

А.А. Шахмаметьев

Доцент кафедры
финансового права
факультета права
Государственного
университета —
Высшей школы
экономики,
кандидат
юридических наук

Подзаконные акты в правовом регулировании налогообложения в Российской Федерации¹

В статье рассматриваются статус и место подзаконных правовых актов в системе регулирования налогообложения в Российской Федерации. Дается правовая характеристика основных видов подзаконных нормативных и ненормативных актов. Детально анализируются особенности правового оформления ведомственных разъяснений налогового законодательства. Рассматривается сложившаяся административная и судебная практика по вопросам ведомственного правотворчества.

Ключевые слова: иностранные организации; налоговое законодательство; Налоговый кодекс; правотворчество; судебная практика

В соответствии с официальной позицией за Налоговым кодексом РФ (далее — «НК РФ») и принятыми на его основе законами закреплён статус главных источников налоговых норм. В воплощении данной цели можно отметить значительный прогресс. Однако подзаконные акты продолжают играть важную роль в механизме правового регулирования налогообложения. До введения в действие кодифицированного налогового законодательства данные акты занимали гораздо большее место. Как заметил А.В. Демин, «на первоначальном этапе становления налогового права России, начиная с 1991 года и вплоть до принятия НК РФ, в общей массе источников налогового права преобладало подзаконное нормотворчество»².

Подзаконные акты должны подчиняться общим принципам правовой системы государства. Само определение данных актов как подзаконных указывает на то, что они принимаются во исполнение и в развитие законов и должны им соответствовать. Таким образом, источником налоговых норм могут быть подзаконные нормативные правовые акты, изданные в соответствии с Конституцией РФ и налоговым законодательством (понимаемом в узком значении — НК РФ и принятые в соот-

¹ Работа выполнена при информационной поддержке СПС «КонсультантПлюс». Если специально не указано иное, в статье использованы электронные версии документов и материалов из указанной системы.

² Демин А.В. Налоговый кодекс в системе источников налогового права России // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 7. С. 29.

ветствии с ним законы). Различные правовые акты по конкретным вопросам, не содержащие общих правил (распоряжения Правительства, приказы руководителей налоговых органов о назначении на должность, перечислении средств, объявлении дисциплинарного взыскания и проч.), не относятся к источникам налоговых норм. Данные акты не являются нормативными (это акты индивидуального характера), которые выступают в качестве юридических фактов — порождают, изменяют или прекращают конкретные правоотношения в налоговой сфере.

В настоящее время в российском законодательстве отсутствует легальное определение нормативного правового акта. Верховным Судом РФ было предложено следующее понимание: «Под нормативным правовым актом понимается изданный в установленном порядке акт уполномоченного на то органа государственной власти, органа местного самоуправления или должностного лица, устанавливающий правовые нормы (правила поведения), обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, действующие независимо от того, возникли или прекратились конкретные правоотношения, предусмотренные актом. Под правовым актом индивидуального характера понимается акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц»³. Постановление, содержащее приведенное разъяснение, утратило силу в соответствии с п. 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, возникших в связи с принятием и введением в действие Гражданского процессуального кодекса РФ»⁴. Однако в п. 12 Постановления от 20 января 2003 г. № 2 было воспроизведено приведенное определение нормативного правового акта.

Постановление Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. № 2 также было отменено в связи с принятием рекомендаций о порядке и условиях рассмотрения судами общей юрисдикции дел, связанных с оспариванием нормативных правовых актов⁵. В этих рекомендациях отсутствует определение данных актов, а указаны лишь их существенные признаки (издание в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом; наличие правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений).

В правотворческой и правоприменительной практике используется определение термина «нормативный правовой акт», сформулированное Государственной Думой РФ. Таким актом предлагалось считать «письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отме-

³ Пункт 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27 апреля 1993 г. № 5 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел по заявлениям прокуроров о признании правовых актов противоречащими закону» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1993. № 7.

⁴ Бюллетень Верховного Суда РФ. 2003. № 3.

⁵ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» // Бюллетень ВС РФ. 2008. № 1.

ну правовых норм»⁶. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 11 ноября 1996 г. № 781-П ГД «Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации», в которое первоначально было включено данное определение нормативного правового акта, было отозвано⁷. Тем не менее это определение широко применяется в ведомственных актах и в судебной практике⁸. Свою легитимизацию и «вторую жизнь» оно обрело в Разъяснениях о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Приказом Минюста РФ от 17 апреля 1998 г. № 42⁹.

