

БИЗНЕС-СРЕДА

Е.Ф. Мосин

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

О НАЛОГОВО-ПРАВОВОМ СТАТУСЕ ОТВЕТОВ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РОССИИ НА ВОПРОСЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

В перечень основных начал российского законодательства о налогах и сборах, содержащихся в ст. 3 НК РФ, входит требование формулирования актов этого законодательства таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить (принцип определенности налогообложения). На важность этого требования неоднократно указывал Конституционный Суд РФ — постановления от 08.10.1997 № 13-П, от 28.03.2000 № 5-П, от 30.01.2001 № 2-П, от 20.02.2001 № 3-П, от 14.07.2003 № 12-П; определения от 04.12.2003 № 441-О, от 04.12.2003 № 442-О, от 08.06.2004 № 229-О, от 18.01.2005 № 36-О, от 12.07.2006 № 266-О, от 25.01.2007 № 48-О-О.

Несоблюдение этого требования ведет к тому, о чем писал еще Гегель в своей «Философии права» (Гегель, 1990, с. 263–264): «Если знание права вследствие свойств того, что составляет законы во всем их объеме, затем хода судебного разбирательства и возможности предъявлять свои права является достоянием замкнутого сословия, которое остается таковым также благодаря тому, что терминология, которой оно пользуется, представляет собой для тех, о праве которых идет речь, как бы иностранный язык, то члены гражданского общества, обеспечивающие себе средства к существованию своей деятельностью, своим собственным знанием и волеием, удерживаются в положении чужих не только по отношению к наиболее личному и собственному, но и по отношению к субстанциальному и разумному в нем, к праву, и полагаются под опеку этого сословия, даже в своего рода крепостную зависимость от него. То, что они имеют право физически, ногами, присутствовать на суде, немногого стоит, если они не могут присутствовать там духовно, в силу своего знания, и право, предоставляемое им, остается для них внешней судьбой».

Вместе с тем существуют проблемы, из-за которых «стремление создать совершенное по своей полноте законодательство равносильно намерению, например, указать все цвета» (Гегель, 1970, с. 347). Как отметил классик мировой юридической науки Р. фон Иеринг (Иеринг, 2006, с. 348), «чтобы право так говорилось, применялось, как оно писано, оно должно быть так же писано, как должно быть произнесимо в суде. Для языка подобное полное тождество, по крайней мере по отношению к носителю этого языка, не имеет практического значения, для права же — громадное. Поэтому язык может быть неточным, право же никогда не может быть достаточно точным, и в этом кроется одна из главных причин, по которым язык довольствуется малым числом букв, между тем как право нуждается в большом количестве понятий». К этому умственно добавить справедливое замечание одного из основоположников современной экономической теории права (Познер, 2004, с. 810): «Издержки точного формулирования правовой нормы применительно к поведению, которое предполагается запретить, неприемлемо велики в силу внутренне присущих ограничений предусмотрительности и двусмысленности языка».

В результате, несмотря на все требования ясности, понятности и определенности языка законодателя, законодательство как минимум не просто для понимания. При этом в каждой стране есть области законодательства, особенно трудные для понимания; как правило, это налоговое законодательство. Россия не исключение: ничего сравнимого по сложности и трудности понимания с Налоговым кодексом в нашем законодательстве нет и не предвидится. Поэтому неудивительно, что многие положения Налогового кодекса требуют их разъяснения налогоплательщикам.

Естественно, что среди множества разъяснений норм Налогового кодекса, которые публикуются в профессиональных изданиях и включаются в правовые базы данных, особое значение имеют разъяснения, даваемые Минфином России. Это обусловлено тем, что согласно п. 2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 (ред. от 30.05.2007), именно Минфин России осуществляет координацию и контроль деятельности находящейся в его ведении Федеральной налоговой службы, и тем, что согласно п. 15 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» (ред. от 15.02.2007) именно Минфину России переданы функции бывшего Министерства РФ по налогам и сборам в части ведения разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах. В Налоговом кодексе это нашло отражение в ст. 34.2 («Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов»), включенной в него с 2 августа 2004 г. Федеральным законом от 29.06.2004 № 58-ФЗ и отредактированной впоследствии Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ, и в новой редакции ст. 32 («Обязанности налоговых органов»), включенной в Налоговый кодекс тем же Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

