным договорам по вопросам налогообложения до 08.08.2023, иностранным организациям, расположенным на территориях иностранных государств, действие отдельных положений международных договоров РФ по вопросам налогообложения с которыми приостановлено, исчисление и удержание суммы налога с таких доходов производятся по соответствующим пониженным ставкам при условии представления иностранной организацией налоговому агенту предусмотренных подтверждений (*пункт 3.1 статьи 310 НК РФ*).

Подпункт 11 пункта 2 статьи 310 НК РФ применяется по **31 декабря 2025 года** включительно в отношении доходов, выплаченных налоговым агентом начиная с **8 августа 2023 года** (*Федеральный закон от 27.11.2023 N 539-ФЗ*).

Новая форма налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

Новая форма расчета и Порядок ее заполнения утверждены *Приказом ФНС России от 26.09.2023 N ЕД-7-3/675@*.

В форме учтены изменения, внесенные в *Налоговый кодекс РФ*, в частности:

- о сроках уплаты налога на доходы иностранцев (не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем выплаты дохода) и представления налогового расчета (не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, и 25 марта следующего года);

- о дате, на которую нужно пересчитывать сумму налога, рассчитанную в иностранной валюте (это дата выплаты дохода иностранной организации).

Напомним, что обязанность формировать расчет возникает у налоговых агентов (юридических лиц и предпринимателей) при выплате дохода иностранной организации. Заполнять расчет надо нарастающим итогом. То есть даже если выплаты были только в первом отчетном периоде (например, в январе или I квартале), то расчет все равно нужно будет сдавать за все отчетные периоды до конца года.

В расчет нужно включать все виды доходов, которые относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ:

- подлежащие обложению налогом;
- не подлежащие налогообложению;
- проведенные в неденежной форме (в частности, в виде взаимозачетов, капитализации процентов).

Новая форма теперь состоит не из трех, а из пяти разделов. Добавились два раздела, в которых надо отражать доходы иностранной организации, не подлежащие налогообложению. Значительно расширен и уточнен перечень кодов доходов, который применяется при заполнении новой формы налогового расчета.

В расчете поменялась структура раздела 1 «Сумма налога на прибыль организаций, подлежащая уплате в бюджет по выплатам, произведенным в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода, по данным налогового агента». Убрали строку со сроком уплаты

(строка 030 прежней формы). А вместо одной строки 040 для налога к уплате ввели три строки (030, 040, 050) – для налога по первому, второму и третьему срокам уплаты. Например, для расчета за I квартал предельные сроки уплаты: первый (строка 030) – 28 февраля, второй (строка 040) – 28 марта, а третий (строка 050) – 28 апреля.

Если отчетным периодом у налогоплательщика признается месяц (2 месяца, 3 месяца и т.д.), то сумму налога, который подлежит уплате, надо указать в строке 030, а в строках 040 и 050 поставить нули.

Для проверки нового налогового расчета **ФНС России** разработала новые контрольные соотношения, направленные **Письмом от 19.12.2023 N СД-4-3/15920@**.

Раздел 2 «Сумма налога с выплаченных сумм доходов» теперь включает два подраздела - 2.1 и 2.2.

В подразделе 2.1 нужно отражать налог, исчисленный по видам выплат. По каждому коду вида доходов надо заполнить отдельный блок (строки 010 - 040) с общей суммой налога, исчисленного с начала года со всех доходов иностранцев этого кода, и с суммой налога, исчисленного со всех «иностранных» доходов этого кода в предыдущих отчетных периодах текущего года.

В подразделе 2.2 отражается обобщенная информация о суммах налога нарастающим итогом с начала года.

В разделе 3 «Расчет сумм выплаченных доходов и удержанных налогов» подраздел 3.2 дополнили строками 014 «Признак наличия ведомости банковского контроля» и 016 «Номер ведомости банковского контроля». В строке 016 надо указывать уникальный номер контракта (кредитного договора), на основании которого выплачивается доход иностранцу. Он отражен в ведомости банковского контроля по контракту (кредитному договору), принятому на учет уполномоченным банком. Строку 016 заполнять не нужно, если в строке 014 указали «0».

В строке 120 подраздела 3.2 обновленной формы надо указывать курс рубля на дату выплаты дохода. Поправки в НК РФ, изменившие правила пересчета в рубли агентского налога, вступили в силу в 2023 году. В строке 130 новой формы нужно отражать сумму дохода в рублях (а не дату перечисления налога в бюджет, как прежде).

