

ПРАВОВОЕ ЗНАЧЕНИЕ РАЗЪЯСНЕНИЙ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РФ ПО ВОПРОСАМ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

© 2009 г. Н. Р. Хачатрян¹

Разъяснения Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах

В настоящее время особую актуальность имеет осуществление государственного контроля. В частности, одним из основных субъектов, осуществляющих финансовый контроль на федеральном уровне, является Министерство финансов РФ, на которое возложено выполнение функций, связанных с обеспечением единой государственной финансовой, кредитной, денежной политики и нормативно-правового регулирования.

Министерство финансов РФ, являясь федеральным органом исполнительной власти, посредством нормативно-правового регулирования обеспечивает контроль за деятельностью находящихся в его ведении федеральных органов исполнительной власти, в частности Федеральной налоговой службы, соблюдения и исполнения нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов. При этом фактически одновременно осуществляется и косвенный контроль за исполнением налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов и сборов, поскольку Федеральная налоговая служба в своей работе руководствуется нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ по вопросам налогов и сборов².

В соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее – НК) Министерство финансов РФ реализует отдельные нормотворческие функции.

В рамках возложенных на Министерство финансов РФ полномочий по выработке единой государственной политики в сфере налогов и сборов в соответствии со ст. 34.2 НК РФ *Министерство финансов РФ дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обяза-*

тельные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения.

Аналогичные функции, но еще более конкретизированные определены упомянутым выше Положением о данном министерстве, а именно: принимает формы налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядок заполнения налоговых деклараций; организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение устных и письменных обращений граждан, принятие по ним решений и направление ответов в установленный законодательством Российской Федерации срок (п. 5.2.4., 5.7 Положения).

Таким образом, Министерство финансов РФ выполняет функции налогового администрирования.

Законодательное закрепление за Министерством финансов РФ полномочие давать письменные разъяснения (предписания) по вопросам применения законодательства о налогах и сборах означает фактическое предоставление федеральному органу исполнительной власти права толкования, т.е. административного толкования.

Министерство финансов РФ вправе давать письменные разъяснения как по собственной инициативе, так и по запросам налогоплательщиков.

Если обратиться к теории толкования правовых норм, то разъяснения Министерства финансов РФ можно отнести к категории административно-правового толкования. Как верно было отмечено известным цивилистом Е.В. Васьковским, прежде чем принимать к руководству подобные разъяснения, *“к ним необходимо применять высшую критику, чтобы убедиться, действительно ли они являются юридическими нормами. В случае утвердительного ответа на этот вопрос с ними следует поступать как с нормами, ... а затем подвергнуть их толкованию”*³.

Толкование Министерством финансов РФ разъяснений норм материального права, как правило, является единственным источником, которым можно руководство-

¹ Аспирантка Института государства и права РАН, юрист ООО “Пепеляев, Гольцблат и партнеры”.

² См.: Положение о Министерстве финансов Российской Федерации, утв. постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329.

³ Васьковский Е.В. Цивилистическая методология. Учение о толковании и применении гражданских законов. М., 2002. С. 191.

ваться (например, налоговым органам, налогоплательщикам), так как невозможно определить применимость непосредственно к той или иной хозяйственной ситуации нормы законодательства.

Надо сказать, что письменные разъяснения положений действующего законодательства как способ контроля за деятельностью нижестоящих органов и иных лиц, которые могут толковать нормы в сфере предпринимательской деятельности, характерны не только для российского законодательства.

Налоговое законодательство ряда европейских стран содержит специальное понятие – фискальный рескрипт, который представляет собой процедуру, позволяющую налогоплательщику получить предварительную квалификацию своих сделок и хозяйственных операций. В частности, процедура предварительного согласования закреплена в налоговом законодательстве Франции. В соответствии с ст. L 64 В Свода фискальных процедур Франции налогоплательщику предоставлена возможность направить в налоговый орган запрос по поводу проверки правомерности хозяйственной операции, которая планируется им в будущем. Налогоплательщик получает от налоговой администрации ответ до заключения контракта или иной сделки, предварительно предоставив все необходимые документы и комментарии.

Налоговый орган направляет налогоплательщику ответ со своими замечаниями и комментариями, выводами о законности операции на основе представленных документов, анализа условий будущей сделки⁴. Представленный ответ является гарантией “налоговой безопасности” налогоплательщика и позволяет избежать в дальнейшем претензий от налоговых органов. При этом сфера подобной “налоговой безопасности” ограничена конкретной сделкой и сопровождающими ее документами, указанными в запросе налогоплательщика⁵.

