Ограничение для целей налогообложения результатов переоценки по состоянию на 01.01.2002

В данной статье подробно рассматриваются последствия введения 30 %-го ограничения на переоценку основных средств для целей 25 лавы НК РФ. Автор исследует порядок вступления в силу данных изменений и налоговые последствия для налогоплательщиков, которые решили преодолеть данное ограничение./ Специально для Банкир.ру - Tax'er /

// Tax'er, главный редактор Bankir.Ru

Ограничение для целей налогообложения результатов переоценки по состоянию на 01.01.2002.

1. Ограничение результатов переоценки в 2002 году.

В силу пункта 2 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. При этом по общему правилу, установленному пунктом 1 указанной статьи НК РФ, акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей. Разъясняя порядок применения указанного правила, Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ, чьи разъяснения обязательны для всех арбитражных судов в силу части 2 статьи 13 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 №1-ФКЗ

"Об арбитражных судах в РФ", указал, что "при решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах следует исходить из того, что на основании пункта 1 статьи 5 Кодекса такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта" (пункт 3 Постановления от 28.03.2001 №5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ).

К исключениям из этого общего правила, о которых идет речь в пункте 1 статьи 5 НК РФ, этой статьей отнесены случаи, когда:

1) акты законодательства о налогах и сборах устраняют или смягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей (пункт 3 статьи 5 НК РФ);

2) акты законодательства о налогах и сборах отменяют налоги и (или) сборы, снижают размеры ставок налогов (сборов), устраняют обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшают их положение, и при этом эти акты прямо предусматривают, что они имеют обратную силу (пункт 4 статьи 5).

Изменения, внесенные пунктом 24 статьи 1 Федерального закона от 24.07.2002 №110-ФЗ (далее по тексту также - Федеральный закон №110-ФЗ) в пункт 1 статьи 257 НК РФ, ограничивают размер восстановительной стоимости амортизируемых основных средств в целях главы 25 НК РФ, определяемой с учетом переоценки основных средств, осуществленной по решению налогоплательщика по состоянию на 01.01.2002 и отраженной в бухгалтерском учете налогоплательщика после 01.01.2002. При этом статьей 21 Федерального закона №110-ФЗ установлено, что нормы, предусмотренные пунктом 24 статьи 1 этого Федерального закона, вступают в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и распространяются на отношения, возникшие с 01.01.2002.

Учитывая приведенный выше установленный статьей 5 НК РФ общий порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах и предусмотренные этой статьей исключения, для ответа на вопрос о возможности ограничения результатов переоценки по состоянию на 01.01.2002 уже в 2002 году необходимо определить - что влечет за собой применимо к конкретному налогоплательщику[1] установленное нормами пункта 24 Федерального закона №110-ФЗ ограничение размера восстановительной стоимости амортизируемых основных.

Размер восстановительной стоимости основных средств для целей главы 25 НК РФ имеет значение, как минимум, в следующих ситуациях:

1) для определения суммы начисленной амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества, которая в соответствии с пунктом 4 статьи 259 НК РФ определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта;

2) для определения в соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 10 Федерального закона №110-ФЗ от 06.08.2001 сумм, подлежащих единовременному списанию в результате изменения классификации объектов, учитываемых в целях налогообложения в связи с вступлением в силу главы 25 НК РФ, и включению в состав расходов, уменьшающих доходы, при исчислении налоговой базы переходного периода.

Применимо к первой ситуации, очевидно, что ограничение размера восстановительной стоимости основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 НК РФ, ухудшает положение налогоплательщика, поскольку такое ограничение уменьшает размер амортизационных отчислений по этим объектам основных средств, ибо, как это отмечено выше, в силу пункта 4 статьи 259 НК РФ размер амортизационных отчислений в отношении объекта амортизируемого имущества прямо пропорционален размеру восстановительной стоимости такого объекта. То есть, чем больше размер восстановительной стоимости, тем больше размер амортизационных отчислений.

Следовательно, применимо к первой ситуации, ограничивая размер восстановительной стоимости по объектам основных средств, приобретенным (созданным) до вступления в силу главы 25 НК РФ, пункт 24 статьи 1 Федерального закона №110-ФЗ от 24.07.2002 ухудшает положение налогоплательщиков и, соответственно, в силу пункта 1 статьи 2 и пункта 2 статьи 5 НК РФ не может вступить в силу ранее 01.01.2003 - первого числа с 1-го числа очередного налогового периода по налогу на прибыль[2], наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта.

