

## Обзор основных изменений по НДС - 2025 (подготовлено экспертами компании "Гарант")

См. Обзор - 2025 по другим налогам

### Обзор основных изменений по НДС - 2025

(глава 21 НК РФ)

(подготовлено экспертами компании "Гарант", январь 2025 г.)

**Организации и ИП на УСН признаются налогоплательщиками НДС (с 1 января 2025 года)**

(п. 72 ст. 2, ч. 2 ст. 8 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ)

Пункты 2, 3 ст. 346.11 НК РФ в редакции, действующей с 01.01.2025, больше не содержат положений о том, что организации и ИП, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, а потому они с начала 2025 года на основании п. 1 ст. 143 НК РФ являются таковыми.

**Для лиц на УСН предусмотрены специальные правила освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (с 1 января 2025 года)**

(пп. "а", "б", "г" п. 1 ст. 2, ч. 2 ст. 8 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ)

На основании п. 1 ст. 145 НК РФ организации и ИП, применяющие УСН, освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, при соблюдении одного из следующих условий:

- за календарный год, предшествующий календарному году, начиная с которого организация или ИП переходит на УСН, у указанных организации или ИП сумма доходов, определяемых в порядке, установленном главой 23, 25 или 26.1 НК РФ, а также в порядке, установленном Федеральным законом от 25.02.2022 N 17-ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Автоматизированная упрощенная система налогообложения", не превысила в совокупности 60 млн рублей;

- за предшествующий налоговый период по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, у указанных организации или ИП сумма доходов, определяемых в соответствии со ст. 346.15 и пп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ, не превысила в совокупности 60 млн рублей.

При определении указанных лимитов доходов нужно принимать во внимание следующее:

- не учитываются доходы в виде положительной курсовой разницы, предусмотренные п. 11 ст. 250 НК РФ, и доходы в виде субсидий, признаваемые в порядке, установленном п. 4.1 ст. 271 НК РФ, при безвозмездной передаче в государственную и (или) муниципальную собственность имущества (имущественных прав).

- если ИП применял одновременно общий режим налогообложения и ПСН либо систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) и ПСН, то учитываются доходы по обоим указанным налоговым режимам;

- если ИП применяет (применял) в календарном году УСН, ПСН, специальный налоговый режим "Автоматизированная упрощенная система налогообложения", то учитываются доходы по всем указанным специальным налоговым режимам.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный ИП, применяющие УСН, освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, начиная с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС для лиц, применяющих УСН, предоставляется автоматически. Уведомления об освобождении от уплаты НДС представлять в налоговый орган не нужно (п. 1 Методических рекомендаций по НДС для УСН, направленных письмом ФНС России от 17.10.2024 N СД-4-3/11815@, письмо ФНС России от 22.08.2024 N СД-4-3/9631@). При выполнении условий для применения рассматриваемого освобождения отказаться от него нельзя (см., например, письмо Минфина России от 07.10.2024 N 03-07-11/96800).

Согласно п. 2 ст. 145 НК РФ организации и ИП, применяющие УСН, применяют освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, без учета особенностей, предусмотренных абзацем первым указанного пункта, препятствующих применению освобождения лицами, реализующими подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев, а также организациями, указанными в ст.ст. 145.1 и 145.2 НК

РФ.

**Пункт 6 ст. 145** НК РФ предусматривает, что в случае, если в течение налогового периода по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, сумма доходов, определяемых в соответствии со **ст. 346.15** и **пп. 1, 3 п. 1 ст. 346.25** НК РФ, превысит в совокупности 60 млн рублей, такие организация или ИП начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором будет иметь место такое превышение, должны начать исполнять обязанности налогоплательщика НДС. При определении указанной величины доходов нужно принимать во внимание следующее:

- не учитываются доходы в виде положительной курсовой разницы, предусмотренные **п. 11 ст. 250** НК РФ, и доходы в виде субсидий, признаваемые в порядке, установленном **п. 4.1 ст. 271** НК РФ, при безвозмездной передаче в государственную и (или) муниципальную собственность имущества (имущественных прав);

- если в течение налогового периода по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, ИП применяет одновременно УСН и ПСН, учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам;

- если в календарном году применения УСН организации или ИП применяли специальный налоговый режим "Автоматизированная упрощенная система налогообложения", учитываются в том числе доходы, полученные в рамках применения специального налогового режима "Автоматизированная упрощенная система налогообложения".