Согласно п. 1 ст. 34.2 НК РФ «Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах», а согласно пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ «налоговые органы обязаны... руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». Эта обязанность налоговых органов предусмотрена в Налоговом кодексе с 1 января 2007 г. в связи с тем, что они, будучи обязанными, согласно пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ, бесплатно информировать, в том числе в письменной форме, налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов (эта обязанность содержится как в ранее, так и в ныне действующей редакциях ст. 32 НК РФ), нередко фактически давали разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, т.е. осуществляли в этой части функции Минфина России. При этом бывали случаи, когда в письмах Минфина России и ФНС России по одному и тому же вопросу излагались взаимоисключающие позиции, из которых налогоплательщик выбирал ему выгодную. Для исключения таких ситуаций Минфин России издал приказ от 09.08.2005 № 102н о создании Межведомственной комиссии по координации взаимодействия Минфина России и ФНС России в налоговой сфере, одной из основных задач которой является «выработка согласованной позиции по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и иных нормативных правовых актов, регулирующих деятельность налоговых органов».

Категорически выраженное в Налоговом кодексе с 1 января 2007 г. обязательство налоговых органов руководствоваться разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах еще более повысило в глазах налогоплательщиков значимость ответов Минфина России на их вопросы, поскольку многие налогоплательщики не без оснований, коренившихся в налоговой практике, сочли, что теперь любое разъяснение Минфина России стало обязательным для налогового инспектора.

Главным же при этом для налогоплательщиков было то, что, по мнению многих из них, следование разъяснению Минфина России избавляет от начисления пени и

наложения штрафа в ситуации, когда разъяснение оказалось ошибочным и налоговый инспектор в связи с этим доначислил налог. Ибо согласно п. 8 ст. 75 НК РФ не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им 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 органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, а согласно подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение этих разъяснений признается обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в совершении налогового правонарушения и, следовательно, в силу ст. 109 НК РФ препятствующим привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения. Оба положения – в части пени и штрафа – не применяются в случае, если разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, предоставленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

Поэтому и главные бухгалтеры, и налоговые консультанты, обнаружив, что они не знают, как надлежит правильно применять ту или иную норму Налогового кодекса в их конкретной ситуации, стремятся найти письмо Минфина России, содержащее ответ на вопрос по такой же ситуации, благо что в правовых базах данных писем Минфина России множество и среди них не всегда, но часто можно найти, причем не одно, подходящее. При этом на то, что ответ дан другому налогоплательщику, внимание, как правило, не обращается; главное, чтобы вопрос, которым предваряется ответ или который ясен из текста ответа, был именно таким, какой возник у ищущего. Логика здесь простая: при совпадении вопросов должны совпасть ответы.

И налоговые, и судебные органы к такому обоснованию позиции налогоплательщика до сих пор относились неоднозначно. Налоговый инспектор мог согласиться с налогоплательщиком, чаще всего это и происходило, но мог не согласиться, особенно если несогласие вело к появлению значительной недоимки. В таком случае инспектор ссылался на то, что ответ Минфина России дан не проверяемому налогоплательщику, а некоему другому, у которого, возможно, совсем другие конкретные обстоятельства, по неизвестной причине не отраженные в вопросе, который предваряет ответ Минфина России или следует из него, и эти обстоятельства, учтенные Минфином России при даче ответа, делают последний уникальным. В общем, говорилось в таких случаях многое и разное, но суть сводилась к тому, что этот ответ является «чужим письмом», предназначенным тому, кому он был изначально направлен Минфином России, а не тому, кто его впоследствии обнаружил в СМИ и (или) в правовой базе данных.