Примерное определение понятия «нормативный правовой акт», схожее с приведенным выше, можно вывести и из положений Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»¹⁰, касающихся нормотворческих функций государственных органов. В соответствии с подп. «а» п. 2 Указа «под функциями по принятию нормативных правовых актов понимается издание на основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов обязательных для исполнения органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами, юридическими лицами и гражданами правил поведения, распространяющихся на неопределенный круг лиц».

Важная роль подзаконных источников правовых норм обусловлена наличием отсылочных норм в текстах законодательных актов, содержащихся в них неясностей и неоднозначно трактуемых («каучуковых») формулировок. Поэтому неудивительно, что восполнение «пробелов» и внесение уточнений в сфере законодательного регулирования часто пытаются найти на пути использования механизма делегирования полномочий и активного подзаконного нормотворчества. Налоговое право России исходит из того, что вопросы, связанные с налогообложением, по общему правилу являются предметом осуществления нормотворческих полномочий высших (законодательных) органов РФ, ее регионов и административно-

⁶ См.: Пункт 2 Разъяснений о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Приказом Минюста РФ от 4 мая 2007 г. № 88 «Об утверждении разъяснений о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 23.

⁷ См.: Дунаев П.К. Полномочия Минфина России по разъяснению законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 10. С. 11.

⁸ См., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 12547/06 «Об оставлении без изменения Определения ВАС РФ от 24 августа 2006 года № 8519/06» // Вестник ВАС РФ. 2007. № 3.

⁹ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. № 10. Данный Приказ признан утратившим силу согласно Приказу Минюста РФ от 14 июля 1999 г. № 217 «Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» (Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 31), который, в свою очередь, был отменен Приказом Минюста РФ от 4 мая 2007 г. № 88 (с тем же названием) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 23. В действующей редакции указанных Разъяснений также содержится рассматриваемое определение нормативного правового акта.

¹⁰ СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945.

территориальных (муниципальных) образований. В соответствии с НК РФ (ст. 4) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с обложением налогами и сборами, могут издавать:

- 1) Правительство РФ;
- 2) федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела¹¹;
- 3) органы исполнительной власти субъектов РФ;
- 4) исполнительные органы местного самоуправления.

Названные органы издают такие акты:

- только в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;
- в пределах своей компетенции;
- при условии, что они не изменяют или дополняют законодательство о налогах и сборах.

«Перераспределение» правотворческих полномочий (или их делегирование) создает предпосылки для повышения роли исполнительной власти в государственно-правовом механизме налоговой политики. Участие в нормотворчестве позволяет органам исполнительной власти осуществлять разработку налогово-правовых актов и выступать в качестве правотворческого органа, утверждающего нормативные акты в порядке делегированного законодательства (предоставленных полномочий).

Рассматриваемый блок подзаконных актов включает разные по статусу правовые документы, отдельные виды которых с формальной точки зрения не могут считаться в строгом смысле источниками налогового права. Главенствующее положение среди подзаконных нормативных актов, выступающих в качестве источников норм правового регулирования налоговых отношений, занимают акты, исходящие от высших органов государственной власти (Президента и Правительства РФ), общие нормотворческие полномочия которых закреплены в Конституции РФ, а по конкретным направлениям государственного управления — в соответствующих законодательных актах.

Конституция РФ содержит нормы, определяющие нормотворческие полномочия Президента РФ. Он издает свои решения в форме указов и распоряжений (ст. 90). Наиболее активно нормотворческая деятельность Президента в налоговой сфере осуществлялась в первые годы проведения налоговых реформ (примерно до второй половины 90-х гг.), обеспечивая правовую основу перехода к децентрализованной системе регулирования экономики и либерализацию экономической деятельности. В настоящее время в налоговой сфере указами Президента РФ по преимуществу регулируются общеорганизационные вопросы¹². Учитывая, что Президент по своему статусу не входит в систему исполнительных органов власти, приведенные положения ст. 4 НК РФ на него не распространяются, а издаваемые им правовые акты в состав налогового законодательства не включаются.

¹¹ При этом федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы РФ не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

¹² См., напр.: Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» (п. 15).