Применимо ко второй ситуации, ограничение размера восстановительной стоимости основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 НК РФ, означает, что в соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 10 Федерального закона №110-ФЗ от 06.08.2001 в состав расходов, уменьшающих доходы, при исчислении налоговой базы переходного периода налогоплательщик вправе включить не только остаточную стоимость тех объектов основных средств, восстановительная стоимость которых меньше 10 тыс.р. с учетом всех переоценок, но и по объектам, восстановительная стоимость которых более 10 тыс.р. с учетом всех переоценок, но не превышает 10 тыс.р. с учетом 30-процентного ограничения переоценки, проведенной по состоянию на 01.01.2002[3]. Это означает, что применимо ко второй ситуации вступление в силу пункта 24 статьи 1 Федерального закона №110-ФЗ от 24.07.2002 с 01.01.2002 улучшает [4] положение налогоплательщиков и, следовательно, соответствует пункту 4 статьи 5 НК РФ.

Поскольку для различных налогоплательщиков различно и количество основных средств восстановительной стоимостью более 10 тыс.р. и различен период их предполагаемой деятельности[5], то и решение вопроса о том, улучшает ли положение конкретного налогоплательщика вступление в силу с 01.01.2002 пункта 24 статьи 1 Федерального закона №110-ФЗ от 24.07.2002 или ухудшает, должен решаться индивидуально:

1) если положение налогоплательщика улучшается, то он вправе применять изменения, внесенные в статью 257 НК РФ пунктом 24 статьи 1 Федерального закона №110-ФЗ от 24.07.2002, с 01.01.2002;

2) если положение налогоплательщика ухудшается, то, в силу пункта 1 статьи 5 НК РФ и пункта 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 №5 распространение норм, предусмотренных пунктом 24 статьи 1 Федерального закона №110-ФЗ от 24.07.2002, на правоотношения с 01.01.2002 недопустимо.

2. Ограничение результатов переоценки в 2003 году.

Вопрос о порядке определения суммы амортизации по объектам основных средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002 и подвергшимся переоценке по состоянию на эту дату, применимо к организациям, которые, руководствуясь пунктом 2 статьи 5 НК РФ, не применяли до 01.01.2003 изменения, внесенные в статью 257 НК РФ Федеральным законом от 24.07.2002 №110-ФЗ (далее по тексту - Федеральный закон №110-ФЗ), не имеет однозначного ответа. Объясняется это следующим:

§ подпункт 2 пункта 1 статьи 322 НК РФ, предписывая налогоплательщикам, применяющим линейный метод начисления амортизации, определять остаточную стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, на 01.01.2002, до настоящего времени действует в редакции Федерального закона от 27.05.2002 №57-ФЗ (далее по тексту - Федеральный закон №57-ФЗ). В редакции же Федерального закона №57-ФЗ абзацы 4 и 5 статьи 257 НК РФ предусматривали определение восстановительной и, соответственно, остаточной стоимости таких объектов с учетом проведенных переоценок на дату вступления в силу главы 25 НК РФ (т.е. на 01.01.2002) без каких-либо ограничений по сумме такой переоценки;

§ внеся изменения в статью 257 НК РФ относительно установления ограничения результатов переоценки, проведенной организацией на 01.01.2002, тридцатью процентами, Федеральный закон №110-ФЗ не установил порядка определения остаточной стоимости основных средств на дату вступления в силу этого закона применимо к тем налогоплательщикам, для которых эти поправки их положение ухудшили и которые на основании статьи 57 Конституции РФ и пункта 2 статьи 5 НК РФ не применяли их (поправки) до 01.01.2003.

