

Письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах

Действующее в России законодательство о налогах и сборах не отличается ясностью изложения нормативного материала и стабильностью, поэтому при практическом применении его норм зачастую возникают сложные, недостаточно урегулированные или просто противоречивые ситуации. Многие законодательные положения могут иметь неоднозначный смысл, что не способствует их единообразному толкованию не только субъектами налогообложения, но и финансовыми и фискальными органами. В связи с этим актуальность приобретает разъяснительная работа, проводимая в сфере налогообложения уполномоченными органами государственной власти и местного самоуправления. Рассмотрению процедуры получения письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах, их правовому статусу и последствиям выполнения субъектами налогообложения посвящена настоящая статья.

Базовые положения о письменных разъяснениях содержатся в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ). В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики (плательщики сборов, налоговые агенты) имеют право получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований – по вопросам применения, соответственно, законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах. Данному праву налогоплательщиков корреспондирует соответствующая обязанность финансовых органов, предусмотренная ст. 34.2 НК РФ.

С другой стороны, согласно подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ, налогоплательщики вправе получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения. Корреспондирующая этому праву обязанность налоговых органов предусмотрена в подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ.

Таким образом, чтобы получить официальный ответ, прежде всего необходимо четко представлять, куда именно следует обращаться со своим вопросом – в финансовое ведомство или в налоговую службу. Соответствующие положения НК РФ достаточно абстрактны, поэтому возникает вопрос о разграничении полномочий финансовых и налоговых органов в части осуществления разъяснительной работы.

В данной связи необходимо отметить, что в рамках проводимой в России административной реформы были существенно изменены система и структура государственного управления, в частности, в сфере публичных финансов. Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»¹⁴⁵ МНС России было преобразовано в ФНС России, а ряд функций упраздненного МНС России были переданы Минфину России.

Правовой статус Минфина России определен в Положении о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденном постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329¹⁴⁶. Согласно п. 1 данного Положения, Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию различных видов экономической деятельности, в частности, налоговой. Минфин России координирует и контролирует деятельность находящихся в его ведении служб, в том числе ФНС России (п. 2 Положения).

В соответствии с п. 13 ст. 54 Федерального закона от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ¹⁴⁷, НК РФ был дополнен статьей 34.2, закрепившей переход в ведение Минфина России функций, ранее принадлежавших исключительно МНС России: дача письменных разъяснений налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также утверждение форм расчетов по налогам и налоговым декларациям, порядка их заполнения. Указанные полномочия Минфина России были закреплены также в подп. 5.2.4 и п. 5.7 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации.

¹⁴⁵ РГ. – 2004. 12 марта.

¹⁴⁶ РГ. – 2004. 31 июля.

¹⁴⁷ РГ. – 2004. 1 июля.

Правовой статус налоговых органов определен п. 1 ст. 30 НК РФ и ст. 1 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации». Согласно данным актам, налоговые органы – единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов и иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации. Указанная система состоит из федерального органа исполнительной власти (ФНС России) и подведомственных ему территориальных органов.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции, установленной Положением о Федеральной налоговой службе (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506)¹⁴⁸. Пункт 6.3 данного Положения предоставляет ФНС России право давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности.

Обязанности налоговых органов определены ст. 32 НК РФ. Среди прочих указаны и обязанности бесплатно информировать (в том числе и в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения (подп. 4 п. 1 ст. 32), а также руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (подп. 5 п. 1 ст. 32).

В целях повышения качества исполнения налоговыми органами государственной функции по бесплатному информированию субъектов налогообложения приказом Минфина России от 18 января 2008 г. № 9н был утвержден Административный регламент, которым определены требования к порядку исполнения данной функции, а также сроки и последовательность действий должностных лиц налоговых органов применительно к каждой административной процедуре¹⁴⁹ (далее – Регламент).

¹⁴⁸ СЗ РФ. – 2004. № 40. – Ст. 3961.

¹⁴⁹ См.: Административный регламент Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения, утвержденный приказом Минфина России от 18 января 2008 г. № 9н // РГ. – 2008. 13 мая. Документ вступил в силу 24 мая 2008 г.

Согласно п. 13 Регламента, должностные лица налоговых органов, ответственные за исполнение указанной государственной функции, обязаны принимать все необходимые меры для исчерпывающих ответов на обращения налогоплательщиков, используя информационные ресурсы налоговых органов, информационно-справочные системы, действующие нормативные правовые акты, а также разъяснения Минфина России и методические материалы. При этом налоговые органы не уполномочены давать правовую оценку действующего законодательства. В случае если поставленный в письменном обращении вопрос не урегулирован законодательством о налогах и сборах и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также отсутствует разъяснение Минфина России по указанному вопросу, налоговый орган должен сообщить об этом в своем ответе налогоплательщику (п. 54 Регламента).

