

ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА ОКТЯБРЬ-НОЯБРЬ 2013 Г.

Л.Анисимова

В рассматриваемый период времени налоговая политика отличалась крайней противоречивостью. С одной стороны, недостаток доходов бюджета в условиях стагнации российской экономики привел к переориентации на силовые методы борьбы с налоговыми уклонениями. С другой стороны, в этот же период появляются нормативные акты, направленные на выведение из-под налогообложения доходов по отдельным видам финансовой деятельности, которая является избыточно рискованной, как для осуществляющих ее лиц, так и для экономики в целом, что можно рассматривать как прямое стимулирование такого характера деятельности, причем предоставленные налоговые льготы не предусматривались Основными направлениями налоговой политики на 2013–2015 гг.

1. Президент РФ инициировал внесение непосредственно в Государственную Думу, минуя стадию обсуждения в Правительстве РФ, проекта закона о придании Следственному комитету Российской Федерации (далее – СК России) полномочий по возбуждению уголовных дел за налоговые нарушения. Проект предполагает восстановление ранее существовавшей (до 2011 г.) практики наделения следственных органов полномочиями по возбуждению уголовных дел по факту неуплаты налогов в установленный срок¹. Правительство РФ и бизнес-сообщество просили скорректировать законопроект.

Напомним существо проблемы. Условия привлечения к налоговой ответственности определены Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ) и предполагают определенные процедурные действия (налоговые проверки, выставление требований об уплате налогов, возможность досудебного урегулирования налоговых вопросов и пр. традиционные для мировой практики щадящие правила взаимодействия налоговиков с работающим бизнесом для выявления и устранения недоплат по налогам без разрушения бизнес-процесса). Уголов-

ный кодекс РФ (далее – УК РФ) является самостоятельной областью права и опирается на другие правила: сам факт неуплаты налога в установленный срок трактуется как налоговое преступление, которое должно быть пресечено. Когда эти два законодательства применялись параллельно, возникал определенный конфликт интересов налоговиков и силовиков, а именно: законодательство применялось в зависимости от того, кто раньше выявил налоговое нарушение – налоговый или силовик. Эта проблема неоднократно становилась предметом юридических исследований². Сейчас СК России может возбуждать налоговые уголовные дела только по материалам Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС России), тогда как несколько лет назад следственные органы имели право инициировать расследования самостоятельно.

Передача права возбуждения уголовных дел в исключительную компетенцию налоговиков, как результат реформ 2011 г., по мнению нынешнего Президента РФ, необоснованно сократила сроки и возможности предъявления претензий по уголовным нарушениям, ограничив их правилами и сроками проведения налоговых проверок, установленных НК РФ (не чаще одного раза в 3 года). По итогам встречи с главой ФНС России Президент РФ

1 См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». В соответствии с п.3 Постановления, «под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ, следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации....Исходя из того, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога (сбора) могут не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством».

2 См., например, статью Колоколова Н.А. «Стадий уклонения от уплаты налогов: применение уголовной ответственности», опубликована в журнале «Налоги», 2009, № 1, включена в систему КонсультантПлюс. «Как определить срок окончания преступления, если налоговое преступление выявлено не налоговым органом, обязанным побудить налогоплательщика уплатить налог, а органом предварительного расследования? Должен ли последний сначала поставить вопрос о необходимости уплаты налога? Думается, что нет, поскольку это не его функция. Более того, если органы предварительного расследования будут настаивать на уплате налога, то тогда лиц, приговоренных за совершение налоговых преступлений, не будет: кто же откажется выполнить требования следователя, предъявляющего обвинение».

согласовал компромиссный вариант, предполагающий обязанность для правоохранительных органов, в том числе Следственного комитета, запрашивать у ФНС России информацию при возбуждении дел по налоговым преступлениям¹.

По нашему мнению, ситуация 2011 г. принципиально отличается от ситуации 2013 г. За прошедший период были реализованы такие важнейшие методы налогового контроля, как электронные декларации, электронные счета и электронные счета-фактуры и пр., отлажена система электронного обмена корреспонденциями между налогоплательщиками и банковской системой – т.е. взаимодействие СК России и ФНС России в значительной степени будет трансформировано в предоставление доступа к базам данных и не повлечет незамедлительной остановки деятельности организаций-налогоплательщиков в связи с изъятием текущей документации.