Аналогичный по сути способ “страховки” в виде письменных ответов административных органов на частные запросы (*private ruling*) предусмотрен и в США⁶. В соответствии с законодательством ответ (рекомендация) администрации последнюю не связывает, однако налогоплательщики вправе в случае возникновения спора в суде сослаться на полученный ответ⁷. При этом наряду с письменными ответами на запросы в отношении конкретных сделок в США также практикуется толкование налоговых нормативных актов, которое публикуется администрацией (*revenue ruling*).

Таким образом, письменные разъяснения компетентных органов являются эффективным инструментом по налаживанию стабильной хозяйственной дея-

тельности и обеспечению максимального соблюдения требований законодательства в области финансов.

В настоящее время в России ведется активная дискуссия по вопросу юридической силы разъяснений Министерства финансов РФ, возможности налогового органа и налогоплательщика руководствоваться ими при принятии конкретных решений в тех случаях, когда нормы законодательства о налогах и сборах недостаточно четко и ясно определяют порядок поведения субъектов. Обсуждаются проблемы обязательности таких актов как для налогового органа, так и для налогоплательщика, а также возможности обжалования разъяснений Министерства финансов РФ в случае содержания в них положений, нарушающих права и законные интересы налогоплательщика.

Согласно п.п. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

Министерство финансов РФ в порядке п. 3 ст. 34.2. НК РФ обязано давать разъяснения в пределах своей компетенции в течение законодательно установленного срока – двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. Однако по решению руководителя (заместителя руководителя) финансового органа он может быть продлен, но не более чем на один месяц⁸. При этом ответственность за нарушение установленных сроков действующим законодательством не предусмотрена. Данные разъяснения могут быть предоставлены налогоплательщику в различной форме, например в форме письма-ответа на запрос.

Из анализа положений п. 1 ст. 34.2, п.п. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ следует: для того чтобы налогоплательщик мог руководствоваться разъяснениями Министерства финансов РФ в практической деятельности, необходимо, чтобы разъяснения:

исходили от уполномоченного государственного органа, обладающего определенными законодательством полномочиями по разъяснению норм в сфере налогового права⁹;

⁸ См.: Федеральный закон “О внесении изменений 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” от 27 июля 2006 г.

⁹ Известны случаи, когда арбитражные суды в качестве разъяснений по вопросам налогов и сборов расценивают акты, составленные по результатам выездных налоговых проверок (Постановления ФАС Дальневосточного округа от 12 апреля 2006 г. № Ф03-А04/06-2/748, ФАС Западно-Сибирского округа от 6 марта 2006 г. № Ф04-5277/2005 (20173-А27-37), ФАС Волго-Вятского округа от 15 августа 2005 г. № А38-297-4/79-2005). Однако данная позиция федеральных арбитражных судов не была поддержана Президиумом ВАС РФ в постановлении от 21.03.2006 г. № 13815/05, который обратил внимание судов нижестоящих инстанций на то, что акт выездной налоговой проверки и решение по нему, которым налогоплательщик привлекается к ответственности, не могут рассматриваться в качестве разъяснений.

⁴ См.: Соловьев В.А. Письменные разъяснения в России и за рубежом // *Налоговед.* 2007. № 10. С. 29.

⁵ См.: Винницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // *Право и экономика.* 2003. № 1. С. 59–64.

⁶ См.: Соловьев В.А. Указ. соч. С. 30.

⁷ См.: Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 59–64.

были оформлены письменно, имели исходящий номер, дату издания;

были адресованы непосредственно налогоплательщику или неопределенному кругу лиц;

содержали конкретный ответ налогоплательщику, соответствующий определенному юридическому факту;

были подписаны руководителем уполномоченного органа (его заместителем) или другим уполномоченным должностным лицом¹⁰. Министерство финансов РФ в письме от 6 мая 2005 г. № 03-02-07/1-116 определило должностных лиц, полномочных сообщать его официальную позицию по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, к которым относятся: министр финансов РФ, заместители министра финансов РФ, директор департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, заместители директора департамента налоговой и таможенно-тарифной политики¹¹.

Согласно п.п. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

Налогоплательщик может не согласиться с полученным разъяснением, но при этом он не может быть привлечен к ответственности за невыполнение подобного разъяснения, так как оно не относится к законодательству о налогах и сборах. В Определении Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 316-О разъяснено, что налогоплательщик не может привлекаться к ответственности за нарушение предписаний, содержащихся в ведомственном нормативном акте¹².