Таким образом, видно, что в настоящее время полномочия по ведению разъяснительной работы и предоставлению письменных разъяснений налогоплательщикам отделены от полномочий по информированию и переданы исключительно Минфину России. Как указывается в письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 21 сентября 2004 г. № 03-02-07/39¹⁵⁰, по вопросам применения законодательства о налогах и сборах следует обращаться в Минфин России и другие финансовые органы. Напротив, в конкретных хозяйственных ситуациях по вопросам о порядке исчисления и уплаты налогов следует обращаться в налоговые органы по месту своего учета.

Иными словами, налоговые органы уполномочены лишь информировать субъектов налогообложения о существовании отдельных норм законодательства о налогах и сборах. Информирование в данном случае должно пониматься как доведение до сведения налогоплательщика (воспроизведение) информации, содержащейся в законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах.

В отличие от перечисленных вопросов, входящих в компетенцию налоговых органов, финансовое ведомство дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, т. е. поясняет, как в том или ином случае применяются конкретные нормы. Исследуя спорный вопрос налогообложения, финансовый орган не просто указывает норму, которой следует руководствоваться в данной ситуации, но и определяет условия и пределы применения этой нормы.

Задача финансовых органов – толкование действующего законодательства. В тех случаях, когда необходим аналитический подход (например, кон-

¹⁵⁰ Нормативные акты для бухгалтера. – 2004. № 19.

кретную ситуацию могут регулировать несколько норм, существует пробел в законодательстве), ответ будет включать методологическое разъяснение законодательства не только налогового, но и отраслевого: гражданского, семейного, трудового и др. При этом финансовые органы не оценивают налоговые последствия каких-либо действий налогоплательщика. К обязанностям финансового ведомства не относится консультирование предпринимателей по выбору наиболее оптимального для них порядка уплаты налога, проведение экспертиз договоров, учредительных и иных документов организаций, методик оценки показателей финансово-хозяйственной деятельности субъектов налогообложения, а также оценка конкретных хозяйственных операций и подтверждение экономического характера проводимых в организации акций¹⁵¹. Также финансовые органы не рассматривают конкретные споры и разногласия, возникшие у налогоплательщика с налоговыми органами, иными органами и организациями¹⁵².

Однако направляемый в финансовый орган запрос должен касаться фактически произведенной в рамках хозяйственной деятельности предпринимателя операции, по которой данный предприниматель является к тому же налогоплательщиком. Финансовый орган вправе отказать в ответе по гипотетической операции, которая может возникнуть лишь в будущем, поскольку предприниматель на момент составления запроса не является налогоплательщиком по такой операции.

Как известно, основная причина обращения за разъяснениями – нечеткое определение в российском налоговом законодательстве используемых терминов, а также установленных правил исчисления и уплаты налогов. За официальной позицией по указанным вопросам надо обращаться в финансовые органы. Федеративное устройство России обусловило многоуровневую систему налогов и сборов, которая структурирована по территориальному признаку: федеральные налоги и сборы, региональные налоги, местные налоги. Поэтому законодательство Российской Федерации о налогах и сборах разъясняет Минфин России, а законодательство субъектов РФ о налогах и сборах и нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах – финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований, соответственно.

Следование письменным разъяснениям финансовых и налоговых органов может служить решающим аргументом в защиту налогоплательщика.

Так, в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение письменных разъяснений финансово-

го, налогового или другого уполномоченного органа государственной власти исключает вину лица в совершении налогового правонарушения и тем самым освобождает его от уплаты штрафа. А согласно п. 8 ст. 75 НК РФ не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им указанных разъяснений.

Однако для того чтобы не были начислены пени и взысканы штрафы, разъяснения, которым следовал налогоплательщик, должны удовлетворять нескольким условиям.

Прежде всего, разъяснения должны быть даны уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа). В сфере налогов и сборов разъяснения могут даваться не только финансовыми и налоговыми органами, но и другими органами государственной власти, например, таможенными органами – по вопросам исчисления и уплаты налогов, взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, или органами Пенсионного фонда РФ – по вопросам исчисления и уплаты страховых взносов. При этом должен соблюдаться принцип компетентности, т. е. акты, изданные с превышением полномочий властного субъекта, не должны признаваться судами в качестве обстоятельства, освобождающего от уплаты пеней и штрафов.