Форма расчета дополнена двумя разделами, это:

- **раздел 4** «Сведения о выплаченных иностранным организациям доходах, не подлежащих налогообложению (за исключением продажи товаров)». Здесь отражается, например, информация о доходах от продажи имущественных прав и иного имущества (кроме продажи товаров), выполнения работ, оказания услуг в РФ (не через постоянное представительство в РФ), доходов от продажи недвижимого и движимого имущества. Раздел состоит из двух подразделов - 4.1 со сведениями об иностранце и 4.2 со сведениями о доходах;

- **раздел 5** «Сведения о выплаченных иностранным организациям доходах от продажи товаров, не подлежащих налогообложению». Здесь надо указать сведения о доходах по внешнеторговым контрактам, предметом которых является приобретение у иностранцев товаров с кодом дохода «33» из приложения N 6 к Порядку заполнения расчета.

С учетом появления новых разделов (4 и 5) заполнять расчет удобнее в следующем порядке: раздел 3 с подразделами 3.1, 3.2 и 3.3 → раздел 4 с подразделами 4.1 и 4.2 (если требуется заполнение раздела 4) → раздел 5 (если требуется его заполнение) → раздел 2 с подразделами 2.1 и 2.2 → раздел 1 → титульный лист (здесь придется указать общее количество страниц в расчете).

За непредставление вовремя расчета налоговому агенту грозит штраф 5% от суммы налога (по расчету), не перечисленной в отведенный **НК РФ** срок, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления расчета. При этом штраф не может быть более 30% указанной суммы и менее 1 000 руб. (**пункт 1 статьи 119 НК РФ**).

Если представлены недостоверные сведения, то штраф составит 500 руб. за каждый документ, содержащий недостоверные сведения (**пункт 1 статьи 126.1 НК РФ**).

Если в поданном расчете сведения отражены не полностью (совсем не отражены) или допущены ошибки и это привело к занижению (или завышению) суммы налога, необходимо внести изменения и представить уточненный расчет. В ряде случаев это позволит избежать ответственности. Уточненный расчет должен содержать данные по всем налогоплательщикам, указанным в ранее представленном расчете (**пункт 6 статьи 81 НК РФ**).

Ответственность за непредставление (несвоевременное представление) расчета, а также за представление неполных или искаженных сведений предусмотрена и для должностных лиц организации – налогового агента. Штраф составит от 300 до 500 руб. (**статья 15.6 КоАП РФ**).

Кроме того, если расчет не будет представлен в течение 20 рабочих дней с окончания установленного для его подачи срока, налоговый орган примет решение о приостановлении операций налогового агента по счетам в банке и переводов его электронных денежных средств (**пункт 6 статьи 6.1, пункт 3.2 статьи 76 НК РФ**).

Уточненный налоговый расчет надо представлять в налоговый орган по форме, действовавшей в том отчетном (налоговом) периоде, за который вносятся изменения. При этом изменения по отраженной ранее конкретной выплате надо вносить с сохранением порядкового номера выплаты. При добавлении информации о неотраженной ранее выплате такой выплате надо присвоить следующий порядковый номер.

В Письме ФНС России от 26.01.2024 N СД-4-3/789@ сообщается, что по операциям купли-продажи валюты (конверсионным операциям) с иностранными организациями, деятельность которых не приводит к созданию постоянного представительства в РФ, в разделе 4 расчета следует отражать не сумму положительной курсовой разницы, а всю сумму дохода, выплачиваемую иностранному контрагенту, без уменьшения на расходы, связанные с покупкой-продажей.

Такой порядок позволяет соотносить суммы из банковской выписки по расчетному счету с суммами, отраженными в расчете.

Заполнение налогового расчета импортерами товаров

Налоговый расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов должны составлять и представлять налоговые агенты по налогу на прибыль, если они выплачивают иностранным организациям доходы от источников в РФ. Эти доходы указаны **в пунктах 1, 2 статьи 309 НК РФ**. Причем в расчете отражают все доходы иностранцев, независимо от того, облагаются они налогом или нет.

В соответствии с Порядком заполнения новой формы расчета в разделе 5 нужно отражать информацию о выплаченных иностранным организациям доходах от продажи товаров, которые:

- не подлежат налогообложению в соответствии **с пунктом 2 статьи 309 НК РФ**;
- не относятся к доходам, подлежащим налогообложению у источника выплаты в соответствии **с пунктом 1 статьи 309 НК РФ**.

То есть в новый раздел 5 расчета нужно включить информацию о доходах, полученных иностранными организациями от реализации товаров на территории РФ, если такая деятельность не приводит к образованию постоянного представительства в РФ. Такие доходы являются доходами от источников в РФ, но налогом у источника выплаты не облагаются. Они должны быть отражены в налоговом расчете.

Поскольку **в пункте 2 статьи 309 НК РФ** речь идет в том числе и об импортных товарах, то с 2024 г. при представлении налогового расчета импортеры должны заполнять раздел 5 за те периоды, в которых они выплатили доход иностранным поставщикам. При этом в разделе 5 должны быть указаны только код дохода «33» и совокупная сумма выплаченного дохода. Сведения об иностранных поставщиках импортных товаров в разделе 5 расчета отражать не надо.

