

С расчетом пособий связан еще один вопрос: в каком периоде следует отражать уточнения, если работодатели, признав наличие ошибки в расчетах, откорректируют суммы выплаченных пособий по временной нетрудоспособности?

МНЕНИЕ ФСС РОССИИ
(из письма от 10.08.07 № 02-13/07-7430)

Разница в сумме пособия отражается в Расчетной ведомости по средствам

Фонда социального страхования Российской Федерации (форма 4-ФСС РФ) за период, когда фактически был произведен перерасчет и осуществлена доплата.

Предлагаем воспользоваться мнением Фонда. Несмотря на то что высказано оно в отношении премий, не учтенных при расчете пособия по временной нетрудоспособности, его можно применять и во всех остальных случаях. Такой же позиции, как видим, придерживаются и Минздравсоцразвития.

О ПРИМЕНЕНИИ ОБРАТНОЙ СИЛЫ ЗАКОНА

Появление новых норм в налоговом законодательстве неизбежно отражается на положении налогоплательщиков, меняя его в ту или иную сторону. Причем законодатель, принимая поправки, улучшающие положение налогоплательщиков, может придать им обратную силу, т. е. распространить их действие на возникшие ранее отношения. Но могут ли налогоплательщики воспользоваться подобными изменениями сразу же после того, как принят соответствующий закон, не дожидаясь вступления его в силу? Попробуем разобраться в этом вопросе.

Близится 2008 г., а значит, скоро вступят в силу федеральные законы, изменяющие ряд действующих в настоящее время норм налогового законодательства. В числе поправок есть и улучшающие положение налогоплательщиков, при этом некоторые из них имеют обратную силу, т. е. распространяются на налоговые правоотношения, возникшие ранее (таблица).

В связи с этим налогоплательщики задаются вопросом, вправе ли они использовать подобные нормы при расчете налогов непосредственно после того, как принят соответствующий закон, или им следует дожидаться 1 января — даты вступления в силу этих поправок?

Заметим, что актуальность этого вопроса связана не только с тем, что принятые в 2007 г. федеральные законы внесли существенные изменения в часть вторую НК РФ. Он возникал и раньше в отношении других законов, имеющих обратную силу. Для примера приведем спор, недавно выигранный организацией в Арбитражном суде г. Москвы. Связан он с налогом на добычу полезных ископаемых (далее — НДСП), а точнее, с теми нормами, ко-

торые организация применила при расчете суммы налога за 2006 г.

Согласно п. 1 ст. 342 НК РФ налогообложение нормативных потерь при добыче полезных ископаемых производится по налоговой ставке 0% (0 руб.). При этом порядок утверждения нормативов потерь определяется Правительством РФ (см. **постановление** от 29.12.01 № 921).

Для плательщиков НДСП своевременное утверждение этих нормативов имеет существенное значение — ведь в противном случае они лишаются возможности применять нулевую ставку по налогу.

Для того чтобы не допустить подобных неблагоприятных последствий, законодатель **Федеральным законом** от 27.07.06 № 151-ФЗ включил новый абзац в подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ. Из него следует, что, если по состоянию на 25 февраля очередного календарного года отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, плательщики НДСП должны применять нормативы, действовавшие ранее.

Как указано в ст. 3 данного Закона, в силу он вступает с 1 января 2007 г., но не ранее чем по истечении одного ме-

Постановление Правительства РФ от 29.12.01 № 921 "Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения".

Федеральный закон от 27.07.06 № 151-ФЗ "О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации".

сяца со дня его официального опубликования. В отношении нового абзаца подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ сделана оговорка, согласно которой его действие распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г.

Именно это обстоятельство послужило причиной спора между налоговым органом и налогоплательщиком относительно того, имел ли последний право в 2006 г. при исчислении НДС применить новую норму ст. 342 НК РФ.

ПОЗИЦИЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА (изложена в судебном заседании)

Исчисляя и уплачивая НДС в 2006 г., налогоплательщики не могли применять положения подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ в новой редакции, поскольку Федеральный закон, ее предусматривающий, в то время еще не вступил в силу. Не применима и обратная сила закона в отношении данной нормы, поскольку момент ее возникновения является 1 января 2007 г. — дата начала действия Федерального закона от 27.07.06 № 151-ФЗ.

Таким образом, в 2006 г. плательщики НДС обязаны были рассчитывать налог по общей ставке, предусмотренной п. 2 ст. 342 НК РФ, умножая на нее все количество добытого полезного ископаемого. В 2007 г. налоговые органы, проверяющие правильность исчисления и уплаты НДС, должны применять федеральные законы, действующие на момент проведения проверки, с учетом обратной силы закона. Если в ходе проверки будет выявлено, что в 2006 г. плательщик исчислил налог в завышенном размере, налоговые органы уменьшат сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

Аналогичным образом должны действовать и сами налогоплательщики. После 1 января 2007 г. они могут пересчитать начисленный и уплаченный в 2006 г. налог, руководствуясь новой нормой подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ. Если сумма, полученная в результате пересчета, окажется меньше начисленной ранее, они смогут подать уточненную налоговую декларацию в налоговые органы.