Полномочия Правительства РФ по изданию подзаконных актов реализуются путем принятия постановлений и распоряжений на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных законов, нормативных указов Президента РФ (ст. 115 Конституции РФ). Данное положение, рассматриваемое в системной связи с теми конституционными нормами, которые предусматривают наличие федеральных законов как правовых инструментов ограничения основных прав (например, часть 3 ст. 55 или ст. 57 Конституции РФ), позволяет говорить о рассматриваемых полномочиях Правительства как о делегированном законодательстве¹³.

Постановлениями Правительства РФ, как правило, регулируются самые важные вопросы на уровне подзаконного регулирования налогообложения¹⁴. В области таможенного налогообложения, особенно таможенно-тарифного регулирования, решения Правительства РФ имеют более важное значение, чем в сфере «обычных» налогов и сборов. Это обусловлено тем, что таможенное законодательство оставляет значительно большее поле для регламентарного нормотворчества, в частности для утверждения таможенного тарифа (ставок таможенных пошлин и перечня товаров, к которым они применяются)¹⁵, порядка определения таможенной стоимости¹⁶.

В перечень источников правового регулирования налогообложения нерезидентов включается блок ведомственных правовых актов. Потребность в разработке таких актов диктуется стремлением к максимальной детализации правил, необходимостью обеспечения их единообразного применения, наличием множества технических аспектов. Ведомственное нормотворчество допускается налоговым законодательством (ст. 4 НК). Право издания нормативных правовых актов по налоговым и таможенным вопросам закреплено за Минфином России и ФТС РФ — федеральными органами исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию соответственно в сфере налогов и сборов¹⁷ и в области таможенного дела¹⁸.

¹³ Подробнее см.: *Абзалова Л.Ф.* Делегированное законодательство // Государственная власть и местное самоуправление. 2007. № 1. [Электронный ресурс] — СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴ См., напр.: Постановление Правительства РФ от 17 января 2002 г. № 19 «Об утверждении перечня важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» // СЗ РФ. 2002. № 3. Ст. 226.

¹⁵ См., напр.: Постановление Правительства РФ от 27 ноября 2006 г. № 718 «О Таможенном тарифе Российской Федерации и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности» // СЗ РФ. 2006. № 50. Ст. 5341.

¹⁶ См., напр.: Постановление Правительства РФ от 13 августа 2006 г. № 500 «О порядке определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации» // СЗ РФ. 2006. № 34. Ст. 3688.

¹⁷ См.: Пункт 1 Положения о Минфине РФ, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3258. Также стоит отметить, что Минфин РФ «утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения» (ст. 34.2 НК РФ).

¹⁸ См.: Пункт 1 Положения о Федеральной таможенной службе, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 26 июля 2006 г. № 459 «О Федеральной таможенной службе» // СЗ РФ. 2006. № 32. Ст. 3569. Функции Министерства экономического развития и торговли РФ по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела переданы ФТС РФ (Указ Президента РФ от 11 мая 2006 г. № 473 «Вопросы Федеральной таможенной службы» // СЗ РФ. 2006. № 20. Ст. 2162).

В правовом регулировании налогообложения нерезидентов значение ведомственного нормотворчества даже несколько возрастает. В качестве основных причин этого можно назвать следующие. Во-первых, на законодательном и регламентарном уровнях внутригосударственной системы правила международного налогообложения нередко не содержат необходимой степени детализации. Это обуславливает потребность в издании дополнительных разъяснений, «посредством которых налоговые органы доводят до сведения правила игры для своих служащих и для налогоплательщиков»¹⁹. Во-вторых, международные соглашения по налоговым вопросам прямо предусматривают участие в обеспечении их применения уполномоченных ведомств договаривающихся сторон (в таком качестве обычно выступают их министерства финансов и налоговые службы). Выполнение данной функции порождает дополнительные возможности для ведомственного правотворчества.

Ранее, до принятия НК РФ, подзаконные ведомственные нормативные акты широко использовались как для «дополнения» законодательства, если последнее прямо предписывало издать данные акты по определенным вопросам, так и для «уточнения» законодательных норм, определения порядка их применения по видам налогов, процедурам налогового контроля. Например, до вступления в силу гл. 25 НК РФ правила налогообложения доходов нерезидентов (иностранных юридических лиц) на территории России устанавливались, наряду с законодательными положениями²⁰, Инструкцией ГНС РФ от 16 июня 1995 г. № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц»²¹. Аналогичная ситуация была и в отношении налога на имущество иностранных юридических лиц. Правила его применения определялись Законом РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий»²² и принятой на его основе Инструкцией ГНС РФ от 15 сентября 1995 г. № 38 «О порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в Российской Федерации»²³.