Приведенные нормы вступили в силу 01.01.2025.

### **Налогоплательщики на УСН вправе применять специальные пониженные ставки НДС (с 1 января 2025 года)**

(**пп.пп. "б", "в" п. 5 ст. 2, ч. 2 ст. 8** Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ)

**Пункт 8 ст. 164** НК РФ, действующий с 01.01.2025, предоставляет организациям и ИП, применяющим УСН и не имеющим оснований для освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, право производить налогообложение операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по налоговым ставкам 5 или 7 процентов. Это возможно при выполнении условий, предусмотренных приведенным пунктом. Так, на применение ставки НДС в размере 5 процентов могут претендовать налогоплательщики, доходы которых не превышают 250 млн рублей. Для применения ставки НДС в размере 7 процентов установлен более высокий лимит доходов - 450 млн рублей.

Кроме того, нужно учитывать, что согласно **п. 9 ст. 164** НК РФ, вступившему в силу с начала 2025 года:

- налоговые ставки в размере 5 или 7 процентов при соблюдении установленных требований должны применяться в течение не менее 12 последовательных налоговых периодов (кварталов);

- применение налоговых ставок в размере 5 или 7 процентов исключает возможность применения налоговых ставок НДС 0, 10 и 20 процентов (за исключением ряда операций, облагаемых по ставке 0 процентов, в частности - экспорта);

- налоговые ставки в размере 5 или 7 процентов не применяются при импорте, а также при выполнении функций налогового агента по НДС (в части операций, указанных в **п.п. 1, 3 - 6 ст. 161** НК РФ).

- лимиты доходов, позволяющие применять налоговые ставки в размере 5 или 7 процентов, подлежат ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор.

Дополнительно смотрите **пп. 7-11** Методических рекомендаций по НДС для УСН, направленных **письмом** ФНС России от 17.10.2024 N СД-4-3/11815@.

### **Применение налогоплательщиками на УСН ставок НДС 5 или 7 процентов лишает права на налоговые вычеты (с 1 января 2025 года)**

(**пп. "а" п. 6, п. 7 ст. 2, ч. 2 ст. 8** Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ)

Это общее правило, которое справедливо и в отношении "входящего" НДС по покупкам для операций, осуществляемых налогоплательщиками на УСН, применяющими налоговые ставки 5 или 7 процентов, облагаемых НДС по ставке 0 процентов. Соответствующие нормы с 01.01.2025 зафиксированы в **пп. 8 п. 2 ст. 170, пп.пп. 3, 4 п. 2 ст. 171** НК РФ.

Вместе с тем, право на некоторые виды налоговых вычетов (например, в отношении НДС, исчисленного при получении предоплаты) за указанными категориями налогоплательщиков все же сохраняется (см. **п. 17** Методических рекомендаций по НДС для УСН, направленных **письмом** ФНС России от 17.10.2024 N СД-4-3/11815@).

**Освобожденные от обязанностей налогоплательщика НДС лица на ЕСХН и УСН счета-фактуры при реализации не составляют (с 1 января 2025 года)**

(п. 2 ст. 2, ч. 2 ст. 10 Федерального закона от 29.10.2024 N 362-ФЗ)

Соответствующая норма с 01.01.2025 закреплена в п. 5 ст. 168 НК РФ: при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, применяющими систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) или УСН и при этом освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, счета-фактуры не составляются.

**Операции по осуществлению майнинга и реализации цифровой валюты не признаются объектом обложения НДС (с 1 января 2025 года)**

(п. 1 ст. 2, ч. 3 ст. 7 Федерального закона от 29.11.2024 N 418-ФЗ)

Соответствующие нормы с 01.01.2025 закреплены в пп.пп. 27, 28 п. 2 ст. 146 НК РФ.