В связи с этим, налогоплательщики, не применявшие изменения, внесенные Федеральным законом №110-ФЗ в статью 257 НК РФ, до 01.01.2003, оказались перед выбором:

§ определять ли им с 01.01.2003 сумму начисленной амортизации по объектам основных средств, введенных в эксплуатацию до 01.01.2002 и подвергшихся на эту дату переоценке, в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 1 статьи 322 НК РФ, не согласованным по своему экономическому содержанию с изменениями, внесенными в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ, т.е. определять ли восстановительную и, соответственно, остаточную стоимость таких основных средств по состоянию на 01.01.2002;

§ либо же им следует определять с 01.01.2003 сумму начисленной амортизации по таким объектам с учетом 30% ограничения восстановительной и, соответственно, остаточной стоимости переоцененных объектов основных средств, по состоянию на 01.01.2003 - на дату вступления в силу Федерального закона №110-ФЗ в части, касающейся внесения изменений в статью 257 НК РФ?

В отношении имущества, введенного в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, пункт 1 статьи 322 НК РФ определяет, что начисление амортизации по нему, вне зависимости от выбранного налогоплательщиком в соответствии с пунктом 1 статьи 259 НК РФ метода начисления амортизации, производится исходя из остаточной стоимости указанного имущества.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по указанному имуществу определяется как:

1) произведение остаточной стоимости и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования), установленной налогоплательщиком для указанного имущества в соответствии с пунктом 5 статьи 259 НК РФ, - при применении нелинейного метода начисления амортизации;

2) произведение остаточной стоимости, определенной по состоянию на 01.01.2002, и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования), установленной налогоплательщиком для указанного имущества в соответствии с пунктом 4 статьи 259 НК РФ, - при применении линейного метода начисления амортизации.

Порядок определения остаточной стоимости имущества, введенного в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, определен абзацем 7 пункта 1 статьи 257 НК РФ (в редакции Федерального закона №110-ФЗ), согласно которому "остаточная стоимость основных средств, введенных до вступления в силу настоящей главы, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой амортизации, определенных в порядке, установленном абзацем пятым настоящего пункта".

В свою очередь абзац 5 пункта 1 статьи 257 НК РФ (в редакции Федерального закона №110-ФЗ) предусматривает, что "при определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств в целях настоящей главы учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика по состоянию на 01.01.2002 и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 01.01.2002. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30 процентов от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 01.01.2001 (с учетом переоценки по состоянию на 01.01.2001, произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 году). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 01.01.2002, отраженной налогоплательщиком в 2002 году, не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации".

Таким образом, исходя из буквального толкования приведенных выше положений статьи 322 НК РФ и статьи 257 НК РФ (в редакции Федерального закона №110-ФЗ) следует, что налогоплательщики, применяющие линейный метод начисления амортизации, сумму начисленной за месяц амортизации по имуществу, введенному в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, должны определять исходя из:

§ остаточной стоимости, определенной по состоянию на 01.01.2002, в порядке, установленном абзацем 5 пункта 1 статьи 257 НК РФ, т.е. с учетом переоценки, осуществленной по состоянию на 01.01.2002 и отраженной в бухгалтерском учете после 01.01.2002, но с учетом 30% ограничения относительно стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете по состоянию на 01.01.2001.

§ нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования, установленной налогоплательщиком в соответствии с пунктом 4 статьи 259 НК РФ, т.е. определенного в процентах отношения единицы к оставшемуся сроку полезного использования.

Какой-либо иной порядок определения суммы начисленной амортизации налогоплательщиками, не применявшими изменения, внесенные в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ относительно 30% ограничения от стоимости объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете по состоянию на 01.01.2001, до 01.01.2003, ни статья 257, ни статья 259, ни статья 322 НК РФ не определяют.

Поэтому, подходя формально, т.е. руководствуясь буквальным толкованием норм, установленных для налогоплательщиков, применяющих линейный метод начисления амортизации, следует признать, что такие налогоплательщики, применяя внесенные в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ изменения с 01.01.2003, сумму начисленной амортизации вправе определять исходя из остаточной стоимости соответствующих объектов основных средств, определенной по состоянию на 01.01.2002.

Вместе с тем, необходимо отметить следующие обстоятельства, которые не учитывает порядок определения суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, введенным в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, основанный исключительно на буквальном толковании положений статьи 322 НК РФ и статьи 257 НК РФ (в редакции Федерального закона №110-ФЗ).