Остается неясным, почему сначала налогоплательщик должен что-то отдать бюджету или — что гораздо хуже — подвергнуться наказанию за неправильную уплату налога, и лишь потом, по прошествии некоторого времени, может вернуть уплаченные им (взысканные с него) суммы налога, пени, штрафа.

МНЕНИЕ СПЕЦИАЛИСТА

А.А. Капкаев (Правовой департамент ОАО "Газпром нефть")

Мне довелось представлять интересы налогоплательщика в арбитражном суде при разрешении спора относительно правомерности применения норм закона, не вступившего в силу.

До того как был принят Федеральный закон от 27.07.06 № 151-ФЗ, законодательство не разрешало плательщикам НДС использовать в текущем году прошлогодние нормативы потерь. По этой причине налогоплательщики были вынуждены все фактические потери полезных ископаемых относить к сверхнормативным и облагать их налогом по общей ставке. Однако благодаря появлению новой редакции абз. 3 подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ положение плательщиков НДС улучшилось.

Следовательно, в данной ситуации и налогоплательщики, и налоговые органы должны руководствоваться правилом, установленным в п. 4 ст. 5 НК РФ. В соответствии с ним акты законодательства о налогах и сборах, которые отменяют налоги и (или) сборы, снижают размеры ставок налогов (сборов), устраняют обязанности налогоплательщиков или иным образом улучшают их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

В нашем случае об обратной силе спорной нормы говорится в ст. 3 Федерального закона от 27.07.06 № 151-ФЗ. Поэтому в ситуации, когда нормативы потерь на 2006 г. не утверждены, налогоплательщики при расчете НДС за налоговые периоды 2006 г. вправе применить нормативы, утвержденные ранее (на 2005 г.). Причем использовать "старые" нормативы можно и без учета положений Федерального закона от 27.07.06 № 151-ФЗ.

Как было указано выше, Правительство РФ, которому законодатель делегировал право установить порядок утверждения нормативов потерь полезных ископаемых, реализовало данное полномочие, приняв соответствующее постановление. Однако в нем – а речь идет об упомянутом выше постановлении Правительства РФ от 29.12.01 № 921 – не определены ни сроки утверждения нормативов уполномоченным на то органом, ни форма акта, в котором эти нормативы должны быть зафиксированы, ни условия взаимодействия соответствующих органов государственной власти и налогоплательщиков.

Налогоплательщики не могут лишаться налоговых льгот по той причине, что орган исполнительной власти

(в нашем случае – Правительство РФ), ненадлежащим образом исполнил (или не исполнил вообще) полномочия, возложенные на него законодателем. Данный вывод подтверждается судебной практикой (см. ФАС Западно-Сибирского округа от 05.04.04 по делу № Ф04/1661-347/А27-2004).

В заключение нам хотелось бы еще раз подчеркнуть, что норма, которая улучшает положение налогоплательщиков и вводится “задним числом”, может применяться и до вступления в силу соответствующего закона. Если же новая норма ухудшает положение налогоплательщиков, то дата вступления ее в силу, наоборот, отодвигается как минимум до начала очередного налогового периода.

Нормы НК РФ, имеющие обратную силу

| Норма НК РФ | Содержание нормы НК РФ | Федеральный закон, внесший изменения в норму НК РФ | На какие правоотношения распространяется обратная сила закона |
|---|---|--|---|
| НДС | | | |
| Подп. 9 п. 3 ст. 149 | Для банков, реализующих драгоценные металлы в слитках | Федеральный закон от 17.05.07 № 85-ФЗ | Возникшие с 1 января 2007 г. |
| П. 9 ст. 165 | Для организаций, которые не представляют в налоговые органы таможенные декларации | Федеральный закон от 17.05.07 № 85-ФЗ | |
| Акцизы | | | |
| Абз. 5 подп. 2 п. 1 ст. 181 | Перечень подакцизных товаров | Федеральный закон от 16.05.07 № 75-ФЗ | Возникшие с 1 января 2007 г. |
| НДФЛ | | | |
| Подп. 35 ст. 217 | Освобождение от налогообложения сумм, полученных из бюджетов на возмещение затрат на уплату процентов по займам (кредитам) | Федеральный закон от 24.07.07 № 216-ФЗ | Возникшие с 1 января 2006 г. |
| ЕСН | | | |
| П. 1 ст. 236 | Освобождение от налогообложения выплат, произведенных в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства | Федеральный закон от 24.07.07 № 216-ФЗ | Возникшие с 1 января 2007 г. |
| Налог на прибыль организаций | | | |
| Подп. 21 п. 1 ст. 251 | Освобождение от налогообложения сумм кредиторской задолженности по уплате налогов, сборов, взносов, пеней и штрафов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ | Федеральный закон от 24.07.07 № 216-ФЗ | Возникшие с 1 января 2005 г. |
| Упрощенная система налогообложения | | | |
| Ст. 346 ¹⁶ | Порядок определения расходов | Федеральный закон от 17.05.07 № 85-ФЗ | Возникшие с 1 января 2007 г. |

Контактный телефон: (495) 937-90-81, доб. 25-44