Не нужно отражать их и в разделе 3 расчета. Раздел предназначен для доходов от источников в РФ, предусмотренных **пунктом 1 статьи 309 НК РФ**.

4. НДФЛ и страховые взносы: версия 2024 года.
Новое в порядке уплаты и сдачи отчетности налоговыми агентами.
Изменения в налогообложении выплат лицам,
работающим дистанционно за рубежом.
Уплата страховых взносов с выплат в пользу иностранных работников
и др. изменения в исчислении страховых взносов.

В соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 226 НК РФ исчисление сумм и уплата налога на доходы физических лиц производятся налоговым агентом на дату фактического получения дохода нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 или 3.1 статьи 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Датой фактического получения доходов физических лиц признается:

Вид дохода	Дата получения дохода	Основание
Доходы, которые выплачиваются в денежной форме	- день выплаты; - день перечисления на счета физического лица в банках либо по его поручению на счета третьих лиц	<i>пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход в виде отпускных	день их выплаты	<i>пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход в натуральной форме	день его передачи налогоплательщику	<i>пп. 2 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход в виде материальной выгоды	- день приобретения физическим лицом товаров (работ, услуг), ценных бумаг либо день оплаты им ценных бумаг, если они оплачены после перехода права собственности; - последний день каждого месяца в течение срока, на который физлицу были предоставлены заемные (кредитные) средства	<i>пп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ</i> <i>пп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход при зачете встречных однородных требований	день зачета	<i>пп. 4 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход при признании в установленном порядке задолженности безнадёжной. Такой доход освобождается от НДФЛ при одновременном соблюдении следующих условий (<i>п. 62.1 ст. 217 НК РФ</i>): - должник-физическое лицо не является для кредитора взаимозависимым лицом, его работником в период, когда существовало обязательство; - полученный доход не относится к материальной помощи или встречному исполнению обязательства	день прекращения (полностью или частично) обязательства по ее уплате	<i>пп. 5 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход по командировочным	последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет	<i>пп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход при получении обеспечительного платежа, предусмотренного законодательством РФ, в случае если такой обеспечительный платеж не возвращается лицу, его внесшему	день зачета обеспечительного платежа в счет исполнения обеспеченного им обязательства и (или) прекращения обеспеченного им обязательства	<i>пп. 8 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>

Внимание!

Пункт 2 статьи 223 НК РФ, в соответствии с которым при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом), с 1 января 2023 года признан утратившим силу (**Федеральный закон от 14.07.2022 N 263-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации"**).

В этой связи, с 1 января 2023 года дата фактического получения дохода в денежной форме в виде оплаты труда определяется в соответствии с **подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ** как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

При этом порядок исчисления и удержания НДФЛ с 1 января 2023 года не изменился. Исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии **со статьей 223 Налогового кодекса РФ**.

Что изменилось с 1 января 2024 года

Теперь каждый целый месяц года делится на два неодинаковых «рваных» периода, за каждый из которых подсчитывается сумма исчисленного и удержанного НДФЛ (**пункт 9 статьи 58, пункт 6 статьи 226 НК РФ**):

- с 1-го по 22-е число месяца. Срок сдачи ЕНП-уведомления о сумме НДФЛ – 25-е число, срок уплаты этой суммы налога – 28-е число того же месяца;
- с 23-го по последнее число месяца. Срок сдачи уведомления – 3-е число, срок уплаты налога – 5-е число следующего месяца, а за период 23.12 – 31.12 оба срока – последний рабочий день года.

Например, в организации в январе выплачены:

- 20.01 – зарплата за первую половину января;
- 28.01 – отпускные;
- 31.01 – вознаграждение за работы по договору подряда физлицу.

Нужно сдать отдельное уведомление о сумме НДФЛ с зарплаты за первую половину января (не позднее 25.01, а налог уплатить не позднее 29.01) и отдельное уведомление о сумме НДФЛ с отпускных и оплаты работ физическому лицу-подрядчику (не позднее 05.02, налог уплатить в тот же срок). Во второе уведомление сумму из первого включать не нужно – оба уведомления самостоятельны и второе не «затирает» на ЕНС начисление по первому.

В итоге по НДФЛ за 2024 г. получается 24 срока уплаты, столько же раз нужно будет сдать уведомление и еще четыре раза представить расчет 6-НДФЛ (**пункт 6 статьи 6.1 НК РФ, Постановление Правительства РФ от 10.08.2023 N 1314**).

Календарь по НДФЛ, исчисленному и удержанному в 2024 году.