После вступления в силу НК РФ и по мере включения в сферу его действия правил применения различных видов налогов сокращалось поле ведомственного нормотворчества. Это стало закономерным следствием применения НК РФ как правового акта прямого действия, признания безусловного приоритета его норм, установления жестких рамок нормотворческих полномочий ведомств по вопросам регулирования налогов и сборов, включая запрет самостоятельно изменять и дополнять налоговое законодательство, издавать внутриведомственные нормативные документы (приказы, инструкции, методические указания).

Организационно-правовой гарантией соблюдения принципа законности в ведомственном нормотворчестве являются специальные процедуры контроля за его соответствием законодательству. В России такой контроль осуществляется в форме специальной регистрации подзаконных ведомственных актов в Минюсте РФ, которое следит за соответствием ведомственных норм, касающихся прав граждан, предписа-

¹⁹ Gouthiere B. Les impots dans les affaires internationals. Paris: Francis Lefebvre, 2004. P. 15.

²⁰ Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // ВСНД РФ и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 525.

²¹ Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1995. № 12.

²² ВСНД РФ и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 599.

²³ Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1996. № 2.

ниям законов. Основу порядка контроля за изданием и регистрации ведомственных нормативных актов, касающихся налогов и таможенных платежей, составляют:

- Таможенный кодекс РФ (п. 2 ст. 5);
- Указ Президента РФ от 24 января 1995 г. № 1178 «О мерах по обеспечению открытости и общедоступности нормативных актов»²⁴;
- Указ Президента РФ от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти»²⁵;
- Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации»²⁶;
- Регламент Минфина РФ, утвержденный Приказом Минфина РФ от 23 марта 2005 г. № 45н «Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации»²⁷;
- Разъяснения о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденные Приказом Минюста РФ от 4 мая 2007 г. № 88 «Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации»²⁸.

Анализируя состав и место подзаконных правовых актов в механизме регулирования налогообложения, нельзя обойти вопрос, связанный с разъяснениями (толкованиями) налогового законодательства Минфином РФ по собственной инициативе и по запросам налогоплательщиков. Интенсивность разъяснительной работы этого ведомства заметно возросла после принятия НК РФ. К настоящему времени эта деятельность достигла таких масштабов, что стала привлекать к себе внимание как относительно самостоятельное явление в правовом механизме налогообложения. Возможно, в этой деятельности нашла свое видоизмененное выражение потребность подзаконного нормотворчества, гипертрофированные размеры которого явились следствием регулирования налоговых отношений бесчисленными инструкциями, приказами и прочими циркулярами ведомственного уровня.

Разъяснения Минфина РФ касаются всего спектра налогового законодательства. Они, как правило, оформляются в виде писем. Значительный объем занимают ответы финансового ведомства, отражающие его позицию — «по конкретным или общим вопросам, содержащимся в индивидуальных и (или) коллективных обращениях граждан и организаций, не могут рассматриваться в качестве устанавливающих обязательные для налоговых органов правила поведения, подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля»²⁹. Од-

²⁴ СЗ РФ. 1995. № 48. Ст. 4660.

²⁵ СЗ РФ. 1998. № 33. Ст. 3967.

²⁶ СЗ РФ. 1997. № 33. Ст. 3895.

²⁷ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. № 17.

²⁸ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 23.

²⁹ Письмо ФНС РФ от 14 сентября 2007 г. № ШС-6-18/716@ «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

нако практически все исходящие от Минфина России «разъяснительные» письма попадают в открытый доступ (размещаются на официальных сайтах ведомств (самого Минфина РФ и ФНС РФ), предоставляются третьим лицам, доступны для ознакомления в различных изданиях и информационно-справочных системах и влияют на поведение участников налоговых отношений. Это не мешает открыто игнорировать и не признавать данный фактор при публичной оценке статуса разъяснений в государственных инстанциях, равно как и при абстрактном изучении проблемы, ссылаясь на отсутствие набора формальных признаков «нормативности» в ведомственных письмах.

Проблема усугубляется тем, что и ФНС РФ, учитывая предшествующий опыт налоговых органов в области нормотворчества и не отказываясь от столь действенного инструмента воздействия на поведение налогоплательщиков как разъяснения, вносит свой вклад в разрастающийся пласт ведомственных пояснений налоговых правил. В рамках организационно-правового механизма защиты прав налогоплательщика и пресечения экспансии ведомственного правотворчества в регулировании налоговых отношений толкования ФНС РФ представляют не меньшую проблему, чем результаты разъяснительной работы Минфина РФ. Однако основное внимание все-таки следует уделить письмам этого Министерства, учитывая их количественное превосходство и статус издающего органа.