Если же налогоплательщик выполняет письменное предписание по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данным уполномоченным органом, то согласно п.п. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ это признается обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения. При отсутствии вины в совершении налогового правонарушения лицо не может быть привлечено к ответственности. В таком случае налоговый орган выносит решение об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

При этом разъяснения компетентного органа (в данном случае Министерства финансов РФ) освобож-

дают не только от уплаты штрафа, являющегося следствием совершения налогового правонарушения, но и от пеней в порядке п. 8 ст. 75 НК РФ¹³.

Таким образом, практическим результатом обращения налогоплательщика к позиции Министерства финансов РФ, изложенной в письменных разъяснениях, может стать привлечение либо не привлечение налоговыми органами налогоплательщика к налоговой ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Анализ актов Министерства финансов РФ и судебной практики позволяет сделать вывод о существовании двух основных позиций, определяющих статус разъяснений Министерства финансов РФ и возможность их дальнейшего применения налогоплательщиками в рамках предпринимательской деятельности.

Разъяснения Министерства финансов РФ являются ненормативными правовыми актами, адресованными налоговым органам и носящими рекомендательный характер для налогоплательщиков.

Министерство финансов РФ письмом от 3 марта 2006 г. № 03-02-07/1-47 разъяснило, что информация о законодательстве о налогах и сборах и письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, которые налогоплательщики вправе получать в соответствии с п.п. 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ, а также вправе ими руководствоваться, не носят нормативного правового характера и не являются обязательными для исполнения налогоплательщиками. Данный вывод Министерства финансов подтверждается судебной практикой¹⁴.

Аналогичная позиция Министерства финансов РФ отражена и в письме от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138, где указывается, что разъяснения:

- *издаются в виде писем, что противоречит п. 1 постановления Правительства РФ от 13 августа 1998 г. № 1009;*

- *не подлежат государственной регистрации, поскольку они не затрагивают прав и обязанностей неограниченного круга лиц в соответствии с п. 12 приказа Минюста РФ от 4 мая 2007 г. № 88.*

Согласно п. 12 постановления Пленума Верховного Суда РФ "О некоторых вопросах, возникших в связи с принятием и введением в действие Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации" от

¹⁰ См.: Соловьев В.А. Указ. соч. С. 33; Фороский Б.М. Разъяснения государственных органов как обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2006. № 6. С. 57.

¹¹ Данные полномочия должностных лиц Министерства финансов РФ следуют из п. 4.3, 7-9 приказа Министерства финансов РФ "Об утверждении Положения о департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики" от 11 июля 2005 г.

¹² См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 2.

¹³ Изменения внесены в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом "О внесении изменений 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" от 27 июля 2006 г.

¹⁴ См.: Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 25 августа 2003 г. № Ф08-3144/2003-1185А и ФАС Восточно-Сибирского округа от 1 июля 2004 г. № А78-552/04-С2-28/74-Ф02-2381/04-С1.

20 января 2003 г. 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 и действующие независимо от того, возникли или прекратились конкретные правоотношения, предусмотренные актом”*.

Из п. 9 постановления Пленума Верховного Суда РФ “О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части” от 29 ноября 2007 г.¹⁵ следует, что существенными признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом; наличие в нем 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 соответствии с п. 1 постановления Правительства РФ “Об утверждении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации” от 13 августа 1998 г. (далее – постановление Правительства РФ от 13 августа 1998 г. № 1009) *“нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений. Издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается”*.

Таким образом, разъяснения Министерства финансов РФ, издаваемые, как правило, в форме писем, не соответствуют форме, в которой нормативные правовые акты могут издаваться, а следовательно, и не могут относиться к таковым.

Однако положения законодательства только определяют, в какой форме акты федеральных органов исполнительной власти могут издаваться, а требования к содержанию данных актов не устанавливаются. Следовательно, акт федерального органа исполнительной власти может быть отнесен к нормативным правовым, прежде всего исходя из его содержания, а не формы¹⁶. При этом данная позиция основана не на соблюдении формы акта, а на его квалификации, исходя одновременно как из его формы, так и из содержания.

Согласно п. 12 приказа Минюста РФ “Об утверждении разъяснений о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации” от 4 мая 2007 г. *нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти подлежат обязательной государственной регистрации в случаях, если содержат правовые нормы, затрагивающие механизм реализации прав, свобод и обязанностей*.

Отметим, что Министерство юстиции РФ, руководствуясь данным приказом, отказывает в регистрации разъяснений (предписаний) Министерства финансов РФ, в частности изданных в форме писем, относя их к актам рекомендательного характера.