Опрос мнений бизнесменов также показал, что часть из них считает целесообразным восстановление права СК России на возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям. Налоговые органы не имеют возможности расследовать сделки, не ставят перед собой задачи переквалификации сделок, выявления всех участников сделок и реальных отношений между ними, а именно эти вопросы интересуют, например, миноритарных акционеров^{2,3}. Таким образом, деятельность СК России может быть весьма эффективной в сфере пресечения безналогового перевода за рубеж и присвоения активов российских юридических лиц в пользу их иностранных акционеров и кредиторов, что является весьма актуальной задачей в условиях продолжающейся утечки капиталов.

1 «Путин предложил компромисс по спорному налоговому законопроекту», сайт lenta.ru от 25.11.2013 г.

2 Напомним, что только миноритарные акционеры в рамках законодательства РФ могут подавать судебные иски о защите имущественных интересов юридического лица от имени этого юридического лица, если претензии предъявляются к органам управления акционерным обществом или иным лицам, оказывающим влияние на деятельность общества – например, мажоритарным акционерам).

3 См. например, Р.Фалыхов, «Бастрыкин соберет налоги. Владимир Путин: СКР сможет возбуждать уголовные дела по нарушениям налогового законодательства на основе оперативных материалов МВД», сайт Gazeta.ru от 15.11.2013 г.

«Существующая ситуация, когда налоговые дела могут возбуждаться только по представлению налогового органа, действительно никуда не годится», – считает Валерий Тутыхин, партнер юридической фирмы John Tiner & Partners. «В нашей практике много случаев, когда в интересах миноритариев мы оспариваем вывод имущества из АО, видим, что это сопряжено с воровством налогов, но уголовное дело открывается только по выводу активов. А налоговый состав остается, как правило, незатронутым», – говорит Тутыхин».

2. Борьба с утечкой капиталов стала причиной других изменений налогового законодательства. Ранее для привлечения инвестиций были установлены льготные налоговые ставки на доходы в виде дивидендов (9% – для резидентов и 15% – для нерезидентов), что было существенно ниже стандартной ставки налога на прибыль 20%.

Основной целью введения Закона от 2.11.2013 г. № 306-ФЗ было установление так называемой «штрафной» (30%) налоговой ставки для воспрепятствования перетоку капиталов в офшоры в случае, если получатели дивидендов, выплачиваемых российскими организациями, не идентифицированы, т.е. являются анонимными.

Суть изменений в том, что российский депозитарий признается налоговым агентом в отношении выплат, осуществляемых по российским ценным бумагам либо номинальному держателю, либо депозитарию, расположенному за пределами РФ, либо доверительному управляющему, являющимся резидентами иностранных государств и предъявляющим права, оформленные российскими ценными бумагами или ценными бумагами иностранных эмитентов, для получения доходов от участия в капитале российской организации в форме перечисления дивидендов, выплачиваемых такой российской организацией, на счета соответственно номинального держателя, иностранного депозитария или доверительного управляющего для дальнейшей передачи анонимным собственникам.

В принятом Законе реализована схема, согласно которой такой иностранный депозитарий (номинальный держатель, доверительный управляющий) признается получателем доходов и должен либо представить информацию о своем налоговом резидентстве для определения размера налоговой ставки, применяемой в отношении перечисляемых ему доходов, либо раскрыть и документально подтвердить информацию о лицах, открывших счета «депо» в таком иностранном депозитарии (у номинального держателя или доверительного управляющего), и их налоговом резидентстве.

Законодательствами офшоров запрещено раскрытие информации о бенефициарах. Если номинальный держатель (иностранный депозитарий, доверительный управляющий) является налоговым резидентом офшора (зоны с льготным по сравнению с РФ налоговым режимом, не имеющей с РФ соглашения об устранении двойного налогообложения доходов), то в отношении перечисляемых ему средств будет применена вновь введенная ставка 30%.

Аналогичный порядок и аналогичная ставка 30% введена в рамках налога на прибыль – в отноше-

нии дивидендов, выплачиваемых по российским ценным бумагам иностранным номинальным держателям (иностранным депозитариям, доверительным управляющим), которые являются резидентами зон с пониженной налоговой нагрузкой по сравнению с РФ, не имеющих с РФ соглашений об устранении двойного налогообложения, и не раскрывающих своих бенефициаров и их налогового резидентства.