НДФЛ, исчисленный и удержанный в период	Код в поле 5 уведомления	Срок сдачи уведомления	Срок уплаты	Строки расчета 6-НДФЛ	
				в разделе 1	в разделе 2
I квартал (срок сдачи расчета 6-НДФЛ 25.04.2024)					
01.01 – 22.01	21/01	25.01	29.01	021	161
23.01 – 31.01	21/11	05.02	05.02	022	162
01.02 – 22.02	21/02	26.02	28.02	023	163
23.02 – 29.02	21/12	04.03	05.03	024	164

01.03 – 22.03	21/03	25.03	28.03	025	165
23.03 – 31.03	21/13	03.04	05.04	026	166
Полугодие (срок сдачи расчета 6-НДФЛ 25.07.2024)					
01.04 – 22.04	31/01	25.04	02.05	021	161
23.04 – 30.04	31/11	03.05	06.05	022	162
01.05 – 22.05	31/02	27.05	28.05	023	163
23.05 – 31.05	31/12	03.06	05.06	024	164
01.06 – 22.06	31/03	25.06	28.06	025	165
23.06 – 30.06	31/13	03.07	05.07	026	166
9 месяцев (срок сдачи расчета 6-НДФЛ 25.10.2024)					
01.07 – 22.07	33/01	25.07	29.07	021	161
23.07 – 31.07	33/11	05.08	05.08	022	162
01.08 – 22.08	33/02	26.08	28.08	023	163
23.08 – 31.08	33/12	03.09	05.09	024	164
01.09 – 22.09	33/03	25.09	30.09	025	165
23.09 – 30.09	33/13	03.10	07.10	026	166
Год (срок сдачи расчета 6-НДФЛ 25.02.2025)					
01.10 – 22.10	34/01	25.10	28.10	021	161
23.10 – 31.10	34/11	05.11	05.11	022	162
01.11 – 22.11	34/02	25.11	28.11	023	163
23.11 – 30.11	34/12	03.12	05.12	024	164
01.12 – 22.12	34/03	25.12	28.12	025	165
23.12 – 31.12	34/13	28.12	28.12	026	166

Расчет 6-НДФЛ начиная с отчета за I квартал нужно сдавать по новой форме (**пункт 11 статьи 6 Федерального закона от 27.11.2023 N 539-ФЗ, Приказ ФНС России от 09.01.2024 N ЕД-7-11/1@ "О внесении изменений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 19.09.2023 N ЕД-7-11/649@"**). Строки для сумм налога в разбивке по новым шести периодам последнего в отчетном периоде квартала есть и в разделе 1 (021 – 026), и в разделе 2 (161 – 166). Только в разделе 1 это суммы, подлежащие удержанию по правилам **НК РФ**, а в разделе 2 – фактически удержанные.

Для начисления на ЕНС обязанности по НДФЛ будут использоваться данные из раздела 1 расчета. Там в строках 021 – 026 нужно указывать весь подлежащий удержанию НДФЛ, не уменьшая его на возвращенные физлицам суммы ранее излишне удержанного у них налога.

Для отражения возвращенных сумм по каждому периоду квартала в новой форме расчета введены строки 031 – 036. При начислении обязанности на ЕНС налоговики вычтут суммы, указанные в этих строках, из сумм в строках 021 – 026.

Соответственно, и в уведомлениях тоже нужно указывать разницу между общими суммами удержанного и возвращенного физическим лицам налога за период.

Что осталось неизменным

Новый порядок касается только разбивки удержанного НДФЛ по новым «рваным» периодам. В 2024 году, как и раньше:

- зарплату нужно выплачивать не реже двух раз в месяц и рассчитывать за фактически отработанные в каждой половине месяца дни (*статья 136 ТК РФ*);
- удерживать НДФЛ нужно при каждой выплате зарплаты (*подпункт 1 пункта 1 статьи 223, пункты 3, 4 статьи 226 НК РФ*);
- независимо от того, за какой месяц зарплата начислена, НДФЛ с нее попадает в уведомление за тот период, в котором должен быть удержан;
- если в каком-то из периодов не нужно было удерживать НДФЛ, то и уведомление за этот период сдавать не нужно. Например, за весь период не было ни одной выплаты облагаемого дохода или были выплачены только доходы, полностью «закрытые» вычетом;
- по уведомлениям, сданным раньше крайнего срока, НДФЛ сразу зачитывается на ЕНС (*пункт 7 статьи 78 НК РФ*).

Изменение 1. Новый принцип обложения доходов работников, с которыми заключен трудовой договор о дистанционной работе.

С 1 января 2024 года источник выплаты дохода определяется по месту нахождения работодателя, а не работника, как это было ранее. Теперь доходы дистанционных работников относятся к доходам от источников в РФ, если работодатель:

- российская организация (исключение – обособленное подразделение российской компании, зарегистрированное за границей);
- обособленное подразделение иностранной организации, зарегистрированное в России.