Из изложенного можно сделать вывод, что НК РФ не придает обязательности разъяснениям Министерства финансов РФ в его отношениях с налогоплательщиками, а лишь обязывает налоговые органы руководствоваться разъяснениями Министерства финансов РФ.

Таким образом, позиция Министерства финансов РФ об исключительно рекомендательном характере своих разъяснений, адресованных налогоплательщикам, не противоречит положениям действующего законодательства.

Разъяснения Министерства финансов РФ могут быть квалифицированы как правовые акты обязательного характера.

По мнению авторов, придерживающихся данной позиции, отказ Министерства финансов РФ в отношении своих разъяснений к категории нормативных правовых актов основан исключительно на формальном подходе, связанном с соответствием его “внешней” формы требованиям, установленным для нормативных правовых актов.

Высший Арбитражный Суд РФ при рассмотрении ряда судебных дел выделил следующие критерии, позволяющие разъяснения Министерства финансов РФ в форме писем считать содержащими правовую норму¹⁷:

действие акта не ограничено во времени;

акт содержит правила поведения, адресованные неопределенному кругу лиц;

акт принят по налоговому вопросу и соответствует компетенции министерства;

не исключает возможность применения налоговыми органами акта в процессе налогового контроля.

¹⁵ См.: Бюллетень Верховного Суда РФ. 2008. № 1.

¹⁶ См.: Дунаев П.К. Полномочия Минфина России по разъяснения законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 10. С. 14.

¹⁷ См., например: Решения Высшего Арбитражного Суда РФ от 19 сентября 2006 г. № 13322/04, от 15 марта 2006 г. № 10539/04.

Только при соблюдении указанных признаков письмо Министерства финансов РФ может быть обжаловано в суд.

В настоящее время также сложилась практика, в соответствии с которой арбитражные суды при рассмотрении споров, связанных с обжалованием разъяснений Министерства финансов РФ в форме писем, ссылаются на позицию, сформулированную Конституционным Судом РФ¹⁸, согласно которой суд не вправе ограничиваться формальным установлением соблюдения порядка и формы принятия обжалуемого акта.

Таким образом, разрешение вопроса о том, носит ли тот или иной акт органа государственной власти нормативный характер, должно производиться независимо от его формы¹⁹. При рассмотрении данной категории дел действует известный принцип приоритета существа (содержания) над формой²⁰.

В случае установления арбитражным судом нормативно-правового характера обжалуемого разъяснения (предписания) Министерства финансов РФ, имеющего обязательный для налогоплательщика характер (нарушающего его права), оно подлежит государственной регистрации в качестве нормативного правового акта. Полагаем, соответствующее положение необходимо отразить в постановлении Правительства РФ от 13 августа 1998 г. № 1009, внося в него изменения.

На наш взгляд, издание письма, адресованного конкретному лицу по его обращению, не исключает более широкого его действия, если в нем содержатся обязательные правила поведения, адресованные неопределенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение²¹.

Таким образом, очевидная законодательная неурегулированность, существующая относительно определения терминов “нормативный правовой акт” и “ненормативный правовой акт”, на практике приводит к принятию федеральными органами исполнительной

власти, в том числе и Министерством финансов РФ, многочисленных дефектных актов.

Кроме того, очевидна непоследовательность позиций Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ в выборе критериев квалификации нормативности разъяснений Министерства финансов РФ.

По нашему мнению, разъяснения Министерства финансов РФ можно отнести к категории нормативных правовых актов только в случае наличия соответствующих правовых оснований (порядка и формы издания акта). В настоящее время в постановление Правительства РФ от 13 августа 1998 г. № 1009 не внесены изменения, поэтому следует:

разработать и принять единый федеральный закон, определяющий основные требования к содержанию, порядку принятия, вступления в силу, опубликования как нормативных, так и ненормативных актов управления;

внести в постановление Правительства РФ от 13 августа 1998 г. № 1009 изменения, связанные с государственной регистрацией актов федеральных органов, признанных арбитражными судами нормативными правовыми актами, либо

внести изменения в Положение о Министерстве финансов РФ от 30 июня 2004 г. № 329 о нормативном статусе издаваемых им разъяснений.

Обжалование письменных разъяснений Министерства финансов РФ в соответствии с положениями законодательства Российской Федерации

Проблема закрепления за гражданами и организациями права обжалования актов федеральных органов исполнительной власти, в том числе и Министерства финансов РФ, в последние десятилетия стала актуальной.

В настоящее время институт судебного контроля за деятельностью органов исполнительной власти посредством закрепления за гражданами и организациями права обжалования правовых актов (нормативных и ненормативных) федеральных органов исполнительной власти является важной гарантией обеспечения защиты их прав и законных интересов, а также реализацией положений Конституции РФ, провозглашающей Россию правовым государством.