Если же такой позиции придерживался сам налогоплательщик по причине ее выгоды для него, то нельзя было исключить, что налоговый инспектор как раз убежден, что нужно придерживаться того толкования налоговой нормы, которое разъяснено в письме Минфина России. В общем, обе стороны пытались использовать письма Минфина России в своих интересах. Но обычно, если на стороне налогоплательщика было несколько писем Минфина России с четко изложенной позицией, налоговый инспектор уступал, а если не уступал он, то были неплохие шансы на согласие руководства налоговой инспекции при рассмотрении возражений налогоплательщика по акту налоговой проверки.

В противном случае результат спора был трудно предсказуем: судебная практика в этой части была неоднородной. Суд мог принять во внимание в качестве одного из аргументов налогоплательщика письмо Минфина России, содержащее ответ на вопрос другого налогоплательщика, но мог и не принять. Опять-таки шансы на принятие повышались при нескольких письмах на стороне судящегося налогоплательщика. В судебных актах по налоговым спорам ссылка на письма Минфина России не редкость, хотя, естественно, всегда наряду с другими аргументами. Все же следует сказать, что в последние год-два суды менее склонны принимать от налогоплательщиков ссылки на «чужие письма», но если налогоплательщик предъявлял письмо Минфина России, адресованное непосредственно ему, то суд с этим считался.

Все это, включая вопрос о налогово-правовом статусе ответов Минфина России, уже не раз служило предметом обсуждения в литературе (Ахметшин, 2007; Воробьева, 2007; Голомазова, 2006; Дашевская, 2007; Емельянова, 2007; Карсетская, 2007; Кошкина, 2007; Лермонтов, 2006; Разгулина, 2007; Славин, 2007).

Думается, что теперь ситуация станет значительно более определенной, если не сказать однозначной. Опубликовано *письмо Минфина России от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138*, однозначно формулирующее позицию Минфина России в отношении его же разъяснений, содержащихся в письмах с ответами на вопросы налогоплательщиков (ранее Минфин России иногда высказывался по этому вопросу, но впервые столь подробно и категорично).

В августовском письме Минфин России «разъясняет, что такие письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. Эти письменные разъяснения не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано ли разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Указанные письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Минфином России. Опубликованные письменные разъяснения, предоставленные Минфином России, должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области».

В связи с этим Минфин России прямо 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 пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, защищающих налогоплательщика от пени и штрафа, и что хотя «Налоговым кодексом введена прямая обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, которые даны Минфином России», однако «указанная норма Кодекса не устанавливает обязанности налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России, адресованными конкретным заявителям (в силу того, что указанные разъяснения не содержат правовых норм), а обязывает налоговые органы руководствоваться разъяснениями, адресованными ФНС России» (цитируемое письмо Минфина России к последним относится).

Изложенное по-прежнему не препятствует налогоплательщикам в судебном порядке обжаловать акты Минфина России, но при одном условии, на которое указано в *Определении Конституционного Суда РФ от 03.04.2007 № 363-О-О*: если эти акты по своему содержанию порождают право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам. Как указано в этом Определении, «при рассмотрении подобных дел суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, какой характер носит и кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав, — иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите...» (это последовательная позиция Конституционного Суда, которую он уже излагал ранее в *Определении от 05.11.2002 № 319-О*).

Вместе с тем надо признать, что, хотя *письмо Минфина России от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138* полностью лежит в русле его позиции в отношении его же ответов на вопросы налогоплательщиков (и в русле позиции в этой части Высшего Арбитражного Суда РФ), оно также лежит в русле замечания Е.Г. Ясина о характере выполнения поручения президента страны по совершенствованию налогового администрирования (Ясин, 2006, с. 27). Если прежде налоговые органы на местах обычно (хотя и не всегда) считались с ответами Минфина России на вопросы налогоплательщиков, адресованные последним, а судебная практика была неоднородной, то теперь судебная практика станет значительно более однородной (но не в пользу налогопла-

тельщиков), а прогнозирование позиции налоговых органов в отношении конкретной налоговой проблемы налогоплательщика — значительно более затруднительным, т.е. налоговая неопределенность проблемных ситуаций, еще не разрешенных судебной практикой, лишь возрастет (на отдельных сайтах налоговых органов в регионах уже письма с ответами стали снабжать припиской типа: «статус информации определен письмом Минфина России от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138»). Хотя, конечно, о появлении фундаментальной неопределенности в смысле (Розмаинский, 2006, с. 20) говорить не приходится.