Далее, разъяснения должны по смыслу и содержанию относиться к тому налоговому или отчетному периоду, в котором образовалась недоимка, независимо от даты издания разъяснения, и основываться на полной и достоверной информации, представленной налогоплательщиком. От начисления пеней налогоплательщик, кроме того, может быть освобожден только в соответствии с теми разъяснениями, которые были даны после 31 декабря 2006 г.

При этом разъяснения должны быть даны или непосредственно налогоплательщику, или «неопределенному кругу лиц», но не третьим лицам. Если налогоплательщик воспользовался индивидуально-правовым разъяснением, адресованным другому налогоплательщику, он не вправе ссылаться на него в обоснование своей невиновности. Это не касается, однако, филиалов, представительств и прочих обособленных подразделений, выполняющих разъяснения, адресованные их головной организации.

Очевидно, что никаких проблем не возникнет, если налогоплательщик сам отправит запрос в Минфин России и сам же получит на него ответ. С разъяснениями «для неопределенного круга лиц» сложнее, поскольку ни Минфин России, ни ФНС России не указывают в своих письмах, какие из них предназначены для широкого использования. Поэтому, найдя в справочной правовой системе или на официальном сайте соответствующего

¹⁵¹ См.: письма Минфина России от 6 декабря 2006 г. № 03-03-04/1/817, от 29 января 2007 г. № 03-03-06/1/44, от 1 августа 2007 г. № 03-03-06/4/103.

¹⁵² См.: письмо Минфина России от 9 февраля 2007 г. 03-11-04/3/42.

госоргана подходящее письмо, субъект налогообложения будет вынужден самостоятельно, на свой страх и риск решить вопрос о том, является ли данное в письме разъяснение адресованным «неопределенному кругу лиц». В первую очередь таким разъяснением можно считать письмо, содержащее формулировку: «В связи с многочисленными обращениями налоговых органов и налогоплательщиков по вопросу правомерности применения», «В связи с многочисленными вопросами по учету» или «Доведите настоящие разъяснения до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков». То есть письмо, в котором прямо указано, что ответ, данный применительно к приведенной в письме ситуации, может быть использован всеми налогоплательщиками, поскольку направлен на установление единообразного порядка налогообложения. К этой же группе можно отнести письма, в которых Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России разъясняет применение положений той или иной главы НК РФ для налогоплательщиков, осуществляющих конкретные виды деятельности. Правда, таких писем немного.

Кроме того, существуют письма ФНС России, в которых сообщается: «Указанные разъяснения направляются для сведения и учета в работе налоговых органов» или «Доведите данное письмо до нижестоящих налоговых органов». В таких случаях приложением к письму ФНС России является письмо Минфина России, содержащее соответствующее разъяснение. Не все специалисты в области налогового права признают, что такие разъяснения освободят налогоплательщика от уплаты пеней и штрафов, поскольку они направлены конкретно нижестоящим налоговым органам, а значит, их нельзя считать адресованными неопределенному кругу лиц. Представляется, однако, что данный подход не совсем верен, и налогоплательщики вполне могут руководствоваться и такими разъяснениями. Сам факт доведения до нижестоящих налоговых органов разъяснений с указанием учитывать их в работе свидетельствует о рекомендации ФНС России руководствоваться соответствующим письмом Минфина России при применении тех или иных положений НК РФ. Следовательно, такое письмо рассчитано на многократное применение налоговыми органами, в том числе при осуществлении ими функций налогового контроля в отношении неопределенного круга налогоплательщиков. Учитывая данное обстоятельство, суд в спорной ситуации, скорее всего, примет сторону налогоплательщика и признает возможность применения указанных писем в качестве разъяснений, адресованных неопределенному кругу лиц.

В то же время во многих случаях выпускаемые финансовым ведомством разъяснения оформляются в виде ответов на частные запросы налогоплательщиков, но при этом содержат информацию,

актуальную для широкого круга налогоплательщиков. В связи с этим возникает вопрос: можно ли признать такие разъяснения адресованными неопределенному кругу лиц и освобождают ли они от уплаты пеней и штрафов?

Существуют две противоположные точки зрения. Согласно первой, разъяснения могут быть признаны адресованными неопределенному кругу лиц только в том случае, если в тексте письма будет указано, что разъяснения даны для всех налоговых органов и налогоплательщиков. Согласно второй, если разъяснения были даны по запросу другого налогоплательщика, но при этом надлежащим образом оформлены, опубликованы и касаются ситуации, актуальной для широкого круга лиц, то такие разъяснения также могут быть признаны адресованными неопределенному кругу лиц.