Конституция РФ (ст. 46) гарантирует судебную защиту прав и свобод граждан и объединений, в случае если органы государственной власти, органы местного самоуправления своими решениями, действиями и (бездействиями) их нарушают. К сожалению, реализация прав гражданином или организацией часто зависит не столько от совершенства закона, сколько от решений должностного лица органа управления.

¹⁸ См.: Определения Конституционного Суда РФ от 5 ноября 2002 г. № 319-О, от 20 октября 2005 г. № 442-О, от 3 апреля 2007 г. № 363-О-О.

¹⁹ См.: Определение Высшего Арбитражного Суда РФ по делу № 7526/07 “О передаче дела в президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации” от 29 июня 2007 г.

²⁰ См.: Жестков С.В. Налоговое право. Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004. С. 586. Сущность концепции первоначально была направлена на определение налоговых последствий мнимых сделок: если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, возникают налоговые последствия, соответствующие существу сделки или реально возникшим отношениям, которые стороны могли и не предполагать.

²¹ См.: постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 19 сентября 2006 г. по делу № 13322/04.

В данной ситуации только суд в рамках предоставленных ему полномочий способен ограничить действия должностных лиц²².

Помимо судебного порядка обжалования публичных актов российское законодательство также предусматривает административный порядок.

Необходимость сохранения возможности обжалования решения или действия государственного органа в административном порядке очевидна хотя бы потому, что существование выбора гражданином и организацией способа порядка защиты своих интересов является дополнительной гарантией их реализации.

Административный порядок представляет собой установленный законом порядок разрешения индивидуальных дел органами публичной власти в связи с жалобами граждан и организаций на нарушение прав и законных интересов в сфере государственного управления и предполагает процедуру обжалования актов уполномоченных органов или действий (бездействия) их должностных лиц по инстанциям, т.е. вышестоящему органу или должностному лицу.

Правовым актом, регламентирующим внесудебный порядок рассмотрения жалоб граждан, ныне является Федеральный закон "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации" от 2 мая 2006 г.²³

В соответствии со ст. 4 указанного Закона жалоба является одной из форм обращения гражданина и представляет собой *"просьбу гражданина о восстановлении или защите его нарушенных прав, свобод или законных интересов либо прав, свобод или законных интересов других лиц"*.

Закон не устанавливает предельного срока подачи жалобы, связанной с обстоятельствами, произошедшими, например, много лет назад, что затрудняет возможность ее рассмотрения.

Обращаясь к вопросам обжалования в административном (внесудебном) порядке письменных разъяснений (предписаний) Министерства финансов РФ, отметим, что вышестоящей инстанцией является Правительство РФ.

В соответствии с п. 4, 5 Регламента Правительства РФ, утвержденного постановлением Правительства РФ от 1 июня 2004 г. № 260²⁴, Правительство РФ осуществляет систематический контроль за исполнением законодательства федеральными органами исполнительной власти и органами исполнительной власти субъектов

РФ, принимает меры по устранению нарушений законодательства Российской Федерации.

Судебный порядок обжалования актов управления отличается большими юридическими гарантиями и предоставляет широкие возможности защиты прав граждан и организаций. К преимуществам судебного порядка также можно отнести и факт отсутствия ведомственной заинтересованности при рассмотрении жалобы.

Тем не менее административный порядок рассмотрения жалоб необходим, поскольку, во-первых, обеспечение охраны и защиты интересов граждан и организаций является одной из функций органов исполнительной власти²⁵, во-вторых, административный порядок в некоторых случаях является более экономичным по времени и не требует затрат (например, не уплачивается государственная пошлина).

Наличие одновременно двух способов обжалования актов управления – как в судебном порядке, так и в административном предоставляет гражданам и организациям выбор, а значит, и возможность защитить свои права и интересы максимально действенным способом²⁶, что в полной мере отвечает конституционным положениям ст. 33 и п. 2 ст. 45 Конституции РФ, закрепляющим право гражданина на обращение в государственные органы и органы местного самоуправления, и гарантирует каждому право защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом.

В соответствии с п. 1 ст. 29 Арбитражного процессуального кодекса РФ арбитражные суды рассматривают в порядке административного судопроизводства дела об оспаривании нормативных правовых актов, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, если федеральным законом их рассмотрение отнесено к компетенции арбитражного суда.

Однако следует обратить внимание, что согласно абз. 2 ст. 137 и абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ в арбитражный суд могут обжаловаться нормативные правовые акты налоговых органов, к которым относятся ФНС России и ее территориальные подразделения, но не Министерство финансов РФ.