Очень важным является то, что на налогового агента (российского депозитария) не возлагается обязанность по исчислению и уплате суммы налога, не удержанного им вследствие представления ему организацией, действующей в интересах третьих лиц, недостоверной и (или) неполной информации и (или) документов, а также в случае отказа такой организации представить по запросу налогового органа, проводящего камеральную или выездную налоговую проверку, информацию и документы, предусмотренные НК РФ. Такая схема является традиционной, обычно применяемой для борьбы с офшорами.

Согласно опубликованной в экономической прессе информации, в недрах Минфина России разрабатывается еще одна, более радикальная новелла, связанная с ужесточением общих правил предоставления налоговых льгот по дивидендным выплатам: предлагается вначале заставить налогоплательщиков заплатить налоги без учета льгот, а потом предъявлять документы и расчеты по льготам¹ и пр.

Это предложение, как нам кажется, экономически не выверено: если инвестор может заблаговременно подтвердить свои права на налоговую льготу, то не следует создавать ему искусственных препятствий для получения дохода. Некорректность во взаимоотношениях с добросовестными инвесторами приведет к дискредитации Москвы как возможного финансового центра.

3. Федеральным законом от 2 ноября 2013 г. № 307-ФЗ внесены изменения в главу 30 НК РФ «Налог на имущество организаций», согласно которым регионам предоставляется право взимать налог на имущество с торгово-офисной недвижимости (административно-делового центра) исходя из ее кадастровой стоимости (которая приближена к рыночной). Следует обратить внимание на то, что

1 М. Папченкова: «Инвесторам ужесточают льготный режим. Налоговые льготы по дивидендным доходам можно будет получить только в порядке возмещения после полной уплаты налогов. Проект Минфина считают новым способом борьбы с офшорами. Для инвесторов это «катастрофа», сетуют эксперты». См. сайт bfm.ru 29.10.2013 г.

применение в условиях стагнации экономики ставок налога в размере 1,5–2% от рыночной стоимости может оказаться чрезмерно тяжелым для бизнеса. Эти ставки – по существу предельные даже для развитых стран. Обычно при переходе на рыночные оценки стоимости недвижимости не рекомендуется применять ставки свыше 0,2–0,5%. Это в какой-то степени позволило бы преодолеть шок от роста оценочной стоимости недвижимости и не привело бы к единовременной убыточности бизнеса на соответствующей территории. По оценкам участников рынка, балансовая стоимость объектов в РФ нередко составляет 10% от кадастровой. То есть десятикратный рост оценочной стоимости целесообразно было бы смягчить кратным уменьшением ставки².

Статьей 378.2 НК РФ дано определение административно-делового центра – им признается отдельно стоящее нежилое здание (строение, сооружение), помещения в котором принадлежат одному или нескольким собственникам, и которое отвечает хотя бы одному из следующих условий:

1) здание (строение, сооружение) расположено на земельном участке, один из видов разрешенного использования которого предусматривает размещение офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения;

2) здание (строение, сооружение) предназначено для использования или фактически используется в целях делового, административного или коммерческого назначения. При этом:

– здание (строение, сооружение) признается предназначенным для использования в целях делового, административного или коммерческого назначения, если назначение помещений общей площадью не менее 20% общей площади этого здания (строения, сооружения) в соответствии с кадастровыми паспортами соответствующих объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) таких объектов недвижимости предусматривает размещение офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры (включая централизованные приемные помещения, комнаты для проведения встреч, офисное оборудование, парковки);

– фактическим использованием здания (строения, сооружения) в целях делового, административного или коммерческого назначения признается использование не менее 20% его общей площади для размещения офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры (включая централизован-

2 Р. Макаров, «Российскому бизнесу подставили ножку», сайт mk.ru от 28.10.2013 г. economics/ realestate/ article/ 2013/10/28/937421.

ные приемные помещения, комнаты для проведения встреч, офисное оборудование, парковки).

Как видим, определение административно-делового центра можно толковать достаточно широко, что неизбежно на первых порах приведет к спорным ситуациям. Полагаем, что под это определение могут попасть объекты, принадлежащие госкорпорациям, объекты федеральной собственности и муниципальных образований, что может повлиять на дополнительный рост расходов федерального и муниципальных бюджетов, увеличение их дефицитности.