Российские суды в ряде случаев придерживались второй позиции. Так, в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 19 сентября 2006 г. № 13322/04¹⁵³ указано, что сам факт направления письма конкретному лицу по его обращению не исключает более широкого действия этого письма, если в нем содержатся обязательные правила поведения, адресованные неопределенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение. Федеральные арбитражные суды округов не столь категоричны в своих утверждениях, однако в некоторых случаях освобождали налогоплательщиков от налоговых санкций, если они руководствовались письмом Минфина России, являющимся ответом на частный запрос, хотя и без признания письма нормативным правовым актом¹⁵⁴.

Минфин России не давал прямого ответа на вопрос о том, какие именно разъяснения следует признавать адресованными неопределенному кругу лиц. Однако в письме от 16 ноября 2006 г. № 03-02-07/1-325¹⁵⁵ указал, что другие налогоплательщики не смогут руководствоваться письмом уполномоченного органа государственной власти (уполномоченного должностного лица этого органа), адресованным конкретному налогоплательщику, в том случае, если оно не содержит вопросов общего характера и подготавливалось на основе исследования фактических обстоятельств, характерных только для автора запроса, а также актуально только применительно к правоотношениям, возникшим в конкретном налоговом (отчетном) периоде.

¹⁵³ Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2006. № 11

¹⁵⁴ См., например: постановления ФАС Центрального округа от 6 июля 2006 г. по делу № А64-11927/05-22, от 8 мая 2007 г. по делу № А62-5098/2006; ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 марта 2006 г. № А33-15242/05-Ф02-1006/06-С1 по делу № А33-15242/05, от 7 февраля 2007 г. № А58-7354/05-Ф02-2/07 по делу № А58-7354/05; ФАС Дальневосточного округа от 4 июля 2007 г., 11 июля 2007 г. № Ф03-А24/07-2/933 по делу № А24-3354/06-14.

¹⁵⁵ Документ опубликован не был. – Приводится по данным СПС «КонсультантПлюс».

Таким образом, пояснения Минфина России, изложенные в данном письме, косвенно свидетельствуют в пользу второй точки зрения. В случае если разъяснение оформлено в виде ответа на запрос конкретного налогоплательщика, но в то же время дано по ситуации, актуальной для неопределенного круга лиц, и опубликовано, другие налогоплательщики вправе рассматривать его как адресованное неопределенному кругу лиц. И если впоследствии налоговый орган откажется признать письмо Минфина России с ответом на частный запрос в качестве разъяснения, освобождающего налогоплательщика от уплаты пеней и штрафов, можно отстаивать свою позицию в суде, ссылаясь, в частности, на письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. № 03-02-07/1-325.

С другой стороны, в письме Минфина России от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138¹⁵⁶ высказывается противоположная точка зрения на рассматриваемый вопрос. Как указывает Министерство, его письменные разъяснения не отвечают критериям нормативного правового акта, а потому не могут иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц. Следовательно, они не обязательны для исполнения ни налоговыми органами, ни налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) и должны восприниматься наряду с иными публикациями специалистов в области налогов и сборов.

Поскольку разъяснения Минфина России не являются нормативными правовыми актами, они не подлежат обязательной публикации. Содержащиеся в различных правовых базах данных и прочих изданиях письменные разъяснения Минфина России, Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, предоставленные по запросам конкретных налогоплательщиков, не содержат всей необходимой информации, позволяющей сделать вывод о существовании задаваемого вопроса, что может привести к неверной трактовке сути предоставленного Минфином России ответа. Публикация указанных писем осуществляется в неофициальном порядке (за исключением публикации на официальных сайтах Минфина России и ФНС России), в связи с чем Минфин России не может обеспечить соответствие опубликованной в неофициальном порядке информации реальному содержанию письма и соответствующего запроса. На основе вышеизложенного Минфин России указывает, что выполнение налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) письменных разъяснений, которые были адресованы не ему, не влечет за собой применение норм п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ.

Представляется, что данная позиция в ряде случаев ведет к злоупотреблениям и нарушает

принцип равенства всех перед законом и судом, гарантированный ч. 1 ст. 19 Конституции РФ. Также следует помнить и о положениях п. 7 ст. 3 НК РФ, позволяющего все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толковать в пользу налогоплательщика.

В рамках проводимых налоговыми органами контрольных мероприятий во многих случаях обнаруживаются нюансы, существование которых делает невозможным использование письменных разъяснений, адресованных другому налогоплательщику. Однако для целей подготовки разъяснений значение имеют только обстоятельства, формирующие юридический состав, который может быть установлен при обращении к тексту разъяснения. Поэтому если по главным позициям, имеющим значение для исчисления и уплаты налогов, конкретные хозяйственные операции идентичны, представляется возможным использование письменных разъяснений, адресованных другому налогоплательщику. Если Минфин России дает разные ответы на один и тот же вопрос либо предоставляет разъяснение, не соответствующее налоговому законодательству, это не должно ущемлять права налогоплательщиков.