Возможности и результаты деятельности Минфина РФ порождают вопрос об определении места разъяснений налогового законодательства в правовом механизме налогообложения, их формального статуса. Данный вопрос пытается решить и законодательная власть, регламентируя в НК РФ порядок представления разъяснений, и судебные органы, разбирающие вопросы оспаривания результатов разъяснительной работы налогового ведомства, и само издающее их министерство, уточняющее порядок и правила применения своих пояснений. Показательны очередные разъяснения Минфина РФ, в которых оно старается утвердить свое мнение в восприятии своих же толкований налогового законодательства, их статуса и возможности использования в деятельности налоговых органов и налогоплательщиков³⁰. Письмо с этими разъяснениями вызвало отклик в профессиональной среде и в очередной раз показало глубину данных проблем, существующие противоречия и достаточно отдаленные перспективы их решений³¹.

³⁰ См.: Письмо Минфина РФ от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 «Разъяснения положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ».

³¹ Подробнее см., напр.: Голомазова Л.А. Обжалование решений и письменных разъяснений государственного органа // Ваш налоговый адвокат. 2006. № 2. С. 9—13; Дунаев П.К. Полномочия Минфина России по разъяснению законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 10. С. 10—19; Заринов В.М. Финансисты о налогах: что нового в 2007 году? // Консультант. 2007. № 1. [Электронный ресурс] — СПС «КонсультантПлюс»; Зимин А.В. Об обжаловании нормативных правовых актов Минфина России в арбитражный суд // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 7. [Электронный ресурс] — СПС «КонсультантПлюс»; Лебедев И.А. Обжалование разъяснений Минфина России в арбитражном суде: подходы и проблемы // Ваш налоговый адвокат. 2006. № 2. С. 14—19; Морхат П.М. Ненормативный характер писем ФНС России // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 6. [Электронный ресурс] — СПС «КонсультантПлюс»; Мясников О.А. О полномочиях финансового и налогового ведомств // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 12. С. 53—57; Никитина С.В. Статус разъяснений Минфина России по вопросам применения налогового законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 1. [Электронный ресурс] — СПС «КонсультантПлюс»; Пастухов И.Н. Октябрьские тезисы. Правовая характеристика письменных разъяснений, которые Минфин России дает по вопросам применения законо-

В соответствии с НК РФ (ст. 34.2) Минфин РФ в пределах своей компетенции дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения российского законодательства о налогах и сборах. Такие разъяснения обычно предоставляются в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. Как неоднократно подчеркивал Минфин (в том числе и при рассмотрении дел об обжаловании в судебных органах данных им толкований налогового законодательства), его письма носят разъяснительный характер, касающийся порядка применения законодательства, не являются нормативными актами. Письма не могут рассматриваться в качестве устанавливающих обязательные правила поведения для налогоплательщиков, а также для налоговых органов как подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля.

Минфин РФ в Письме от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138, содержащем детальное обоснование официальной позиции по рассматриваемой проблеме, основное внимание уделил доводам, подтверждающим, по его мнению, отсутствие признаков нормативных документов у представляемых им толкований налогового законодательства³². Минфин пришел к заключению, что его разъяснения «по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами, а также не подлежат подготовке и регистрации в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, установленными Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 года № 1009». В указанном Письме основная аргументация выстроена в плоскости сравнения полномочий Минфина РФ на издание нормативных (подлежащих опубликованию) и ненормативных актов, условий реализации данных полномочий и собственно этих видов актов. При этом, проводя анализ с точки зрения их противопоставления, закономерно делается вывод о ненормативном характере разъяснений. С таким целенаправленным упрощением решения проблемы согласиться трудно. Представляется, что указанные полномочия Минфина РФ не противостоят друг другу, а выступают как части единого целого, служат способом реализации правотворческих функций. Природа результатов реализации этих правомочий не определяется (по крайней мере, достоверно) путем сравнения последних и априорно не детерминируется формальными атрибутами их осуществления.