На наш взгляд, имеет место коллизия законодательства.

В п. 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ "О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов" от 13 августа 2004 г. подчеркивается, что Налоговый ко-

²² См.: Бахрах Д.Н. Панорама судебного контроля за деятельностью администрации в России // Проблемы административной юстиции. Материалы семинара. М., 2002. С. 89.

²³ См.: Собрание законодательства РФ. 2006. № 19. Ст. 2060.

²⁴ См.: Собрание законодательства РФ. 2004. № 23. Ст. 2313.

²⁵ См.: Хаманева Н.Ю. Защита прав граждан в сфере исполнительной власти. М., 1997. С. 72.

²⁶ См.: там же. С. 75.

декс РФ не предусматривает обжалования в арбитражный суд нормативных правовых актов, распространяющихся на налоговые отношения, но изданных другими – не Федеральной налоговой службой – федеральными органами исполнительной власти.

Однако в соответствии с п/п.1 п. 1 ст. 10 Федерального конституционного закона “Об арбитражных судах в Российской Федерации” от 28 апреля 1995 г. дела об оспаривании нормативных правовых актов Президента РФ, Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, нарушающих права и законные интересы организаций и граждан в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, *если в соответствии с федеральным законом их рассмотрение отнесено к компетенции арбитражных судов.*

Таким образом, положение п/п.1 п. 1 ст. 10 данного Закона прямо предусматривает возможность обжалования нормативных правовых актов федеральных органов государственной власти, в данном случае нормативного правового акта Министерства финансов РФ.

По нашему мнению, формальное толкование указанных выше положений НК РФ не отвечает их действительному смыслу, призванному предоставить налогоплательщикам эффективные способы правовой защиты от незаконных нормативных актов, действующих в налоговой сфере, теми средствами, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах, и как правильно указывают некоторые специалисты²⁷, ст. 137 и 138 НК РФ касаются прежде всего актов федерального органа исполнительной власти, уполномоченного на выработку государственной политики в установленной сфере, которым до 1 августа 2004 г. было Министерство по налогам и сборам РФ, а потом – уже Министерство финансов РФ.

Возможность рассмотрения дела об оспаривании нормативного акта Министерства финансов РФ в арбитражном суде вытекает из абз. 2 ст. 137 НК РФ и абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ во взаимосвязи с п. 1 ст. 4 НК РФ, поскольку, исходя из места в системе законодательства о налогах и сборах, они адресованы не налоговым органам, как таковым, а федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному на правотворчество в налоговых отношениях²⁸.

Данная позиция подтверждается Конституционным Судом РФ в Определении № 442-О от 20 октября 2005 г., где указывается, что положения ст. 29 и 150 АПК РФ во взаимосвязи со ст. 137 и 138 НК РФ не препятствуют обжалованию в судебном порядке актов Министерства финансов РФ, если они порождают пра-

во налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам.

Статья 192 АПК РФ указывает на то, что арбитражный суд принимает к рассмотрению заявление о признании недействующим нормативного правового акта, принятого государственным органом, органом местного самоуправления, иным органом, должностным лицом, если полагают, что оспариваемый нормативный правовой акт или отдельные его положения не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту, имеющим большую юридическую силу, и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности или создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

В соответствии с ч. 1 ст. 13 АПК РФ арбитражные суды рассматривают дела на основании Конституции РФ, международных договоров Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов, нормативных правовых актов Президента РФ и нормативных правовых актов Правительства РФ, нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, конституций (уставов), законов и иных нормативных правовых актов субъектов РФ, актов органов местного самоуправления.

Таким образом, арбитражные суды, рассматривающие возникающие в сфере налогов и сборов споры, вправе не учитывать положения писем федеральных органов исполнительной власти, поскольку в соответствии с ч. 1 ст. 13 АПК РФ подобные письма не входят в нормативные правовые акты, применяемые при рассмотрении дел.

Согласно п/п.1 п. 2 ст. 34 АПК РФ Высший Арбитражный Суд РФ рассматривает в качестве суда первой инстанции дела об оспаривании нормативных правовых актов Президента РФ, Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

В случае если суды руководствуются формальным подходом и не рассматривают разъяснения Министерства финансов РФ в качестве акта, обладающего нормативным характером, данные разъяснения (предписания) не могут быть обжалованы налогоплательщиками как нормативные правовые акты в порядке п/п. 1 п. 2 ст. 34 гл. 23 “Рассмотрение дел об оспаривании нормативных правовых актов” АПК РФ, а также ст. 137 и 138 НК РФ²⁹.

