Проблемы придания обратной силы актам законодательства о налогах и сборах

Докладчик: Баженов Олег Игоревич, заместитель директора
Департамента налогового арбитража и консалтинга Vegas-Lex

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

Согласно п.2 ст.5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

В соответствии с п.1 ст.5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Согласно п.5 ст.8 Федерального закона РФ от 06.06.2005 № 58-ФЗ большинство изменений порядка исчисления налога на прибыль, внесенных данным законом, распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года.

Значительная часть этих изменений, безусловно, улучшает положение налогоплательщика, но имеются изменения, которые положение налогоплательщика явно ухудшают. В частности:

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

1. Определение стоимости амортизируемого имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал.

До момента издания Федерального закона от 06.06.2005 № 58-ФЗ Глава 25 Налогового кодекса РФ не содержала норм, регулирующих вопрос, по какой стоимости в целях налогового учета по налогу на прибыль должно учитываться имущество, полученное в качестве вклада в уставный капитал.

Вместе с тем, стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, определяет размер амортизационных отчислений, принимаемых в качестве расхода при исчислении налога на прибыль, что в конечном итоге определяет размер налогового обязательства по налогу на прибыль перед бюджетом.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

До момента издания Федерального закона от 06.06.2005 № 58-ФЗ рассматриваемый вопрос в арбитражной практике решался с учетом норм законодательства о бухгалтерском учете, согласно которым стоимостью основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (пункт 9 ПБУ 6/01 "Учет основных средств").

В случае, если согласованная учредителями оценка превышала остаточную стоимость основных средств, налогоплательщик имел право исчислять амортизационные отчисления от повышенной стоимости имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ статья 277 Главы 25 Налогового кодекса РФ была дополнена нормами, устанавливающими, что стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, должна определяться только на основании остаточной стоимости, сформированной в налоговом учете передающей стороны (учредителя). При этом действие данных норм распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года.

В результате снижения стоимости основных средств с оценки, согласованной учредителями, до остаточной стоимости, размер амортизационных отчислений налогоплательщика существенно снижается. Данный факт не может быть истолкован иначе как ухудшение положения налогоплательщика. Учитывая то, что Федеральным законом № 58-ФЗ действие новой редакции статьи 277 НК РФ распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2005, норме, ухудшающей положение налогоплательщика, придана обратная сила.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

2. Формирование резерва по сомнительным долгам.

Погашение задолженности покупателей перед налогоплательщиками как правило осуществляется с применением всех возможных механизмов (взаимозачеты, уступки права требования и переводы долга, векселя и т.д.).

На основании п.3 ст.266 НК РФ налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном настоящей статьей. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

Согласно ранее действовавшей редакции п.1 ст.266 НК РФ, сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. То задолженность перед налогоплательщиком участников вышеуказанных механизмов погашения задолженности так же могла признаваться сомнительным долгом.

В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 06.06.2005 №58-ФЗ в п.1 ст.266 НК РФ, сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, **возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг**, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

То есть, внесенными изменениями ограничены виды дебиторской задолженности, которые могут быть признаны сомнительным долгом, что ухудшает положение налогоплательщиков.

Учитывая то, что Федеральным законом №58-ФЗ действие новой редакции п.1 ст.266 НК РФ распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2005, норме, явно ухудшающей положение налогоплательщика, придана обратная сила.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

Позиция налоговых органов о правомерности придания обратной силы, законам ухудшающим положение налогоплательщиков, основывается на том, что и Налоговый кодекс РФ и Федеральный закон, вносящий такие изменения, является нормативными актами одинаковой юридической силы – Федеральными законами. Согласно общепризнанным правилам разрешения конкуренции норм права, применению подлежит именно Федеральный закон, вносящий изменения, как норма, изданная позднее. Вместе с тем, придание обратной силы, законам ухудшающим положение налогоплательщиков, противоречит не только Налоговому кодексу РФ, но Конституции РФ.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

Как указал Конституционный Суд РФ в своем Определении от 08.04.2003 № 159-О, исходя из статьи 57 Конституции РФ, правовой позиции Конституционного Суда РФ о разумном сроке, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, и положений ст.5 Налогового кодекса РФ, законодатель, принимая акт законодательства о налогах, должен учитывать, что период, по истечении которого данный акт вступает в силу, во всяком случае не может быть меньше определяемого Налоговым кодексом Российской Федерации.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

Конституционный Суд РФ в своем Определении от 08.04.2003 № 159-О, особо подчеркнул, что согласно Федеральному конституционному закону "О Конституционном Суде РФ" решения Конституционного РФ обязательны на всей территории РФ для всех представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти, (статья 6); признание нормативного акта либо отдельных его положений не соответствующими Конституции РФ является основанием отмены в установленном порядке положений других нормативных актов, воспроизводящих его или содержащих такие же положения, какие были предметом обращения; такие положения не могут применяться судами, другими органами и должностными лицами (часть вторая статьи 87).

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

То есть, вышеизложенная правовая позиция Конституционного Суда РФ является универсальной и подлежит прямому применению всеми органами власти, включая суды.

Перспективы судебной защиты прав налогоплательщика на применение законов, ухудшающих его положение, не ранее нового налогового периода, мы оцениваем как существенные.

Проблемы придания обратной силы актам налогового законодательства.

Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (Информационное письмо Президиума ВАС от 22.12.2005 № 98).

Пункт 9: «Суд правомерно признал, что при расчете налога на прибыль за 2002 год налогоплательщик должен был исчислять сумму амортизации с восстановительной стоимости амортизируемого имущества, определяемой с учетом ограничений, установленных Федеральным законом от 24.07.2002 N 110-ФЗ».

«... В результате вступления в силу названного Закона положение налогоплательщика не ухудшилось, поскольку правовое регулирование налоговых последствий переоценки основных средств, предусмотренное Федеральным законом от 24.07.2002 № 110-ФЗ, применяется начиная с отчетного периода - 9 месяцев 2002 года и по состоянию на 01.01.2002, то есть в рамках переходного периода...».

Проблемы придания обратной силы актам законодательства о налогах и сборах

Докладчик: Баженов Олег Игоревич, заместитель директора
Департамента налогового арбитража и консалтинга Vegas-Lex