Статус и значение писем Минфина РФ, разъясняющих правила применения налогового законодательства, определяются не только исключительно формальными признаками, которыми обычно обосновывается их «ненормативный» правовой характер и к которым нередко апеллируют в качестве универсального

дательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 11. С. 84—88; *Перебийнос Ю.А.* Разъяснения по налогам официальных органов в 2007 г. // Бухгалтерский бюллетень. 2007. № 2. [Электронный ресурс] — СПС «КонсультантПлюс»; *Сасов К.А.* Как защитить налогоплательщика от незаконных разъяснений // Ваш налоговый адвокат. 2006. № 11. С. 73—77; *Черенов Б.В.* Налоговые индальгенции Минфина России // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 11. С. 81—83; *Яковлев А.А.* Разъяснения Минфина России по вопросам налогообложения: статус, правовые последствия, проблемы практического применения // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 11. С. 66—72.

³² Критический анализ приводимых в указанном письме аргументов в пользу данной позиции подробнее см.: *Дунаев П.К.* Указ. соч. С. 10—15.

основания для отказа признания их недействительности в судебном порядке и для возможности продолжения практики по их тиражированию. В Письме от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 Минфин РФ, характеризуя свои разъяснения по вопросам применения налогового законодательства как информационно-разъяснительные и, допуская плюрализм мнений по данным вопросам, настаивает, что опубликованные «письменные разъяснения, предоставленные Минфином России, должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области»³³. С таким утверждением, имеющим номинально рекомендательное значение, но представленном в императивной форме, также трудно согласиться. Разъяснения Минфина РФ явно выделяются на фоне иных толкований законодательства. Важными факторами для установления их фактического места в правовой системе налогообложения являются:

1) полномочия Минфина РФ в налоговой сфере, авторитет его позиции (выражаемой, в частности, в разъяснениях). Высокий потенциал последней является не столько следствием безупречности качества и профессионализма деятельности, сколько в значительной мере произведен от полномочий и статуса Минфина РФ (федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в налоговой сфере);

2) право плательщиков налогов и сборов получать от Минфина РФ (бесплатно и в официальном порядке) письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах (подп. 3 п. 1 ст. 21 НК). Данному праву корреспондирует обязанность Минфина РФ предоставлять такие разъяснения (ст. 34.2 НК);

3) разъяснения Минфина РФ являются официальным документом, издаются в письменном виде, могут даваться неопределенному кругу лиц. Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты в силу прямых указаний НК РФ имеют право лишь получать такие разъяснения, но не обязаны руководствоваться ими;

4) возможность в определенных случаях избежать, применяя разъяснения Минфина РФ, неблагоприятных последствий из-за нарушения требований налогового законодательства³⁴;

5) обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина РФ по вопросам применения законодательства (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК).

Применительно к двум последним факторам следует дать некоторые пояснения. Официальные разъяснения при определенных условиях могут быть основанием освобождения от ответственности за нарушение налогового законодательства. Выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, признается обстоятельством:

³³ Видимо, для укрепления данной позиции в среде налогоплательщиков и для предупреждения возможных претензий с их стороны аналогичные формулировки стали в последнее время воспроизводиться и в ответах Минфина РФ на отдельные запросы о применении налогового законодательства (см., напр.: Письмо Минфина РФ от 28 февраля 2008 г. № 03-07-08/47).

³⁴ Подробнее см.: *Веденина Е.Л.* Что подразумевается под письменными разъяснениями, освобождающими от налоговой ответственности // *Ваш налоговый адвокат.* 2006. № 2. С. 3—8.

- исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК);
- освобождающим от обязанности уплаты пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения указанных разъяснений (п. 8 ст. 75 НК).

Данные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа (разъяснения) уполномоченного органа (его должностного лица), по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа.

В Письме Минфина РФ от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 специально указано, что налоговые органы должны руководствоваться только теми разъяснениями, которые непосредственно адресованы ФНС РФ, а не даны в ответ на запросы конкретных заявителей, поскольку последние не содержат правовых норм. Однако в этом же письме Минфин утверждает, что разъяснения, адресованные ФНС РФ, тоже не содержат правовых норм, не являются нормативными правовыми актами и не требуют государственной регистрации. При этом налоговое законодательство не определяет особенности разъяснений Минфина РФ в зависимости от статуса их адресата.