²⁷ См.: Зимин А.В. Об обжаловании нормативных правовых актов Минфина России в арбитражный суд // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 7. С. 27.

²⁸ См.: там же. С. 26–27.

²⁹ См.: Лебедев И.А. Обжалование разъяснений Минфина России в арбитражном суде: подходы и проблемы // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 9. С. 16.

Так, в настоящее время Высший Арбитражный Суд РФ, федеральные арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в возможности обжаловать разъяснения Министерства финансов РФ как нормативный правовой акт, прекращают производство по делу в порядке п/п. 1 п. 1 ст. 150 АПК РФ, в частности, указывая, что³⁰:

- ни один федеральный закон не содержит специальной нормы, в силу которой дела об оспаривании нормативных правовых актов Министерства финансов РФ были бы отнесены к компетенции арбитражных судов (что, в свою очередь, противоречит положениям п/п. 1 п. 1 ст. 10 Федерального конституционного закона “Об арбитражных судах в Российской Федерации”);
- письма не отвечают критериям нормативного правового акта, а поэтому не могут иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц;
- не относятся к нормативным правовым актам, применяемым арбитражными судами при рассмотрении арбитражных споров в соответствии со ст. 13 АПК РФ. Таким образом, в силу ст. 4 НК РФ письма не должны влечь правовых последствий, так как не отвечают критериям, позволяющим признать их в качестве нормативного правового акта.

Однако известна и положительная судебная практика. Так, в решении от 23 октября 2006 г. № 10652/06 Высший Арбитражный Суд РФ указал, что доведение до налоговых органов разъяснений с указанием учитывать их в работе с налогоплательщиками свидетельствует об ориентированности налоговых органов руководствоваться информацией, содержащейся в письме Министерства финансов РФ, рассчитанном на многократное применение в рамках осуществления налогового контроля и затрагивающем непосредственные права налогоплательщиков. Поскольку налоговый орган не вправе осуществлять нормативно-правовое регулирование по вопросам уплаты налогов и сборов, то письмо Министерства финансов РФ было признано недействующим.

В решении Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 марта 2007 г. № 15182/06 делается аналогичный вывод со ссылкой на то, что Министерство финансов РФ, полагая, что разъясняет положения действующей нормы налогового законодательства, в действительности создало новую норму права, а это недопустимо.

Таким образом, несмотря на утверждение Министерства финансов РФ о том, что издаваемые им разъяснения в форме писем не являются обязательными предписаниями, тем не менее, часто таковыми оказываются.

³⁰ См., например: постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 января 2007 г. по делу № 12547/06.

Для обжалования разъяснения Министерства финансов РФ как нормативного правового акта также необходимо наличие доказательств того, что действия налогового органа, руководствовавшегося разъяснениями Министерства финансов РФ, нарушали права и законные интересы налогоплательщика в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

В тех случаях, когда при оформлении результатов контрольных мероприятий, связанных с соблюдением требований законодательства о налогах и сборах конкретным налогоплательщиком, налоговый орган руководствуется письменными разъяснениями Министерства финансов РФ, которые для него, собственно, являются обязательными в силу п/п. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ, можно говорить о том, что данное разъяснение носит нормативный характер. Например, это может быть ссылка на разъяснение Министерства финансов РФ в виде письма или телеграммы как обоснование своей позиции в мотивировочной части решения по результатам выездной налоговой проверки.

В случае если письмо Министерства финансов РФ адресовано непосредственно налогоплательщику, оно может быть обжаловано в виде ненормативного правового акта в порядке, предусмотренном АПК РФ.

На основании п. 1 ст. 198 АПК РФ граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Анализ судебной практики позволяет сделать вывод о том, что для Высшего Арбитражного Суда РФ единственным доказательством обязательной силы разъяснения федерального органа исполнительной власти в форме письма является его применение в отношении заявителя, т.е. необходимо фактическое, а не абстрактное подтверждение нарушения прав³¹.

В случае если разъяснение не содержит властных предписаний, нарушающих права и законные интересы заявителя, и не обращено непосредственно заявителю, а содержит исключительно предписания рекомендательного характера, в удовлетворении требований о

³¹ См.: Лебедев И.А. Указ. соч. С. 17.

признании действий налогового органа по принятию ненормативного акта неправомерными должно быть отказано³².

По нашему мнению, данные действия суда при рассмотрении заявления о признании недействительным ненормативного правового акта будут соответствовать требованиям п. 1 ст. 198 АПК РФ, где изложены критерии, которые должны быть взяты судом в основу квалификации разъяснения Министерства финансов РФ как ненормативного правового акта.