При выплате налогооблагаемых доходов работникам-удаленщикам работодатель должен исчислять и удерживать НДФЛ по резидентским ставкам – 13% (с доходов за год 5 млн руб. и менее) или 15% (с суммы, превышающей за год 5 млн руб.), вне зависимости от статуса работника (резидент или нерезидент).

То есть работодатели становятся налоговыми агентами по всем доходам, выплачиваемым удаленным работникам, которые трудятся за границей. Это означает, что они должны вести налоговые регистры по этим работникам, отражать доходы, исчисленный и удержанный НДФЛ в расчете 6-НДФЛ и в справках о доходах работников (приложение N1 к расчету).

Внимание!

В целях исчисления НДФЛ с 1 января 2024 года не важны ни место работы по трудовому договору о дистанционной работе, ни налоговый статус работника (резидент/нерезидент). Даже если место работы исполнителя – город в иностранном государстве, а работник – нерезидент, с его зарплаты российский работодатель удерживает НДФЛ по ставке 13% (15%).

Налогообложение доходов физических лиц, работающих за границей по ГПД, в 2024 году остается таким же, как и в 2023 году. То есть при выполнении работ/оказании услуг исполнителем не в России (это указано в договоре) вознаграждение по такому договору – доход от источников за пределами РФ. В этом случае российская организация-заказчик не признается налоговым агентом по НДФЛ. Она выплачивает вознаграждение исполнителю в полной сумме без удержания НДФЛ. Исполнитель должен сам разбираться с уплатой налога в нашей стране в зависимости от его налогового статуса.

Кто и как платит НДФЛ с вознаграждения удаленщика при работе по ГПД за границей

Место работы по ГПД	Доход от каких источников	Ставка НДФЛ	Кто платит НДФЛ
Резидент РФ (находился в России 183 календарных дня в году и более)			
В России	От источников в РФ	- 13% с доходов за	Заказчик исчисляет, удерживает и

		год в пределах 5 млн руб.;	перечисляет НДФЛ в бюджет
В другой стране	От источников за пределами РФ	- 15% с части доходов, превышающей за год 5 млн руб.	Исполнитель по окончании года должен сам подать 3-НДФЛ и уплатить налог. Заказчик по таким доходам не является НДФЛ-агентом
Нерезидент РФ (находился в России менее 183 календарных дней в году)			
В России	От источников в РФ	30% со всех доходов за год	Заказчик исчисляет, удерживает и перечисляет НДФЛ в бюджет
В другой стране	От источников за пределами РФ	Доходы НДФЛ не облагаются	

Внимание!

Минфин России и ФНС России неоднократно указывали, что ответственность за правильность определения налогового статуса физических лиц - получателей дохода лежит на организации (налоговом агенте), выплачивающей доход. И в этих целях она вправе запрашивать у физических лиц все необходимые документы (*Письма Минфина России от 21.06.2023 N 03-04-05/57598; ФНС от 30.09.2019 N БС-4-11/19925*). Чтобы обезопасить себя от штрафов за неправильное исчисление и неполное удержание НДФЛ, компании указывают в локальном нормативном акте или в ГПД на обязанность работников/исполнителей сообщать о переезде за границу и об изменении налогового статуса.

Если в ГПД не указано, что исполнитель выполняет работы/оказывает услуги за границей, то налоговики по умолчанию считают, что это происходит в РФ. И организация-заказчик как налоговый агент должна исчислять и удерживать из выплачиваемого исполнителю вознаграждения НДФЛ по ставке 13% (15%) или 30% (в зависимости от его статуса).

Что меняется в 2025 году в расчете НДФЛ по ГПД

Налогообложение по ГПД в 2024 году остается таким же, как и в 2023 году.

А вот с 2025 года к доходам от источников в РФ будет относиться вознаграждение физического лица по ГПД за выполненные работы, оказанные услуги, предоставленные права пользования результатами интеллектуальной деятельности или средствами индивидуализации, выполненные в Интернете или с его использованием при соблюдении определенных условий.

Если исполнитель использует в работе российские доменные имена и сетевые адреса, размещенные в России информационные системы, программы, технические средства, то вознаграждение по ГПД считается полученным от источников в РФ при выполнении хотя бы одного из следующих условий (*Письмо Минфина России от 06.02.2024 N 03-04-05/9635, абзацы 3 - 6 подпункта "а" пункта 21 статьи 2, часть 10 статьи 13 Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ*):

- исполнитель является резидентом РФ;
- исполнитель получает доходы на счет, открытый в российском банке;
- доходы исполнителю выплачивают российские организации, ИП либо обособленные подразделения иностранных организаций в РФ.