Для налоговых органов Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ¹⁵⁷ с 1 января 2007 г. введена прямая обязанность руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ). Данная новелла вызывает среди специалистов по налоговому праву достаточно много вопросов, что можно объяснить следующим.

Введение обязанности налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России является дополнительной гарантией защиты прав и законных интересов субъектов налогообложения и в этом смысле, безусловно, должно оцениваться положительно. Ранее по итогам налоговой проверки налоговый орган вправе был доначислить налогоплательщику сумму налогов и пени, а также привлечь его (при наличии оснований) к ответственности за совершение налогового правонарушения, даже несмотря на то, что налогоплательщик руководствовался в своей хозяйственной деятельности письменными разъяснениями Минфина России. В качестве обоснования своей правоты налоговые органы при этом приводили довод о том, что их трактовка конкретного положения о порядке исчисления и уплаты налога не совпадает с трактовкой этого положения Минфином России, и, если бы налогоплатель-

¹⁵⁶ Документы и комментарии. – 2007. № 17.

¹⁵⁷ См.: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // РГ. – 2006. 29 июля.

щик обратился за разъяснениями не в Минфин России, а в налоговый орган по месту своего учета, то получил бы совсем другой ответ на интересующий его вопрос. С 1 января 2007 г. такая ситуация исключена.

Однако Минфин России в письме от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 указал, что его разъяснения не отвечают критериям нормативного правового акта, а потому не могут иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц. Следовательно, содержащиеся в данных разъяснениях положения не могут рассматриваться в качестве устанавливающих обязательные для налоговых органов правила поведения, подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля. А как же прямая обязанность налоговых органов руководствоваться разъяснениями Минфина России?

Расширительно толкуя подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ, Минфин России указал, что для налоговых органов обязательными являются только те разъяснения, которые адресованы непосредственно ФНС России. Последние рассматриваются как направляемые в рамках координации и контроля деятельности ФНС России и предназначенные для разъяснения позиции Минфина России как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области выработки налоговой политики, подведомственной федеральной службе. При этом данные разъяснения также не являются нормативными правовыми актами.

Получается, что налоговые органы могут не принимать во внимание даже те разъяснения, которые были адресованы проверяемому налогоплательщику. Такие разъяснения освобождают от уплаты пеней и штрафов, но, согласно позиции Минфина России, необязательны для налоговых органов, т. е. по таким разъяснениям возможны доначисление и взыскание недоимки. Настоящая позиция Минфина России не соответствует нормам НК РФ.

Согласно подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться всеми без исключения письменными разъяснениями Минфина России, независимо от того, адресованы они ФНС России, неопределенному кругу лиц или конкретному налогоплательщику. Данное положение Кодекса подтверждается п. 9.5 Регламента Минфина России, утвержденного Приказом Минфина России от 23 марта 2005 г. № 45н¹⁵⁸.

Представляется, что все письменные разъяснения Минфина России должны иметь равный статус для налоговых органов. Иная трактовка положений подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ неизбежно приведет к ущемлению прав и законных интересов на-

логоплательщиков как подчиненной стороны в налоговых правоотношениях.

В связи с этим особого внимания заслуживают вопросы ответственности уполномоченных госорганов (должностных лиц этих органов) за ненадлежащее исполнение государственной функции по информированию субъектов налогообложения, а также возможности обжалования письменных разъяснений госорганов.

В отношении налоговых органов данные вопросы разрешены на подзаконном уровне. В Административном регламенте ФНС России, утвержденном приказом Минфина России от 18 января 2008 г. № 9н, впервые на нормативном уровне выделены разделы, посвященные контролю за исполнением государственной функции по бесплатному информированию налогоплательщиков и ответственности должностных лиц налоговых органов за решения и действия (бездействие), принимаемые в ходе ее исполнения.

В п. 12 Регламента приводятся основания, при наличии которых налоговые органы вправе не информировать налогоплательщиков. В перечень таких оснований, в частности, входят обращения о предоставлении сведений, не подлежащих разглашению в соответствии с законодательством Российской Федерации, включая сведения, составляющие государственную или иную охраняемую законом тайну, или сведения конфиденциального характера; обращения о подтверждении правильности применения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах или о проведении экспертиз договоров, а также учредительных и иных документов организаций; дубликатные обращения, т. е. второй и последующие экземпляры одного обращения, направленные в различные органы государственной власти, или обращения, повторяющие текст предыдущего обращения, на которое уже дан ответ, – в целях прекращения бесконечной переписки с одним и тем же адресатом в тех случаях, когда предмет обращения уже исчерпан.

