

АЛЕРТ

Принят закон о налоге на сверхприбыль

Вниманию финансовых директоров, главных бухгалтеров, налоговых менеджеров

Юридическая компания «Пепеляев Групп» дает комментарий к закону о налоге на сверхприбыль и внесенным в связи с этим изменениям в Налоговый кодекс¹.

Обсуждение законопроекта было довольно напряженным². Прокомментируем получившийся результат.

I. Общие положения

1. Налог на сверхприбыль назван в законе налогом разового характера. Он является федеральным, в полном размере зачисляется в федеральный бюджет. Указано, что закон вступает в силу с 01.01.2024, но его положения об обеспечительном платеже (см. далее) могут применяться и ранее.

2. Юридические элементы состава налога определены не в Налоговом кодексе, а в отдельном законе.

¹ Федеральные законы от 04.08.2023 № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль» и от 04.08.2023 № 415-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и статью 270 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

² Адресуем читателя к авторским колонкам С.Г. Пепеляева – [«Налоги «с характером» // Напор чрезвычайщины: как устоять праву?»](#)

Комментарий «Пепеляев Групп»

Это единственный из существующих сейчас в России налогов, у которого прямо не указан налоговый период. Впрочем, из систематического толкования можно сделать вывод, что таким является период с 01.01.2021 по 31.12.2022 г., за который определяется сверхприбыль (см. подробнее далее) .

Налог выведен за пределы Налогового кодекса и отнесен к новой категории «налогов разового характера». Означает ли это, что взимание налога останется особым случаем, или наоборот, следует ожидать повторения схожих инициатив? На наш взгляд, на основе избранной правовой формы предсказать это невозможно. Всё будет зависеть от экономической ситуации и политической целесообразности. Ограничением могут являться только конституционные положения – в частности, о том, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют (ст. 57 Конституции России). Но и это ограничение закон о новом налоге довольно оригинально обходит, о чем речь ниже.

II. Налогоплательщики

1. Закон называет три категории плательщиков

- Российские организации
- Иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства
- Иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами России

2. Не являются налогоплательщиками организации, выделенные по разным признакам:

- по времени создания/начала деятельности:
- Российские организации, созданные после 01.01.2021 (за исключением созданных в результате реорганизации), и иностранные организации, начавшие осуществлять деятельность в России через постоянные представительства после 01.01.2021
- по размеру или результатам деятельности:

А) организации, включенные на 31.12.2022 в реестр субъектов МСП;

Б) организации, у которых в 2018 и 2019 гг. полностью отсутствовали доходы от реализации для целей налога на прибыль.

- по принадлежности к отрасли

А) организации, осуществлявшие в 2022 г. добычу углеводородного сырья;

Б) организации, осуществлявшие в 2022 г. переработку нефтяного сырья, и выпускавшие продукцию не менее 6 месяцев (в законе используется более сложная формулировка);

В) все организации, являвшиеся в 2022 году участниками консолидированной группы налогоплательщиков, в состав которой входили организации, указанные выше в пп. А и (или) Б;

Г) организации, оказывавшие в 2022 г. услуги по переработке нефтяного сырья заказчикам, указанным выше в пп. А и (или) Б;

Д) организации, которые на 31.12.2022 г. прямо владели долей участия не менее 75 % в организациях, указанных выше в пп. А и (или) Б;

Е) организации, являющиеся производителями и экспортерами СПГ;

Ж) организации, осуществлявшие в 2022 г. добычу угля;

З) плательщики единого сельскохозяйственного налога непрерывно в 2018-2022 гг.;

И) финансовые организации, в отношении которых по состоянию на 01.01.2023 осуществлялись меры по предупреждению банкротства с участием Банка России или Агентства по страхованию вкладов;

К) застройщики, реализующие проекты с привлечением средств граждан на счета эскроу, не выплачивавшие в 2021 и 2022 гг. дивиденды.

3. В отношении участников КГН правила следующие:

- организации, указанные выше в п. «В)», плательщиками не являются;
- участники КГН, в состав которых в 2022 г. входили организации, добывающие уголь (кроме самих добытчиков), уплачивают налог самостоятельно по общим правилам;
- организации, являвшиеся по состоянию на 31.12.2022 г. участниками КГН (за исключением указанных выше), лишь передают необходимую информацию ответственному участнику КГН, который, в свою очередь, исполняет обязанности налогоплательщика по всей КГН;
- организации, являвшиеся участниками КГН в 2018, 2019, 2020, 2021 и (или) 2022 гг., но не по состоянию на 31.12.2022 г. – исполняют обязанности налогоплательщика самостоятельно.

III. Объект налогообложения

1. Объектом обложения закон называет сверхприбыль, то есть разницу между среднеарифметической прибылью (облагаемой налогом на прибыль) за 2021-2022 и 2018-2019 гг.

2. При определении прибыли не учитываются полученные дивиденды, а также некоторые (но не все!) виды налоговой базы, облагаемые по льготным ставкам³:

- прибыль КИК
- прибыль по СЗПК
- прибыль по некоторым СПИК
- прибыль по некоторым видам долговых обязательств
- прибыль по некоторым доходам МХК

3. При определении прибыли учитываются перенесенные по правилам ст. 283 НК РФ убытки.

4. Если налогоплательщик представил уточненные декларации по налогу на прибыль за 2021 и (или) 2022 гг., для расчета сверхприбыли принимаются уточненные данные.