4. Наряду с ужесточением налоговой политики в рассматриваемый период времени были введены некоторые налоговые льготы, которые нам представляются весьма неоднозначными. Не вполне понятно, кто их инициировал, с каким экономическим обоснованием, и кто из профильных экономических структур проводил экспертизу.

Федеральным законом от 2.11.2013 г. № 301-ФЗ внесены изменения в ряд законодательных актов РФ, в том числе, в НК РФ. Поправками в ст. 266 и 297.3 на кредитные кооперативы и микрофинансовые организации были распространены льготы, ранее предусмотренные исключительно для банков. В частности, ст. 266 установлено, что «кредитные потребительские кооперативы и микрофинансовые организации вправе формировать резервы по сомнительным долгам в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам». А ст. 297.3 предусматривается, что «кредитные потребительские кооперативы и микрофинансовые организации вправе, кроме резервов по сомнительным долгам, предусмотренных ст. 266 НК РФ, создавать резервы на возможные потери по займам».

Полагаем необходимым сделать некоторые пояснения. В рамках НК РФ банкам была предоставлена исключительная льгота, которой не было у других отраслей. Поскольку банки зарабатывают тем, что временно свободные чужие средства (средства вкладчиков) размещают на финансовом рынке на длительные сроки, т.е. делают доступными для производственных инвестиций, государство пошло на то, чтобы смягчить последствия для экономики ситуации с невозвратом кредитов, а именно относить на уменьшение налоговой базы не только суммы невозвращенных кредитов, не покрытые из предоставленного банкам обеспечения, но и неполученные банками проценты по таким кредитам – для того, чтобы банки имели возможность исполнять свои обязанности перед вкладчиками. Эта схема является своего рода дополнитель-

ным защитным контуром бесперебойной работы банковской системы наряду с требованием привлечения обеспечения под выдаваемые кредиты, введением системы страхования вкладов и обязательными банковскими резервами, размещаемыми на счетах ЦБ РФ.

Микрофинансовые организации не несут такой важнейшей социальной нагрузки, как банки. По своему экономическому существу это – касса взаимопомощи, основанная на платном предоставлении денег в долг без обеспечения. Отсутствие обеспечения придает авантюрный и спекулятивный характер отношениям. Риски невозвратов компенсируются чрезмерно высокой процентной ставкой. Вместо того, чтобы своевременно решить вопросы о допустимых границах такой деятельности, органы банковского надзора, видимо, упустили вопросы контроля за микрофинансовыми организациями, что, по нашему мнению, привело к опосредованному вовлечению ресурсов обычных коммерческих банков (включая размещенные у них средства вкладчиков) в спекуляции на этом высокорискованном рынке.

Мы рассматриваем распространение исключительной банковской налоговой льготы на микрофинансовые организации как прямое лоббирование этой деятельности, которая неизбежно будет работать на разрушение стабильности и устойчивости банковской системы, поскольку отвлекает средства из производственной сферы (где, собственно, формируется прибавочный продукт, являющийся реальным источником банковского дохода – процентов) на рынок необеспеченных финансовых спекуляций.

Лоббистский характер льготы подтверждается тем, что установленный Законом механизм не предусматривает защиты интересов бюджета. Списание невозвращенных займов и недополученных процентов за счет уменьшения налоговой базы означает, что долги с клиентов также должны быть немедленно списаны и клиенты – уведомлены о таком списании¹ Микрофинансовые организации при таких списаниях долгов и неполученных процентах за счет резервов, сформированных из прибыли до налогообложения, незамедлительно оказываются налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) и должны направлять в налоговые инспекции по месту своей регистра-

1 Видимо, при предоставлении налоговой льготы микрофинансовым организациям в виде списания необеспеченных кредитов и недополученных процентов за счет бюджета законодатели просто «забыли», что тем самым одновременно погашаются долги физических лиц – заемщиков перед кредиторами, и у них остается только обязанность по уплате НДФЛ с погашенных сумм.

ции информацию о каждом факте списания и размере налоговой базы по НДС по каждому такому клиенту (для клиента списание долга – это доход, полученный в натуральной форме). А если заемщиком оказался иностранец, то микрофинансовая организация, наверное, должна будет уплатить не удержанный ею как источником дохода этого лица НДС, а также принять меры к возмещению утраченных бюджетных ресурсов. В противном случае возникает еще один серьезный канал безналоговой утечки капитала – в отношении микрофинансовых организаций применяется специальное отраслевое законодательство, которым не установлены ограничения в части заемщиков.