Такое вознаграждение будет облагаться по ставке 13% или 15% (*подпункт "а" пункта 35 статьи 2, часть 7 статьи 13 Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ*). При этом не важны ни налоговый статус, ни место выполнения работ/оказания услуг. Главное, что источник выплаты - российская компания или ИП. То есть даже если физическое лицо - нерезидент РФ и в ГПД местом выполнения работ/оказания услуг указана другая страна, то российская компания или ИП при выплате такого вознаграждения должны будут исчислить и удержать НДФЛ по ставке 13% или 15%.

Если не выполнено ни одно из указанных условий либо доменные имена, сетевые адреса и технические средства расположены не в России, тогда доход по ГПД признается полученным за пределами РФ (*подпункт "б" п. 21 ст. 2, ч. 10 ст. 13 Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ*).

В случае если источником выплаты является иностранная организация, то она становится налоговым агентом, а если при осуществлении выплат есть российский посредник (кроме субъектов национальной платежной системы), то агентом будет являться именно он (*статья 226 НК РФ дополнена пунктом 1.1, подпункт "б" пункта 36 статьи 2, часть 10 статьи 13 Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ*). Согласно новому *пункту 4.10 статьи 83 НК РФ* такая иностранная компания должна встать на учет в налоговом органе и представлять отчетность по НДФЛ в электронной форме (*статья 230 НК РФ дополнена пунктом б*).

Внимание!

Если исполнитель-россиянин живет и работает за границей и у него статус самозанятого или ИП и это зафиксировано в ГПД, тогда российская компания - не НДФЛ-агент. Она выплачивает вознаграждение в полной сумме без удержания НДФЛ. А исполнитель сам платит налоги в зависимости от применяемого режима налогообложения, например НПД (*Письмо УФНС России по г. Москве от 11.10.2021 N 20-21/152119*) или налог при УСН.

Изменение 2. Компенсация расходов удаленщикам без документов не облагается НДФЛ только в пределах лимита.

Порядок освобождения от НДФЛ компенсации, выплачиваемой работодателем дистанционным сотрудникам за использование для работы своего или арендованного оборудования, программ, Интернета, мобильной связи, – такой же, как и для освобождения от страховых взносов. НДФЛ-лимит для этой компенсации тоже 35 руб. за рабочий день. До 1 января 2024 года можно было не удерживать НДФЛ только при возмещении работнику документально подтвержденных расходов.

Специалисты *ФНС России* в устных консультациях говорят, что работодатель без проблем может применять одновременно два способа возмещения расходов, к примеру:

- одному работнику выплачивать компенсацию без документов из расчета 35 руб. за рабочий день;
- другому работнику компенсировать документально подтвержденные расходы.

Главное – закрепить оба способа и лимит компенсации в коллективном договоре, ЛНА, трудовом договоре или допсоглашении к нему.

Со сверхлимитной бездокументарной компенсации придется удержать НДФЛ в день ее выплаты работнику.

Изменение 3. Суточные за разъездную работу и надбавки вахтовикам освобождены от НДФЛ в таких же размерах, как и при командировках.

То есть не более 700 руб. за день работы (нахождения в пути) в России и не более 2 500 руб. за границей. До внесения поправок *в НК РФ* не облагались НДФЛ суточные сотрудникам за разъездной характер работы и надбавки за каждый день вахты и за дни в пути к месту вахты и обратно в том размере, который установлен ЛНА организации.

С 1 января 2024 года со сверхнормативных суточных и надбавок вахтовикам в день их выплаты нужно исчислить и удержать НДФЛ.

Изменение 4. Новая форма 6-НДФЛ с отчета за I квартал 2024 года.

Поскольку с 1 января 2024 года изменились сроки уплаты удержанного НДФЛ, то расчет за первый отчетный период надо будет сдавать по новой форме. В ней учтены нововведения – в частности, удержанный НДФЛ в разбивке по шести датам нужно будет отразить как в разделе 1, так и в разделе 2.

С 1 января 2024 года в перечень освобожденных от НДФЛ доходов включили выплачиваемую образовательными организациями материальную помощь нуждающимся студентам – в полном размере, а не в пределах 4 000 руб., как до 1 января 2024 года.

С 2024 года нужно считать НДФЛ по ставке 15% с совокупной базы.

Напомним, в течение 2021 – 2023 гг. налоговым агентам разрешили исчислять НДФЛ по ставке 15% отдельно по каждой налоговой базе при превышении лимита 5 млн руб. за календарный год.