5. В случае доначисления налога на прибыль по результатам налоговой проверки прибыль за соответствующий год, включаемая в налоговую базу по налогу на сверхприбыль, увеличивается на произведение суммы доначисления налога на прибыль по результатам проверки и коэффициента 5.

Комментарий «Пепеляев Групп»

Если налоговый орган доначислит налог на прибыль по налоговой базе, облагаемой по льготной ставке, но учитываемой для целей налога на сверхприбыль (см. п. 2 выше), может возникнуть расхождение между величинами налоговой базы по налогу на прибыль по итогам проверки и тем, что составляет налоговую базу для налога на сверхприбыль.

IV. Налоговая база

1. База – денежное выражение сверхприбыли, то есть разницы между среднеарифметической прибылью за 2021-2022 и 2018-2019 гг.

2. Налоговая база признается равной нулю (и в этом случае не надо представлять налоговую декларацию):

- если разница между прибылью за 2021-2022 и 2018-2019 гг. отрицательна,

³ пп. 1.6, 1.14, 3, 4, 4.1, 4.3, 4.4 и 5 статьи 284 НК РФ.

- если средняя арифметическая прибыль за 2021 год и за 2022 год не превышает 1 млрд ₽.

3. Если налоговая база превысила половину прибыли за 2022 г. и при этом балансовая стоимость активов на конец 2021 и 2022 гг. увеличилась по отношению к 2018 и 2019 гг. сильнее, чем средняя арифметическая прибыль, то налоговая база признается равной половине прибыли за 2022 г.

Комментарий «Пепеляев Групп»

Это правило принято в интересах организаций, которые активно инвестировали в 2021 и 2022 гг. Оно не применяется в отношении финансовых организаций, организаций, выплачивавших дивиденды за 2021 и (или) 2022 гг., и участников КГН.

V. Налоговая ставка

1. Ставка налога составляет 10%. Но механизм исчисления и уплаты рассчитан на то, что многие налогоплательщики предпочтут фактически уплатить налог в размере вдвое меньшем – см. далее.

VI. Порядок исчисления и уплаты налога. Налоговый вычет

1. Общий порядок – налог исчисляется по ставке 10% от налоговой базы и уплачивается не позднее 28 января 2024 г.

2. Но налогоплательщики могут уменьшить сумму налога, если уплатят с 1 октября по 30 ноября 2023 г. в бюджет обеспечительный платеж.

3. Этот платеж не может превышать половину посчитанного по общим правилам налога на сверхприбыль. Он фактически дважды влияет на величину налоговой обязанности:

- во-первых, обеспечительный платеж признается налоговым вычетом, на который уменьшается подлежащая уплате сумма налога;
- во-вторых, с 28 января 2024 г. сумма уплаченного обеспечительного платежа признается суммой уплаченного налога.

Комментарий «Пепеляев Групп»

Представим пример: налоговая база налогоплательщика (сверхприбыль) равна 2 млрд ₽. Сумма налога на сверхприбыль по общим правилам $2 \text{ млрд } \text{₽} * 10\% = 200 \text{ млн } \text{₽}$.

Плательщик в октябре 2023 г. уплатил обеспечительный платеж 100 млн ₽. Эта сумма является налоговым вычетом, соответственно, к уплате остается $200 \text{ млн } \text{₽} - 100 \text{ млн } \text{₽} = 100 \text{ млн } \text{₽}$.

На 28 января 2024 г. уплаченный ранее обеспечительный платеж 100 млн ₽ признается уплаченной суммой налога, соответственно, к уплате остается $100 \text{ млн } \text{₽} - 100 \text{ млн } \text{₽} = 0$. Итого налогоплательщик перечислил 5% от сверхприбыли.

Механизм сформулирован весьма необычно. Надеемся, что у налоговых инспекций на местах не возникнет вопросов и недопонимания.

4. Если налогоплательщик подаст заявление о возврате (даже частично) обеспечительного платежа (что, видимо, можно сделать до наступления даты уплаты налога, то есть до 28.01.2024 г.), то платеж ему вернут, но вычет будет признан равным нулю. В результате налогоплательщик вынужден будет уплатить налог по общей ставке – в размере 10% от сверхприбыли.

VII. Налоговая декларация

1. Налоговая декларация (ее форма еще не утверждена) представляется не позднее 25 января 2024 г. в инспекцию по месту нахождения организации (крупнейшие плательщики – в инспекции по крупнейшим).

2. Если налоговая база равна нулю, декларация не представляется.

О чем подумать, что сделать

Рекомендуем организациям тщательно изучить новые правила, особенно в том случае, если в конкретной ситуации есть тонкости.

Например, если по данным организации сверхприбыль близка к минимальному «порогу» в 1 млрд ₽, целесообразно тщательно проверить, насколько правильно определена налоговая база по налогу на прибыль за 2021-2022 гг., все ли возможные расходы учтены и т.д. В некоторых случаях может быть целесообразным представление уточненных деклараций по налогу на прибыль за прошлые периоды.

Также надо хорошо проанализировать возможность уплаты обеспечительного платежа и его оптимальный размер.

Помощь консультанта

Специалисты «Пепеляев Групп» обладают значительным опытом консультирования по вопросам налогообложения.

Мы рады будем помочь вам по вопросам, связанным с исчислением и уплатой налога на сверхприбыль.

Контактная информация



Сергей Сосновский
Партнер

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