Если такие долги продаются микрофинансовой организацией коллекторской организации с дисконтом, то дисконт за счет резервов списываться не должен, равно как не должен уменьшать налогооблагаемую базу (прибыль) микрофинансовой организации, потому что в противном случае дисконт повлияет на уменьшение совокупной налоговой базы, т.к. будет учтен дважды: у микрофинансовой организации – в составе резервов (расходов) и у коллектора – в составе доходов. Принятый Закон, к сожалению, не оговаривает обязанность микрофинансовой организации восстановить в облагаемых внереализационных доходах суммы начисленных резервов в случае продажи долга заемщика – коллектору.

Возможность выбора для микрофинансовой организации той или иной формы списания с баланса долгов по необеспеченным потребительским кредитам в отношении конкретных заемщиков содержит большие коррупционные риски: либо долг с заемщика списывается (в том числе частично погашается за счет средств бюджета – в виде недопоставленного налога на прибыль микрофинансовой организации, т.е. средства по существу дарятся заемщику) и заемщик платит всего лишь 13% налога НДС по списанному долгу, либо микрофинансовая организация «продает» его долг коллектору для взыскания с должника в полном объеме с процентами.

Все эти вопросы, к сожалению, не нашли отражения в принятом документе, что свидетельствует о том, что Закон принимался исключительно с целью списания убытков и неполученных доходов микрофинансовых организаций за счет бюджета.

5. Минфин России и ФНС России продолжают публикацию разъяснений по вопросам, касающимся заполнения уведомления о контролируемых налоговыми органами финансовых сделках между взаимосвязанными лицами, в том числе кредит-

ными организациями. В частности, этим вопросам посвящено письмо ФНС России от 1.11.2013 г. № ОА-4-13/19652, которым разъясняются вопросы оформления единым уведомлением информации по группе однородных сделок с ценными бумагами (Минфин России и ФНС России рекомендуют следовать общим правилам признания товаров идентичными, а условия сделки – сопоставимыми, учитывая, что НК РФ не содержит специальных норм, квалифицирующих эти понятия применительно к ценным бумагам). Разъясняются также вопросы отражения в Уведомлении контролируемых сделок, предметом которых являются долговые обязательства (займы, кредиты, депозиты и пр.), операции с валютой и драгоценными металлами, осуществляемые кредитными организациями, операции с производными финансовыми инструментами¹, операции по сделкам типа «валютно-процентный СВОП», операции с векселями и др.

Следует отметить, что, по сравнению с ранее опубликованными разъяснениями о заполнении Уведомления о контролируемых сделках, рассматриваемое письмо Минфина России и ФНС России от 1.11.2013 г. № ОА-4-13/19652 не исследовалось высшими судебными инстанциями и, следовательно, пока не может считаться инкорпорированным в действующее налоговое законодательство.

6. Письмом Минфина России от 28.10.2013 г. № 03-04-07/45465 и ФНС России от 8.11.2013 г. № БС-4-11/20000 разъясняется вопрос обложения НДС доходов в виде действительной стоимости доли в уставном капитале общества, выплачиваемых при выходе участника из общества.

Суть проблемы в следующем. Определением Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ) от 16.07.2009 г. № 1015-О-О доли в уставном капитале ООО были отнесены к имущественным правам и имуществом не являются, следовательно, в случае продажи такой доли имущественный налоговый вычет по НДС не предоставляется.

Вместе с тем возможность вычета расходов на приобретение физическим лицом доли в уставном капитале при налогообложении доходов, связанных с реализацией (погашением) физическим лицом такой доли, прямо регламентирована абзацем вторым подп.1, п.1 ст.220 НК РФ, хотя вычет расходов в рамках этой статьи является разновидностью имущественного вычета.

1 В рамках НК РФ термин «производные финансовые инструменты» транспонирован в термин «финансовые инструменты срочных сделок», с некоторыми ограничениями; разъяснения приведены в ст. 214.1 и ст. 301 НК РФ.