Юридический статус разъяснений Минфина РФ и возможность их обжалования неоднократно были предметом судебных разбирательств. Основные положения состоявшихся решений по этим делам воспроизведены в рассматриваемом Письме от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138. Главная проблема — ведомственное разъяснение может быть признано недействительным как нормативный правовой акт, если будет признано таковым (издавшим его органом или судом). Для оспаривания в судебном порядке разъяснения ненормативного характера должны быть представлены доказательства неблагоприятных последствий, возникших вследствие принятия данного акта для истца (нарушение его прав, возложение обязанностей). В свою очередь, установление «нормативности» сопряжено с большими трудностями, связанными с необходимостью использовать оценочные категории, и далеко не всегда производится на основе всесторонней оценки формальных признаков и фактических условий.

Право налогоплательщика обжаловать нормативные акты налоговых органов в арбитражном суде закреплено ст. 137 и 138 НК РФ. Согласно ст. 192 АПК РФ арбитражный суд принимает к рассмотрению дела об оспаривании нормативных правовых актов государственных органов, если эти документы не соответствуют закону или иному нормативному акту большей юридической силы, нарушают законные права и интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, рассматривается судами общей юрисдикции в порядке, предусмотренном ГПК РФ и Законом РФ от 27 апреля 1993 г. № 4866-1 «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан»³⁵ (п. 2 ст. 138 НК)³⁶.

³⁵ ВСНД РФ и ВС РФ. 1993. № 19. Ст. 685.

³⁶ См.: Пункт 22 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума ВАС РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 1999. № 8.

Анализ судебной практики по делам, связанным с обжалованием разъяснений налогового законодательства, позволяет выделить две точки зрения, лежащие в основе состоявшихся по ним решений. Естественно, такое выделение осуществляется с определенной степенью обобщения.

Одна из них больше ориентирована на догматическое воспроизведение зафиксированных (тем самым считающихся достаточными) признаков нормативности содержания документа. За основу в данном случае берутся квалификационные характеристики нормативных правовых актов, приведенные в указанных документах, затрагивающих вопросы их издания министерствами и ведомствами. При таком подходе во главу угла ставятся отдельные формальные признаки нормативности ведомственных правовых актов. Поэтому любые письма финансовых и налоговых органов могут не соответствовать требованиям, предъявляемым к форме нормативного правового акта. Исходя из такого несоответствия, утверждается, что они не являются нормативными (никогда не могут иметь обязательной силы и затрагивать права и законные интересы участников налоговых отношений).

Оценивая в рамках данного подхода письма Минфина РФ как принципиально несоответствующие по форме нормативным правовым актам, делается заключение об отсутствии возможности их судебного обжалования. Вследствие этого нарушается право на судебную защиту, возникает препятствие для рассмотрения в суде вопроса по существу, а значительный пласт ведомственных актов, влияющих на налоговые отношения, фактически выводится из-под судебного контроля.

Вторая точка зрения по рассматриваемой проблеме не столь категорична. Она нашла применение в судебной практике благодаря позиции Конституционного Суда РФ, отраженной в Определении 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»³⁷. Согласно этой позиции (подтвержденной в ряде других решений Конституционного суда³⁸) для оценки нормативности обжалуемого правового акта требуются анализ его содержания, изучение влияния на волеизъявление субъектов регулируемых отношений. В Определении Конституционный Суд обратил внимание на принцип приоритета содержания над формой при оценке признаков нормативности акта финансового ведомства, указав следующее:

- арбитражно-процессуальное и налоговое законодательство не запрещает организации или индивидуальному предпринимателю обжаловать в вышестоящий

³⁷ Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 2.

³⁸ См., напр.: 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; Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. № 363-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества “СЕБ Русский Лизинг” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 29, пунктом 1 части 1 статьи 150, частью 1 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и частью первой статьи 137 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс] — СПС «КонсультантПлюс».

налоговый орган или в арбитражный суд акты Минфина РФ, если они полагают, что последними нарушены их права;

- суды при рассмотрении подобных дел не вправе ограничиваться формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах;

- при принятии решений по данным делам суды должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав, поскольку иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции РФ.

Каждая из указанных точек зрения отражена в судебно-арбитражной практике³⁹. Тем не менее их выделение носит условный характер. Во-первых, это концептуальные позиции, не зафиксированные прямо в нормативном правовом акте. Во-вторых, между ними существует связь, отражающая генезис воззрений на рассматриваемые проблемы, вследствие которого второй подход предстает усложненным и более аргументированным вариантом первого. В-третьих, обе методологии решения проблем, несмотря на очевидные различия, способны привести к одному результату в силу отсутствия общепризнанных критериев нормативности правового акта, ущербности существующего правового механизма оценки их воздействия на налоговые отношения, бюрократической логики организации деятельности и минимизации ответственности за ее результаты.