Так, статья 322 НК РФ, предписывая определять сумму начисленной амортизации по основным средствам, введенным в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, налогоплательщиками, применяющими линейный метод начисления амортизации, исходя из остаточной стоимости, определенной по состоянию на 01.01.2002, до настоящего момента действует в редакции Федерального закона №57-ФЗ. Какие-либо изменения в

нее, согласующие ее текст с поправками, внесенными в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ, применяемым отдельными налогоплательщиками, чье положение этим Федеральным законом было ухудшено, только с 01.01.2003, внесены не были.

Вместе с тем, Федеральный закон №110-ФЗ, существенно изменив порядок определения остаточной стоимости имущества, введенного в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, ограничив размер переоценки, проведенной налогоплательщиком по состоянию на 01.01.2002, тридцатью процентами, изменил, соответственно, и порядок определения суммы начисленной амортизации.

Так, применяя в 2002 году порядок определения суммы начисленной амортизации, установленный статьей 322 НК РФ, налогоплательщики, не применявшие до 01.01.2003 изменения, внесенные в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ, определяли сумму начисленной амортизации исходя из остаточной стоимости основных средств с учетом переоценки, осуществленной на 01.01.2002, в полном размере. Соответственно, очевидно, что сумма начисленной амортизации, исчисленная в соответствии со статьей 322 НК РФ и статьей 257 НК РФ (в редакции Федерального закона №57-ФЗ) и относимая ежемесячно на расходы в соответствии с пунктом 3 статьи 272 НК РФ, у таких налогоплательщиков в 2002 году существенно превышала сумму начисленной амортизации в 2003 году, исчисляемую исходя из остаточной стоимости на ту же дату, но уже с ограничениями относительно переоценки, осуществленной на 01.01.2002.

При этом, налогоплательщикам, применяющим линейный метод начисления амортизации, и в 2002 году, и в 2003 году статья 322 НК РФ предписывает определять сумму начисленной амортизации исходя из остаточной стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, по состоянию на одну и ту же дату - 01.01.2002 (в 2002 году - без ограничений результатов переоценки, осуществленной на 01.01.2002, а в 2003 году - с учетом ограничения этой переоценки тридцатью процентами). Вместе с тем, налогоплательщикам, применяющим нелинейный метод начисления амортизации, статья 322 НК РФ предписывает определять сумму начисленной амортизации исходя из остаточной стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, без указания, что их остаточная стоимость должна приниматься по состоянию на 01.01.2002.

Понятно, что отсутствие подобного указания на "фиксацию" даты определения остаточной стоимости применимо к налогоплательщикам, применяющим нелинейный

метод начисления амортизации, обусловлено механизмом этого метода начисления амортизации. Ведь суть нелинейного метода начисления амортизации заключается именно в том, что сумма начисленной амортизации определяется ежемесячно (пункт 2 статьи 259 НК РФ) исходя из остаточной стоимости основного средства и срока полезного использования (пункт 5 статьи 259 НК РФ), в отличие от линейного метода, при котором сумма начисленной амортизации определяется ежемесячно исходя из срока полезного использования и не остаточной, а первоначальной (восстановительной) стоимости основного средства.

Однако, в отношении налогоплательщиков, применяющих нелинейный метод начисления амортизации, применение изменений, внесенных в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ, не с 01.01.2002, а с 01.01.2003, фактически нивелирует ту отсрочку вступления в силу этих изменений, которую они применяли на основании статьи 5 НК РФ.

Ведь, определяя в 2003 году остаточную стоимостью основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, для исчисления суммы амортизации, такие налогоплательщики вынуждены будут определять ее (остаточную стоимость) с учетом ограничения переоценки, осуществленной на 01.01.2002 тридцатью процентами. А это означает, что и сумма начисленной амортизации в 2003 году должна будет определяться такими налогоплательщиками фактически без учета той суммы амортизации, которая была начислена ими в 2002 году без применения изменений, внесенных в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ.

Следовательно, применимо к таким налогоплательщикам сумма амортизации, начисленная ими в 2002 году без учета ограничения результатов переоценки, осуществленной на 01.01.2002, по существу, пересчитывается (пусть не прямым, а косвенным образом), влияя на размер амортизационных отчислений, определяемых ими в 2003 году и далее.