**Ветеринарные услуги НДС не облагаются независимо от источника финансирования (с 1 января 2025 года)**

(п. 1 ст. 1, ч. 2 ст. 4 Федерального закона от 29.11.2024 N 416-ФЗ)

С 01.01.2025 вступил в силу пп. 2.1 п. 2 ст. 149 НК РФ, согласно которому не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) НДС реализация на территории РФ ветеринарных услуг без каких-либо исключений. Напоминаем, что до указанной даты пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ выводил из-под обложения НДС лишь ветеринарные услуги, финансируемые из бюджета.

**Реализация экспортированных товаров с зарубежных складов физлицам облагается НДС по ставке 0 процентов (с 1 января 2025 года)**

(Федеральный закон от 28.04.2023 N 173-ФЗ)

Так, на основании пп. 1.2 п. 1 ст. 164 НК РФ обложение НДС производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации российскими организациями или ИП физическим лицам товаров, ранее вывезенных ими в таможенной процедуре экспорта с территории РФ на территорию иностранного государства, отгружаемых со склада (из помещения), находящегося на территории этого иностранного государства. Это справедливо при условии, что товар, реализованный физическому лицу, доставляется по адресу на территории иностранного государства, не являющегося государством - членом Евразийского экономического союза.

Местом реализации данных товаров согласно специальному правилу, установленному пп. 3 п. 1 ст. 147 НК РФ, признается территория РФ.

Согласно пп. 7 п. 1 ст. 165 НК РФ для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов в отношении указанных операций в налоговые органы представляются:

- реестр в электронной форме, содержащий сведения из декларации на товары, поданной в российский таможенный орган, по которой ранее товары были вывезены в таможенной процедуре экспорта с территории РФ на территорию иностранного государства (см. также п. 15 ст. 165 НК РФ);
- сведения из документа (счета) на оплату товаров, содержащего в том числе сведения о количестве товаров и об их стоимости;
- сведения из договора аренды склада (помещения) или иного документа, подтверждающего право пользования налогоплательщиком на территории иностранного государства складом (помещением), с которого отгружаются товары;
- сведения об адресе доставки товаров покупателю - физическому лицу.

Установлено, что вычеты НДС в отношении анализируемых операций осуществляются в общем порядке (п. 3 ст. 172 НК РФ). Вести раздельный учет "входящего" НДС при этом нет необходимости (п. 10 ст. 165 НК РФ).

Приведенные правила вступили в силу 01.01.2025 и применяются в отношении операций по реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, осуществленных начиная с 01.01.2025.

**Реализация и ввоз в РФ продукции племенного животноводства облагаются НДС по ставке 10 процентов (с 1 января 2025 года)**

(п. 1 ст. 2, ч. 2 ст. 10 Федерального закона от 29.10.2024 N 362-ФЗ, ч. 2 ст. 3 Федерального закона от 23.06.2016 N 187-ФЗ)

Подпункт 35 п. 3 ст. 149 и п. 19 ст. 150 НК РФ, освобождавшие от НДС операции по реализации и импорту продукции племенного животноводства, с 2025 года не применяются.

Наряду с этим пп. 1.2 п. 2 ст. 164 НК РФ установлено, что налогообложение производится по налоговой ставке 10 процентов при реализации:

- племенного крупного рогатого скота;
- племенных свиней;
- племенных овец;
- племенных коз;
- племенных лошадей;
- племенной птицы (племенного яйца);
- племенных рыб;
- семени (спермы), полученного от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов;
- эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей;
- эмбрионов, молоди, полученных от племенных рыб.

Для применения пониженной налоговой ставки НДС требуется наличие у налогоплательщика племенного свидетельства (паспорта), выданного в соответствии с Федеральным законом от 03.08.1995 N 123-ФЗ "О племенном животноводстве" (далее - Закон N 123-ФЗ).

В силу п.п. 5, 10 ст. 164 НК РФ ставка НДС 10 процентов применяется и при ввозе указанных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, при условии представления в таможенный орган заключения об отнесении сельскохозяйственных животных и полученных от них семени и эмбрионов к племенной продукции (материалу), выданного в соответствии с Законом N 123-ФЗ.

Перечни кодов перечисленных в пп. 1.2 п. 2 ст. 164 НК РФ видов продукции, облагаемой НДС по налоговой ставке 10 процентов, утверждены постановлением Правительства РФ от 18.12.2024 N 1816.

Приведенные правила действуют с 01.01.2025.