По мнению ряда исследователей³³, признание судом правоприменительного акта недействительным как не соответствующим закону или иному нормативному правовому акту и нарушающим права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности означает фактическое признание его ничтожным, поскольку он изначально был издан незаконно и не порождает прав и обязанностей. В данном случае применяются критерии ничтожности, сформулированные в ст. 167 Гражданского кодекса РФ.

На практике арбитражные суды также исходят из ничтожности признанного судом незаконным нормативного или ненормативного правового акта. Например, в постановлении ФАС Московского округа от 22 октября 2003 г. по делу № КА-А41/8231-03 суд указывает, что после принятия в отношении конкретного закона решения Конституционного Суда РФ все споры, связанные с применением этого закона, должны рассматриваться с учетом позиции Конституционного Суда РФ за весь период действия закона³⁴. При этом Конституционный Суд РФ часто продлевает действие неконституционного закона как до даты вынесения судебного решения, так и на будущее время³⁵.

В заключение хотелось бы отметить следующее.

В условиях отсутствия четкого законодательного урегулирования юридической силы разъяснений Министерства финансов РФ, на наш взгляд, возможны многочисленные злоупотребления, связанные с неопределенностью в оценке обязательности этих актов для налогоплательщиков.

Очевидно, что любые разъяснения Министерства финансов РФ в форме писем, телеграмм и иных актов не должны нарушать права налогоплательщиков, особенно в тех случаях, когда оно издает противоположные по своему содержанию разъяснения Министерства

ства финансов РФ по одному и тому же вопросу, адресованные конкретным налогоплательщикам.

В отсутствие определенности в налоговом законодательстве невозможно осуществление эффективного финансового контроля со стороны контролирующих органов (в данном случае налоговых органов), поскольку, пользуясь правом издания разъяснений по вопросам применения законодательства, возможна реализация контрольных функций с нарушением интересов контролируемых.

В настоящее время “институт письменных разъяснений” Министерство финансов РФ использует как способ восполнения пробелов в налоговом законодательстве в условиях отсутствия определенности, являющегося почвой для многочисленных злоупотреблений и нарушений³⁶.

Анализ постановления Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П позволяет сделать вывод о важности принципа определенности налоговых обязательств. В п. 3 указанного постановления отмечено, что *“только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога и сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке”*. Упрощенный порядок внесения изменений в нормативные акты о налогах – лишь один из факторов, подрывающих основы стабильности, а следовательно, определенности налогообложения.

Неопределенность налогового законодательства нарушает и принцип равенства³⁷. Как указал Конституционный Суд РФ в постановлении от 15 июля 1999 г. № 11-П, критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ), поскольку это может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает, по мнению Конституционного Суда РФ, возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит, к нарушению принципов равенства, а также верховенства закона.

Правовые позиции Конституционного Суда РФ об определенности налогового законодательства нашли

³² См.: решение Арбитражного суда Новосибирской области от 9 апреля 2003 г. по делу № А45-546/03-СА20/51.

³³ См.: Сасов К.А. Споры о конституционности налоговых законов: полномочия Конституционного Суда Российской Федерации / Под ред. М.Ф. Ивлиевой. М., 2006.

³⁴ См.: там же.

³⁵ См., например: постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П.

³⁶ См.: Соловьев В.А. Указ. соч. С. 39.

³⁷ См.: Щекин Д.М. Влияние неопределенности законодательства о налогах и сборах на рыночные отношения // Налоги и налогообложение. 2005. № 1. С. 22.

свое отражение и в ст. 3 НК РФ, в которой предусмотрено, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Таким образом, в сложившейся ситуации возможны по крайней мере два способа решения проблемы эффективного осуществления финансового контроля посредством законодательного урегулирования реализации полномочия Министерства финансов РФ по изданию письменных разъяснений.

Первый способ предполагает признание нормативной силы разъяснений Министерства финансов РФ и закрепление соответствующего порядка судебного обжалования разъяснений.

Однако полагаем, что при реализации данного подхода в решении проблем необходимо проявить осторожность, не нарушив положения Конституции РФ, устанавливающей основополагающий принцип разделения властей и закрепляющей нормотворческие функции исключительно за законодательными органами.

Второй подход предполагает установить индивидуальный характер разъяснений финансового ведомства без предоставления ему права давать пояснения неопределенному кругу лиц, превратив предусмотренный российским налоговым законодательством институт письменных разъяснений в фактическую западную копию института фискальных рескриптов.