Должностные лица налоговых органов, ответственные за информирование налогоплательщиков, не вправе представлять налогоплательщикам недостоверную информацию, не соответствующую законодательству о налогах и сборах и иным нормативным правовым актам; представлять налогоплательщикам сведения, не подлежащие разглашению в соответствии с законодательством Российской Федерации (включая сведения, относящиеся к собственной безопасности налоговых органов, а также составляющие государственную или иную охраняемую законом тайну, или сведения конфиденциального характера); давать правовую оценку актов (решений), действий или бездействия налоговых органов и их должностных лиц, а также иных обстоятельств и событий (п. 14 Регламента).

¹⁵⁸ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2005. № 17.

Согласно п. 168 Регламента, за решения и действия (бездействие), принимаемые в ходе исполнения государственной функции по информированию налогоплательщиков, должностные лица налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Однако на законодательном уровне ответственность должностных лиц уполномоченных госорганов за непредоставление разъяснений или предоставление заведомо неправильных разъяснений в настоящее время прямо не установлена. Кроме того, не совсем понятно, каким образом налогоплательщик может узнать о ложном характере предоставленной ему информации. Если налогоплательщик обладает такой степенью правовой грамотности, что может самостоятельно проверить достоверность предоставленной ему информации, тогда ему нет необходимости обращаться за разъяснениями в госорган. Проблема в том, что ложность предоставленных госорганом разъяснений обнаруживается налогоплательщиком, как правило, уже на этапе привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, явившегося результатом выполнения неверных разъяснений. В связи с этим актуальным представляется вопрос о допустимости использования в сфере налогообложения гражданско-правовых положений о добросовестном заблуждении – применительно к проблеме возмещения ущерба, понесенного налогоплательщиком в связи с выполнением им неверных письменных разъяснений госоргана.

В гражданском праве добросовестное заблуждение – это неправильное представление лица о сделке, в которую оно вступило. Сделка, совершенная под влиянием существенного заблуждения, рассматривается как разновидность сделки с пороком воли и может быть признана недействительной по иску стороны, действовавшей под влиянием заблуждения. При этом заблуждение не обязательно должно быть связано с виной участников сделки (оно может возникнуть и вследствие случайных обстоятельств). Для признания сделки недействительной сторона, действовавшая под влиянием заблуждения, обязана доказать, во-первых, наличие заблуждения и, во-вторых, его существенное значение, т. е. факт того, что при отсутствии заблуждения сделка не была бы совершена. Случаи, в которых заблуждение признается существенным, законодательно не установлены – это решает суд.

Представляется, что сказанное выше про добросовестное заблуждение вполне применимо к положениям подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ в отношении освобождения от уплаты штрафа. Между тем в сфере частного права, если истец докажет, что заблуждение возникло по вине другой стороны, он вправе требовать от нее еще и возмещения

причиненного ему реального ущерба. Возникает вопрос: возможно ли такое в сфере налогообложения – в отношении недоимки и пени?

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ недоимка – это сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Иными словами, при совершении налогоплательщиком такого противоправного деяния, как просрочка уплаты налога (сбора). В случае если налогоплательщик совершает определенные налогово-значимые действия в связи с данными ему (либо неопределенному кругу лиц) письменными разъяснениями госоргана, то речь идет о невиновном совершении просрочки уплаты налога или сбора. Тем не менее указанные обстоятельства не исключают обязанности налогоплательщика доплатить налог (если имело место его занижение), поскольку обязанность платить законно установленные налоги и сборы является конституционной и подлежит исполнению даже в случае образования недоимки по налогу (сбору) в результате невиновных действий налогоплательщика.

Таким образом, недоимка, возникшая в связи с выполнением налогоплательщиком письменных разъяснений госоргана, ни при каких обстоятельствах не подлежит возмещению налогоплательщику.

В отношении пени Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ ст. 75 НК РФ была дополнена п. 8, согласно которому не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или иным уполномоченным органом государственной власти.

Пункт 170 Регламента содержит положение о том, что налогоплательщик вправе обжаловать акт (решение) налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных лиц при исполнении ими государственной функции по информированию, если, по мнению налогоплательщика, такой акт (решение), действия (бездействие) нарушают его права. Как указано в Регламенте, обжалование письменных разъяснений должно осуществляться в порядке, установленном разделом VII НК РФ. Тем не менее порядок обжалования в суде писем разъяснительного характера, издаваемых налоговыми, финансовыми и иными уполномоченными госорганами, до сих пор остается одним из самых дискуссионных вопросов теории налогового права, что объясняется отсутствием до настоящего времени единого мнения по поводу правовой природы указанных разъяснений.