В большинстве случаев в решениях судебных органов по делам об обжаловании писем Минфина РФ, разъясняющих применение норм налогового законодательства, при анализе содержания обжалуемого акта используется тот же набор критериев «нормативности», который ранее обычно применялся для обоснования формального отказа в рассмотрении таких дел. Как правило, закономерен один и тот же результат — отказ заявителю, следовательно, подтверждение легальности и легитимности обжалуемого акта.

В одном из решений ВАС РФ отмечено, что оспариваемые «разъяснительные» письма Минфина РФ не отвечают критериям нормативного правового акта. Возложенная на налоговые органы подп. 5 п. 1 ст. НК РФ обязанность руководствоваться письменными разъяснениями Минфина не делает оспариваемые письма нормативными правовыми актами. Нарушенные разъяснениями Минфина РФ права налогоплательщиков подлежат защите в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 109 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ⁴⁰.

³⁹ См., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 19 сентября 2006 г. № 13322/04 «Об оставлении без изменения Определения Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 апреля 2006 г. № 10539/04, которым было прекращено производство по заявлению о признании недействующим абзаца седьмого Письма Министерства финансов Российской Федерации от 10 июня 2004 г. № 03-02-05/2/35 «О налоговом учете лизинговых операций» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 11; Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 12547/06 по делу № 8519/06 «Об оставлении без изменения Определения ВАС РФ от 24 августа 2006 г. № 8519/06, которым было прекращено производство по делу о признании недействующими писем Минфина РФ от 5 августа 2004 г. № 01-02-01/03-1625, от 22 марта 2006 г. № ММ-6-21/304@» // Вестник ВАС РФ. 2007. № 3; Решение ВАС РФ от 17 октября 2007 г. № 8464/07 «Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим Письма Минфина РФ от 6 сентября 2006 г. № 03-06-01-02/35 “О налоге на имущество организаций”».

⁴⁰ Определение ВАС РФ от 1 ноября 2008 г. № 12013/08.

Исключение составляют случаи, когда суд вынужден соглашаться с неправомерным применением налоговыми органами разъяснений Минфина РФ в качестве правовых оснований отношений с налогоплательщиками. При рассмотрении дел по обжалованию таких актов признание их полностью или частично недействительными является лишь способом охраны и восстановления нарушенных применением указанного акта (его положений) прав конкретного налогоплательщика⁴¹. Такое признание не представляет собой превентивное средство судебной защиты прав физических и юридических лиц и обеспечение возможности осуществлять контроль за исполнением функций государственными ведомствами и за их правотворческой деятельностью.

Широкое использование разъяснительных актов в правоприменительной практике при достаточно высокой степени неопределенности их правового статуса порождает множество проблем⁴². Игнорирование негативных последствий и принятие полумер в виде рекомендаций по применению таких актов трудно признать адекватными. Данные проблемы требуют комплексного решения, устранения существующих противоречий (между официальным признанием их «ненормативности» и фактическим использованием в регулировании налоговых отношений, между индивидуальной адресацией и возможностью использования неопределенным кругом лиц). По крайней мере, необходимо, во-первых, обеспечить более активное использование механизма судебной защиты за правотворческой деятельностью ведомств; во-вторых, систематизировать и упорядочить разъяснительную работу самого Минфина РФ; в-третьих, внести изменения в законодательство, уточняющее статус разъяснений и порядок их применения.

Контактные данные автора: 8-916-606-84-09;
e-mail: shaxaa@mail.ru

⁴¹ См., напр.: Решение ВАС РФ от 11 октября 2006 г. № 8540/06 «О признании частично недействующим абзаца 32 приложения к Письму ФНС РФ от 30.01.2006 № ГВ-6-05/91@» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12; Решение ВАС РФ от 6 марта 2007 г. № 15182/06 «О признании частично недействующим Письма Минфина РФ от 16 января 2006 г. № 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 г.”» // Документы и комментарии. 2007. № 17. Правомерность данного решения подтвердил и Президиум ВАС РФ (см.: Постановление Президиума ВАС РФ от 9 октября 2007 г. № 7526/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 1).

⁴² Подробнее см., напр.: *Бошно С.В.* Место писем в системе нормативного регулирования // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 7. С. 8—15.