Сейчас **в пункте 2.1 статьи 210 НК РФ** упомянуты 11 разных налоговых баз. Для бухгалтера обычной компании/ИП из всего перечня актуальны только два вида налоговых баз: основная и по доходам от долевого участия в организации (дивидендам). Поскольку остальные налоговые базы довольно специфические и в обычной компании не встречаются. В частности, это доходы в виде выигрышей в азартных играх и лотереях, по операциям с ценными бумагами, с цифровыми финансовыми активами и цифровыми правами и др.

В 2024 году нужно будет суммировать все доходы, источником которых является налоговый агент, **за исключением дивидендов**, и применять налоговую ставку исходя из общей суммы доходов 13% или 15% (в зависимости от суммы годового дохода).

Исчисление НДФЛ с доходов в виде дивидендов отдельно от иных выплачиваемых доходов установлено бессрочно. О том, что НДФЛ с базы по дивидендам нужно исчислять отдельно и не учитывать другие налоговые базы, прямо сказано **в пункте 3 статьи 214 НК РФ**. Если в совокупности общая сумма зарплаты и дивидендов за год будет больше 5 млн руб., но каждый вид дохода менее 5 млн руб., то применяется ставка 13%. Суммировать все доходы участника-работника и доначислять НДФЛ по итогам 2024 года будет налоговый орган и при необходимости направит физическому лицу налоговое уведомление.

Что нового для плательщиков страховых взносов

Изменение 1. Страховые взносы с ЕНС спишут досрочно.

С 1 октября 2023 года ИФНС делает зачет положительного сальдо ЕНС в счет уплаты взносов на следующий день после подачи уведомления или расчета по страховым взносам (**пункт 9 статьи 78 НК РФ; часть 5 статьи 13 Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ**).

Внимание!

Из-за досрочного зачета положительного сальдо ЕНС в счет уплаты НДФЛ и взносов сроки их уплаты не меняются. После зачета деньги будут числиться в резерве до наступления срока уплаты по **НК РФ** - 28-го числа.

Указанные изменения **в статье 78 НК РФ** направлены на установление механизма зачисления денежных средств в счет уплаты страховых взносов **до наступления срока уплаты** на основании документов, в соответствии с которыми может быть определена соответствующая обязанность по уплате страховых взносов.

В качестве таких документов эта норма предусматривает уведомления об исчисленных суммах и расчеты по страховым взносам.

Таким образом, автоматический зачет положительного сальдо ЕНС в счет уплаты страховых взносов с 1 октября 2023 года в соответствии **с пунктом 9 статьи 78 НК РФ** производится на основании поступивших до срока уплаты расчетов страховых взносов, а также уведомлений об исчисленных суммах страховых взносов.

При этом зачет таких сумм не является исполнением обязанности по уплате страховых взносов, поскольку эта обязанность считается исполненной только со дня наступления срока уплаты взносов (**подпункт 2 пункта 7 статьи 45 НК РФ**). До наступления указанного срока

зачет может быть автоматически отменен налоговым органом при возникновении задолженности на ЕНС (*подпункт 3 пункта 1 статьи 11.3 НК РФ*).

Кроме того, предусмотрено, что если компания или ИП в уведомлении указали и сумму НДСЛ, и сумму взносов либо одновременно сдали два уведомления – одно по НДСЛ, другое по взносам, то ИФНС в первую очередь спишет с ЕНС НДСЛ, а потом уже взносы. Из положительного сальдо налоговой зачтут только сумму, указанную в уведомлении. Если на оба платежа денег не хватает, то НДСЛ спишут полностью, а взносы – частично. Но в любом случае из-за этого зачета в минус сальдо не уйдет.

Изменение 2. Взносы с выплат иностранцам, застрахованным по одному или двум видам страхования, надо исчислять не по единому тарифу.

Напомним, с 1 января 2023 года ввели единый тариф страховых взносов в размере 30% с выплат физическим лицам, не превышающих единую предельную базу, и 15,1% – сверх базы, а также единые пониженные тарифы.

Но при этом не учли такой момент по иностранным работникам. Есть международные соглашения, по которым работники являются застрахованными только по одному или двум видам обязательного страхования, в частности не являются застрахованными по ОПС. Например, граждане Китая со статусом временно пребывающих не застрахованы в нашей стране по ОПС (*пункт "б" статьи 1, пункт 2 статьи 12 Соглашения между Правительством РФ и Правительством КНР о временной трудовой деятельности граждан РФ в КНР и граждан КНР в РФ от 03.11.2000; Письмо Минфина России от 29.06.2023 N 03-15-05/60714*).

Но из-за того, что разбивки по фондам нет, работодателям таких иностранных работников приходилось платить взносы по полному тарифу. Рассчитать сумму взносов на ОПС отдельно и не платить ее было невозможно. Теперь эта проблема решена. С выплат таким работникам можно исчислять взносы отдельно по каждому виду обязательного страхования. Сумму взносов нужно рассчитывать в процентах от единого (30%) или пониженного (7,6%, 15%) тарифа в такой пропорции (*пункт 6.2 статьи 431 НК РФ*):

- на ОПС - 72,8%, то есть от взносов по единому тарифу это 21,84% (30% x 72,8%);
- ОМС - 18,3%, от взносов по единому тарифу это 5,49%;
- ВНиМ - 8,9%, от взносов по единому тарифу это 2,67%.