Представляется верной позиция тех авторов, которые относят письменные разъяснения финансовых органов к ненормативным правовым актам

толкования¹⁵⁹. Данные акты призваны вскрыть смысл правового установления – внутреннее логическое содержание правовой нормы и ее цель. Поэтому, хотя официальное толкование и заканчивается изданием правового акта, оно не создает новой правовой нормы; в ходе его лишь уясняется действительный смысл нормы, заложенный в нее субъектом нормотворчества. Таким образом, правовая норма применяется исходя из смысла, выявляемого при чтении как самого нормативного правового акта, содержащего норму, так и из текста, содержащего ее толкование.

В связи с этим письма разъяснительного характера, издаваемые финансовыми органами, могут быть обжалованы в суде в качестве ненормативных правовых актов.

Согласно ст. 137 НК РФ, необходимым условием для обжалования ненормативного акта госоргана является наличие субъективного мнения заявителя о нарушении его прав обжалуемым актом. Аналогичные положения содержатся в Арбитражном процессуальном РФ и Гражданском процессуальном кодексах РФ (далее, соответственно, – АПК РФ, ГПК РФ). При этом в соответствии с нормами АПК РФ для обжалования ненормативного правового акта достаточно того, что он лишь затрагивает права заявителя и фактического нарушения прав еще не произошло (ч. 1 ст. 198 АПК РФ). Налогоплательщик может заблуждаться относительно факта нарушения своих прав конкретным актом госоргана, однако такое заблуждение не препятствует суду рассмотреть заявление этого лица по существу и дать оценку предмету спора.

В то же время на практике суды зачастую удовлетворяют требования заявителя только в том случае, когда уже имеются негативные последствия действия акта. Представляется, что акт, создающий угрозу нарушения прав налогоплательщика, следует признавать недействительным в порядке абстрактного нормоконтроля – до его вредного воздействия на хозяйственную деятельность налогоплательщика. В поддержку этого мнения можно привести позицию Конституционного Суда РФ, выраженную им в определении от 5 ноября 2002 г. № 319-О, согласно которой акты Минфина России подлежат обжалованию в судебном порядке, если они по своему содержанию порождают право налоговых органов предъявлять требования к

налогоплательщикам¹⁶⁰. Использование глагола «порождать» в данном случае означает: для обжалования акта финансового органа достаточно того, что у налогового органа появится право требовать от налогоплательщика исполнения каких-либо обязанностей, которые не предусмотрены законом, что может повлечь неблагоприятные последствия для налогоплательщика. Как указывает Конституционный Суд РФ, при рассмотрении подобных дел суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, что порядок и форма принятия обжалуемого акта соблюдены (или не соблюдены), а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах, и в каждом конкретном случае реально обеспечить эффективное восстановление нарушенных прав; иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции РФ. Аналогичные выводы содержатся и в ряде актов Высшего Арбитражного Суда РФ¹⁶¹.

Обжалование конкретного письменного разъяснения как нормативного правового акта возможно только в случае, если финансовый орган выйдет за рамки собственно толкования и вместо разъяснения действующей правовой нормы фактически создаст новую норму, уточняющую, изменяющую или дополняющую существующие. Вопрос о квалификации конкретного документа в качестве нормативного правового акта должен решаться исключительно исходя из сущности и содержания документа, а не из его формы и порядка принятия¹⁶².

Так, в решении от 6 марта 2007 г. № 15182/06 Высший Арбитражный Суд РФ указал, что разре-

¹⁵⁹ См., например: *Тарновская М. В.* Судебный контроль за административными актами-разъяснениями: к постановке проблемы // *Налоги (газета)*. – 2006. № 15; *Пастухов И. Н.* Октябрьские тезисы. Правовая характеристика письменных разъяснений, которые Минфин России дает по вопросам применения законодательства о налогах и сборах // *Ваш налоговый адвокат*. – 2007. № 11; *Яковлев А. А.* Разъяснения Минфина России по вопросам налогообложения: статус, правовые последствия, проблемы практического применения // *Ваш налоговый адвокат*. – 2007. № 11.

¹⁶⁰ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 5 ноября 2002 г. № 319-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации – учреждения по управлению персоналом «Персона» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации» // *Вестник Конституционного Суда РФ*. – 2003. № 2. Также см.: Определение Конституционного Суда РФ от 20 октября 2005 г. № 442-О «По жалобе закрытого акционерного общества «СЕБ Русский Лизинг» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 29, пунктом 1 части 1 статьи 150, частью 2 статьи 181, статьями 273 и 290 Арбитражного процессуального кодекса российской Федерации» // *Вестник Конституционного Суда РФ*. – 2006. № 2.

