



Запрос:

Имеют ли нормы налогового законодательства, улучшающие положение налогоплательщика, обратную силу?

Ответ Timi:

Согласно налоговому законодательству и правовым позициям высших судов, нормы, улучшающие положение налогоплательщика, могут иметь обратную силу, однако условия её применения различаются в зависимости от содержания нормы.

1. Обязательная обратная сила (в части ответственности)

Акты законодательства, которые устраняют или смягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, а также устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, налоговых агентов и их представителей, имеют обратную силу в обязательном порядке (Определение Конституционного суда РФ от 03.07.2007 № 747-О-О). Это соответствует статье 54 Конституции РФ, согласно которой, если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон (Постановление Конституционного суда РФ от 19.01.2017 № 1-П).

2. Возможная обратная сила (в части налоговых обязательств)

Акты, которые отменяют налоги и сборы, снижают размеры ставок, устраняют обязанности налогоплательщиков или иным образом улучшают их положение, могут иметь обратную силу, но только при условии, что это прямо предусмотрено в самом законе (Определение Конституционного суда РФ от 28.06.2012 № 1250-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 20.05.2014 № 2868/14).

Основные правила применения таких норм:

- **Исключительный характер:** Придание закону обратной силы является правом законодателя и должно быть специально оговорено (Определение Конституционного суда РФ от 03.07.2007 № 747-О-О, Определение Верховного суда РФ от 18.11.2024 № 305-ЭС24-15059).
- **Отсутствие прямого указания:** Если в нормативном акте нет конкретного указания на распространение его действия на прошлые периоды, он применяется только к отношениям, возникшим после его вступления в силу (Постановление Президиума ВАС РФ от 26.12.2000 № 3262/99).
- **Системный анализ:** Если один и тот же акт содержит нормы, как улучшающие, так и ухудшающие положение, требуется системный анализ всей совокупности регулирования для определения наличия или отсутствия нарушения прав конкретного налогоплательщика (Постановление Конституционного суда РФ от 09.07.2019 № 27-П).

3. Запрет на обратную силу при ухудшении положения

В отличие от улучшающих норм, акты, устанавливающие новые налоги, повышающие ставки или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют (Определение Конституционного суда РФ от 03.04.2007 № 337-О-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 06.04.2004 № 14743/03). Этот запрет распространяется также на официальное толкование норм и правоприменительную практику (Постановление Конституционного суда РФ от 21.01.2010 № 1-П, Определение Верховного суда РФ от 02.07.2015 по делу № 305-КГ15-1414).