Эти положения вступают в силу со дня опубликования Закона и их распространяют на отношения с 1 января 2023 года (*статья 2 Федерального закона от 04.08.2023 N 427-ФЗ*). А значит, компании могут пересчитать страховые взносы по таким работникам с начала года и у них появится переплата по ним. Но отразить перерасчеты в РСВ за 9 месяцев вряд ли получится, поскольку могут возникнуть отрицательные суммы взносов, а такого в расчете быть не может (*пункт 1.8 Порядка, утвержденного Приказом ФНС России от 29.09.2022 N ЕД-7-11/878@*). Поэтому придется подать уточненные расчеты по страховым взносам за I квартал и полугодие (*пункты 1, 7 статьи 81 НК РФ*).

Для зачисления взносов по иностранным работникам предусмотрены отдельные КБК (*Приказ Минфина России от 29.06.2023 N 100н*):

- 182 1 02 15010 06 1000 160 - страховые взносы на пенсионное страхование с выплат сотрудникам, которые подлежат по международным договорам отдельным видам обязательного социального страхования;

- 182 1 02 15020 06 1000 160 - страховые взносы на страхование на случай ВНиМ с выплат сотрудникам, которые подлежат по международным договорам отдельным видам обязательного социального страхования;

- 182 1 02 15030 08 1000 160 - взносы на медицинское страхование с выплат сотрудникам, которые подлежат по международным договорам отдельным видам обязательного социального страхования.

Изменение 3. ИП - военные пенсионеры могут платить только взносы на ОМС.

Напомним, в июне 2023 года были внесены поправки в Закон об обязательном пенсионном страховании, которые освободили ИП - военных пенсионеров от страховых взносов,

уплачиваемых за себя на ОПС (*Федеральный закон от 13.06.2023 N 257-ФЗ*). Это было сделано во исполнение *Постановления КС РФ от 11.10.2022 N 42-П*, в котором было указано, что у таких лиц, как правило, нет возможности заработать себе пенсию по старости. То есть к моменту достижения возраста 65 лет нереально набрать пенсионный коэффициент 30, и они могут остаться без страховой пенсии.

Но поскольку с 2023 года для всех ИП установлена единая сумма фиксированных взносов, то не платить взносы на ОПС было нельзя. А благодаря внесенным поправкам **в статью 430 НК РФ** это станет возможно.

ИП, получающие пенсию за выслугу лет или по инвалидности в связи с военной службой, службой в ОВД, противопожарной службе, уголовно-исполнительной системе и так далее, могут уплачивать взносы на ОМС по нормативу 19,8922% от фиксированного размера взносов (**пункт 1.4 статьи 430 НК РФ**). То есть сумма взносов на ОМС за 2023 год составит 9 118,98 руб. (45 842 руб. x 19,8922%). Поправки вступили в силу со дня опубликования Закона и распространяются на правоотношения с 1 января 2023 года (**статья 2 Федерального закона от 04.08.2023 N 427-ФЗ**).

Разумеется, если ИП – военный пенсионер зарегистрирован после 1 января 2023 года или прекратит деятельность до 31 декабря 2023 года, то сумма взносов на ОМС будет меньше. Ее надо рассчитать и уплатить пропорционально периоду действия статуса ИП.

Изменение 4. Для ИП из новых регионов в три раза снизили фиксированные взносы.

Предприниматели, зарегистрированные и работающие на территориях ДНР, ЛНР, Запорожской и Херсонской областей, в 2023 году должны были заплатить за себя взнос в размере 14 400 руб. вместо 45 842 руб. не позднее 31 декабря.

Также для них установили пониженные суммы взносов на 2024 и 2025 годы – 25 200 руб. и 36 000 руб. соответственно. А кроме того, за 2023 - 2025 годы их освободили от уплаты 1%-х взносов на ОПС (**пункт 1.3 статьи 430 НК РФ**).

Определена предельная база по взносам на 2024 год

Постановлением Правительства РФ от 10.11.2023 N 1883 утверждена единая предельная база для исчисления страховых взносов на ОПС, ОМС и ВНиМ на 2024 год в размере 2 225 000 руб. В 2023 году этот показатель был равен 1 917 000 руб.

Напомним, что в общем случае на выплаты, не превышающие предельную базу, взносы начисляются по единому тарифу 30%, а на выплаты свыше предельной базы – по тарифу 15,1%.