В рассматриваемом письме Минфина России от 28 октября 2013 г. № 03-04-07/45465 и ФНС России от 8.11.2013 г. № БС-4-11/20000 разъясняется: «Статьей 210 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. Таким образом, при выходе участника из общества выплаченная ему действительная стоимость доли подлежит обложению налогом на доходы физических лиц на общих основаниях с полной суммы выплаченного дохода», – т.е. без вычета затрат на приобретение доли. Вместе с тем, полагаем, что Минфин России и ФНС России должны учитывать и то обстоятельство, что абзац второй пп.1 п.1 ст. 220 может трактоваться как специальная норма в отношении доходов от реализации (погашения) доли в уставном капитале. В этом случае, независимо от того, что расходы являются разновидностью имущественного вычета, они могут приниматься в уменьшение налоговой базы от реализации (погашения) долей участия в капитале. Такой подход соответствует позиции Верховного суда РФ (далее – ВС РФ). В Обзоре законодательства и судебной практики ВС РФ за III квартал 2007 г., утвержденном Постановлением Президиума Верховного Суда РФ от 7 ноября 2007 г. (было принято до Определения КС РФ и не было скорректировано после выхода упомянутого Определения КС РФ) отмечается, что согласно абзацу второму подп.1 п.1 ст. 220 при продаже доли (ее части) в уставном капитале организации «налогоплательщик может уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов».

В некоторых разъяснениях Минфин России и ФНС России ранее занимали позицию, схожую с упомянутой позицией ВС РФ. Например, в письме от 6.04.2011 г. № КЕ-4-3/5392 разъяснялось, что «... при реализации доли в уставном капитале организации, независимо от срока обладания правом, налогоплательщик (физическое лицо) вправе уменьшить сумму полученного дохода на сумму документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением указанной доли, а также на сумму документально подтвержденных расходов по дополнительно вносимым в уставный капитал взносам (вкладам) при условии регистрации увеличения уставного капитала в установленном действующим законодательством порядке».

Таким образом, полагаем, что в случае, если при погашении (реализации) доли физического лица в уставном капитале налог был удержан налоговым агентом с полной суммы дохода такого физического лица, т.е. без зачета произведенных им расходов на приобретение доли в уставном капитале, то такое физическое лицо вправе в дальнейшем самостоятельно обратиться в налоговый орган для зачета расходов, понесенных при приобретении доли в уставном капитале, в уменьшение текущей налоговой базы по НДФЛ.

Эксперты отмечают неоднозначность позиций судебных органов при принятии решений о возможности применения вычета расходов на приобретение физическим лицом доли в уставном капитале при ее реализации (погашении). По некоторым делам решения принимаются в пользу учета таких расходов. Другие судебные органы считают, что налогоплательщик не вправе применять имущественный налоговый вычет (в целом и в части, относящейся к расходам на приобретение) к отношениям по реализации имущественных прав независимо от наличия специальной нормы в абзаце втором п. 1, подп.1 ст. 220. Обзор судебной практики приведен, например, в материалах Информационной системы «Консультант Плюс»¹.

7. Письмом Минфина России и ФНС России от 1 ноября 2013 г. № НД-4-8/19645@ разъяснен вопрос о порядке списания сумм излишне уплаченных налогоплательщиком налогов, пеней и штрафов. В частности, разъяснено следующее. В соответствии со ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика. В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки (задолженности). Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет. Налоговые органы обязаны сообщать налогоплательщику о каждом факте переплаты в течение 10 дней со дня ее обнаружения.

Если налогоплательщик был своевременно уведомлен о переплате и при этом не подавал заяв-

¹ «Продажа физическим лицом доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью: некоторые спорные вопросы исчисления НДФЛ». Материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 24 января 2011 г. А.В. Жигачевым. Редакция подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ не была изменена по состоянию на 26.11.2013 г., т.е. проведенный анализ судебных решений сохраняет свою актуальность.

ления о возврате (зачете) указанной суммы, не представлял в налоговые органы бухгалтерскую и налоговую отчетность, в соответствии с которой возможно было произвести зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей, то решением руководителя налоговой инспекции сумма такой переплаты по истечении 3-х лет может быть списана¹. У налогоплательщиков, осуществ-

ляющих финансово-хозяйственную деятельность, представляющих в налоговый орган бухгалтерскую и налоговую отчетность и не направлявших в налоговый орган обращения с просьбой о списании переплаты, списание сумм излишне уплаченных налогов решением руководства налоговой инспекции, по разъяснению Минфина России и ФНС России, является неправомерным. ●

1 В доходы бюджета. – Прим. авт.