¹⁶¹ См.: решения Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 января 2005 г. № 16141/04 и от 15 марта 2006 г. № 10539/04; постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 октября 2007 г. № 7526/07. – См. СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶² См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 2 марта 2006 г. № 58-О «По жалобе гражданина Смердова Сергея Дмитриевича на нарушении его конституционных прав частью первой статьи 251 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации» // *Вестник Конституционного Суда РФ*. – 2006. № 4; Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 марта 2007 г. № 15182/06 «О признании частично недействующим Письма Минфина РФ от 16.01.2006 № 03-04-15/01 «О порядке определения после 1 января 2006 года налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и вычетов этого налога по товарам (работам, услугам), приобретенным в 2005 году для выполнения данных работ после 1 января 2006 года» // *Документы и комментарии*. – 2007. № 17.

шение вопроса о подведомственности арбитражному суду дела по заявлению о признании недействующим нормативного правового акта зависит от его конкретного содержания, характера правоотношений, по поводу которых возник спор, в том числе от того, затрагивает ли оспариваемый нормативный правовой акт права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Поэтому вопрос о подведомственности дела об оспаривании нормативного правового акта должен решаться арбитражным судом на основе установления и исследования фактических обстоятельств дела, имеющих значение для его рассмотрения, в том числе связанных с определением природы содержащегося в оспариваемом положении правила, законодательного регулирования в данной сфере. При этом разрешение вопроса о том, носит ли тот или иной акт органа государственной власти нормативный характер, должно производиться независимо от его формы, содержания и других условий, например, государственной регистрации, опубликования в официальном издании.

Следовательно, если документ, выпущенный Минфином России, действительно содержит новые правовые нормы, то ни издание документа в не соответствующей нормативному правовому акту форме (в форме письма), ни факт подписания его руководителем департамента, а не руководителем федерального органа исполнительной власти, ни отсутствие государственной регистрации не могут быть основаниями для отказа в принятии заявления к производству арбитражным судом. Указанные обстоятельства могут быть доказательствами незаконности нормативного правового акта – издания под видом разъяснения законодательства, нарушение порядка принятия акта.

Однако следует отметить, что в настоящее время существуют два подхода относительно возможности обжалования писем Минфина России в качестве нормативных.

Согласно первому, до тех пор, пока позиция финансового ведомства не применена в отношении конкретного налогоплательщика, права на судебную защиту не возникает. Сторонники данного подхода утверждают, что в момент издания пись-

ма не может быть известно, применит или нет на практике это разъяснение налоговый орган, даже несмотря на прямое законодательное предписание налоговым органам руководствоваться письмами Минфина России.

Более верным представляется второй подход, в соответствии с которым акт нормативного характера можно оспорить и до его индивидуально-применения на практике – в силу его обязательности и универсальности. Говорить о прямом нарушении прав в таком случае невозможно, однако следует исходить из того, что субъект налогообложения вправе обратиться в суд за защитой охраняемого законом интереса.

Таким образом, нормы АПК РФ и НК РФ не исключают возможность оспаривания в арбитражном суде писем Минфина России как нормативного, так и ненормативного характера, в том числе изданных по запросу конкретного налогоплательщика, поскольку такими актами могут затрагиваться права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности¹⁶³. Однако определить, затрагиваются ли права и законные интересы лица оспариваемым актом, может только арбитражный суд при рассмотрении конкретного дела с учетом всех его обстоятельств. В каждом конкретном случае арбитражный суд обязан выяснить, устанавливает ли данный акт в отношении налогоплательщиков требования, не предусмотренные законодательством о налогах и сборах, и влечет ли негативные правовые последствия, с тем чтобы обеспечить эффективную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков.

Как видно, действующим законодательством не урегулирован значительный круг вопросов в отношении письменных разъяснений в сфере налогообложения. В условиях недостаточно четкого определения требований к документу и последствий его выполнения возможны злоупотребления правом со стороны как налогоплательщиков, так и, главное, фискальных органов. В связи с этим проблема письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах требует более детальной регламентации в рамках Налогового кодекса РФ.

¹⁶³ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 2 октября 2007 г. № 632-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению ходатайства закрытого акционерного общества «СЕБ Русский Лизинг» о разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 3 апреля 2007 года № 363-О-О» // Документ опубликован не был. – См. СПС «КонсультантПлюс».