Таким образом, получается, что:

(1) применимо к налогоплательщикам, применяющим линейный метод начисления амортизации, цель, преследуемая законодателем при внесении изменений в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ, относительно ограничения для целей налогообложения результатов переоценки, осуществленной по состоянию на 01.01.2002,

достигается лишь частично, поскольку сумма амортизации, начисляемой в 2003 году и далее, никак не влияет на необходимость пересчета (ни прямого, ни косвенного) суммы амортизации, начисленной ими (налогоплательщиками, применяющими линейный метод начисления амортизации) в 2002 году без учета ограничений результатов переоценки,

тогда как,

(2) применимо к налогоплательщикам, применяющим нелинейный метод начисления, такая цель достигается в максимально возможном объеме[6](*), поскольку для таких налогоплательщиков по имуществу, срок полезного использования которого не истек до 01.01.2003, начисляемая в 2003 году и далее амортизация будет, фактически, приведена в соответствие с ограничением размера переоценки, осуществленной по состоянию на 01.01.2002, ибо такие налогоплательщики будут вынуждены на 01.01.2003 косвенно пересчитать амортизацию, начисленную ими в 2002 году, при определении остаточной стоимости, исходя из которой они с 01.01.2003 должны начислять амортизационные отчисления с учетом ограничения результатов переоценки.

В этой связи, можно говорить о том, что налогоплательщики, применяющие линейный метод амортизации, при буквальном толковании статьи 322 НК РФ относительно даты определения остаточной стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, т.е. по состоянию на 01.01.2002, по сути, поставлены в более выгодные условия по сравнению с налогоплательщиками, применяющими иной метод начисления амортизации (нелинейный).

В свою очередь, это может привести к попыткам налоговых органов обосновывать необходимость определения налогоплательщиками, применяющими линейный метод начисления амортизации, остаточной стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, не по состоянию на 01.01.2002, а по состоянию на 01.01.2003 (момента, с которого такими налогоплательщиками начали применяться изменения, внесенные в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ), поскольку в этом случае налогоплательщики, применяющие линейный, и налогоплательщики, применяющие нелинейный метод начисления амортизации, будут поставлены в равные условия.

Tax'er

[1] Необходимость оценки ухудшения положения конкретного, а не некоего абстрактного, налогоплательщика законом, которому придается обратная сила, следует, в частности, из содержания Определений КС РФ от 01.07.1999 №111-О, от 07.02.2002 №37-О.

[2] В соответствии с пунктом 1 статьи 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год.

[3] Именно такой порядок определения сумм, подлежащих единовременному списанию в расходы, уменьшающие доходы, при исчислении налоговой базы переходного периода, приведен и в Методических рекомендациях по расчету налоговой базы, исчисляемой в соответствии со статьей 10 Федерального закона №110-ФЗ от 06.08..2001, утвержденных Приказом МНС России от 21.08.2002 №БГ-3-02/458 (подпункт 2 пункта 2.1)

[4] На самом деле, об улучшении положения налогоплательщика можно говорить с определенной долей условности, т.к. без учета 30-процентного ограничения переоценки на 01.01.2002 налогоплательщик пусть и не при исчислении налоговой базы переходного периода, а впоследствии, при начислении амортизации после 01.01.2002, все равно учел бы в расходах амортизационные отчисления с оставшейся суммы переоценки.

[5] В случае, если налогоплательщик предполагает прекратить свою деятельность, то 30-процентное ограничение переоценки на 01.01.2002 действительно улучшает его положение, ибо позволяет учесть остаточную стоимость основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 НК РФ, тогда как без учета

этого ограничения, остаточная стоимость отдельных основных средств не может быть учтена ни в составе расходов, уменьшающих доходы при исчислении налоговой базы переходного периода, ни после 01.01.2002, т.к. налогоплательщик, прекращая деятельность, перестает и начислять амортизацию

[6] По существу, единственное абсолютное преимущество, которое получают налогоплательщики, применяющие нелинейный метод начисления амортизации, от применения изменений, внесенных в статью 257 НК РФ Федеральным законом №110-ФЗ, не с 01.01.2002, а с 01.01.2003 - это возможность начисления амортизации без учета ограничения размера переоценки, осуществленной на 01.01.2002, по тому имуществу, по которому срок полезного использования истек до 01.01.2003