

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 30.10.2023 № СД-4-3/13828@

ФНС России, рассмотрев письмо НКО (АО) (далее - Общество) от 02.10.2023 по вопросу учета доходов и расходов согласно главе 25 НК РФ по операциям обмена (замещения) еврооблигаций на замещающие облигации, произведенным Обществом до вступления в силу Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Закон N 389-ФЗ), сообщает следующее.

Примечание.

В тексте документа, видимо, допущена опечатка: имеется в виду подпункт 33.3 пункта 1 статьи 251 НК РФ, а не подпункт 33.

Законом N 389-ФЗ (вступил в силу с 31.07.2023, за исключением отдельных положений) статьи 251, 270 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) дополнены положениями, согласно которым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций по операциям обмена (замещения) еврооблигаций на замещающие облигации не учитываются доходы в виде замещающих облигаций, полученных в результате обмена (замещения), а также расходы в виде стоимости еврооблигаций (подпункт 33 пункта 1 статьи 251 НК РФ, пункт 48.34 статьи 270 НК РФ). Данные изменения распространяются на отношения, возникшие с 01.01.2022.

Таким образом, начиная с 01.01.2022 налогообложение операций обмена (замещения) еврооблигаций на замещающие облигации (далее - замещение еврооблигаций) осуществляется с учетом вышеуказанных изменений.

Согласно обращению Общество до вступления в силу Закона N 389-ФЗ руководствовалось разъяснениями Минфина России (письма от 09.02.2023 N 03-03-06/2/10565, от 28.02.2023 N 03-03-06/2/16514) и ФНС России (письмо от 27.03.2023 N СД-4-3/3611@) и учитывало доходы и расходы по операциям замещения еврооблигаций при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций и, как следствие, убыток, полученный в результате данных операций.

Общество просит разъяснить, правомерно ли неприменение Обществом в отношении операций замещения еврооблигаций изменений, введенных Законом N 389-ФЗ, действие которых распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2022, принимая во внимание положения пункта 2 статьи 5 НК РФ.

В отношении вышеизложенного необходимо отметить следующее.

В соответствии с пунктом 2 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги, сборы и (или) страховые взносы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и (или) плательщиков страховых взносов, а

также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

При этом, как указывал Конституционный Суд Российской Федерации, разрешение вопроса о том, ухудшает ли федеральный закон положение отдельных налогоплательщиков, требует проверки соответствующих характеристик результатов их экономической деятельности (пункт 4 мотивировочной части Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 03.07.2007 N 747-О-О).

Таким образом, по мнению ФНС России, в случае если в результате анализа выявлено отрицательное влияние на экономическую деятельность налогоплательщика норм Закона N 389-ФЗ в части учета доходов и расходов по операциям замещения еврооблигаций, то в той части, в какой эти нормы ухудшили его положение, они обратной силы не имеют.

ФНС России считает, что в рассматриваемой ситуации отрицательное влияние норм Закона N 389-ФЗ на экономическую деятельность налогоплательщика возникает в том случае, если в результате учета доходов и расходов по совокупности операций замещения еврооблигаций получен убыток и этот убыток признан для целей налога на прибыль организаций.

В этой связи, по мнению ФНС России, в рассматриваемой ситуации нормы Закона N 389-ФЗ не имеют обратной силы в отношении признания указанного убытка для целей налогообложения прибыли организаций.

Одновременно ФНС России обращает внимание, что налогоплательщик должен применять выбранный им подход по учету доходов и расходов по операциям замещения еврооблигаций применимо ко всем таким операциям, осуществленным в течение 2022 и 2023 годов до вступления в силу Закона N 389-ФЗ. Различный подход в части учета доходов и расходов по указанным операциям в 2022 и 2023 годах, по мнению ФНС России, не допускается.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.С.САТИН
30.10.2023