По сути, вышеуказанным письмом Минфин России стремится вывести свои противоречивые ответы налогоплательщикам из-под судебного контроля (Стеркин, 2007). Этого тем легче достичь, что последнее время в этом же направлении движутся и суды в налоговых спорах. В качестве побочного результата можно ожидать, что количество противоречивых ответов в будущем возрастет, как это всегда бывает, когда снижается контроль общества за работой министерства. Еще одним следствием может оказаться рост количества обращений налогоплательщиков в Минфин России с вопросами, дублирующими те, ответы на которые уже известны из журнально-газетных публикаций или правовых баз данных и «подходят» налогоплательщику, чтобы получить хотя и такие же, но зато «персональные» ответы.

В результате включение в Налоговый кодекс в дополнение к освобождению налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов) от штрафа в случае выполнения ими письменных разъяснений Минфина России, как это предусматривается ст. 111 НК РФ (в разных ее редакциях) на протяжении всего периода действия Кодекса, т.е. с 1 января 1999 г., новой, действующей с 1 января 2007 г. нормы п. 8 ст. 75 НК РФ, освобождающей их же от начисления в указанном случае также и пеней, закончилось тем, что фактическая область действия как первой, так и второй нормы значительно сузилась по сравнению с тем, что было до 1 января 2007г.

Подчеркнем: речь здесь идет не о точности буквального толкования указанных норм НК РФ, а только о наличной практике их применения. И хотя их применение не отделимо от их толкования, автор далек от мысли сослаться в связи с этим на высказывание классика современной экономической теории права (Познер, 2004, с. 709): «...“Толкование” правовых норм не всегда может быть лишь толкованием, но иногда может служить формой политической деятельности правосудия».

Источники

- Ахметшин Р.* Мнение специалиста // Экономика и жизнь. 2007. № 33.
- Воробьева В.Н.* Письменные разъяснения налогового законодательства: применяем без последствий // Российский налоговый курьер. 2007. № 6.
- Гегель Г.В.Ф.* Иенская реальная философия // Гегель Г.В.Ф. Работы разных лет. В 2-х т. М., 1970. Т. 1.
- Гегель Г.В.Ф.* Философия права. М., 1990.
- Голомазова Л.А.* Обжалование решений и письменных разъяснений государственного органа // Ваш налоговый адвокат. 2006. № 2.
- Дашевская М.* Разберемся с официальными письмами // Практический бухгалтерский учет. 2007. № 5.
- Емельянова И.В.* Правовой статус писем Минфина и ФНС РФ // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2007. № 3.
- Иеринг Р.* Юридическая техника // Иеринг Р. Избранные труды. В 2-х т. СПб., 2006. Т. 2.
- Карсетская Е.* Пишите письма... // Малая бухгалтерия. 2007. № 2.
- Кошкина Т.Ю.* Как избежать наказания? // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2007. № 1.
- Лермонтов Ю.М.* Вопросы применения письменных разъяснений по налогам и сборам // Право и экономика. 2006. № 9.
- Познер Р.А.* Экономический анализ права. В 2-х т. СПб., 2004. Т. 2.
- Разгулина М.Г.* Официальные разъяснения налогового законодательства в 2007 году // БУХ.1С. 2007. № 2.
- Розмаинский И.* Посткейнсианская макроэкономика: основные аспекты // Вопросы экономики. 2006. № 5.
- Славин С.* Письмо равнозначно приказу // Экономика и жизнь. 2007. № 33.
- Стеркин Ф.* Минфин уходит от ответственности // Ведомости. 2007. 8 авг. / <http://www.vedomosti.ru/newsline/index.shtml?2007/08/08/465856>.
- Ясин Е.* Государство и экономика на этапе модернизации // Вопросы экономики. 2006. № 4.