

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА ПИСЬМЕННЫХ РАЗЪЯСНЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА: ДИХОТОМИЯ ПОНИМАНИЯ

Промышленно-торговое право. – 2012. – № 8. – С. 86–91

Аннотация

В статье рассматриваются письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства в контексте определения правовой природы, а также возможности распространения на неопределенный круг лиц.

Введение

Подвергая контролю налогоплательщиков, государство предоставляет им правовые средства оптимизации своих действий, направленные на защиту от неправомерных действий контролирующих органов и их должностных лиц. Одним из таких средств является предусмотренное подп. 1.2 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса Беларуси (далее – НК Беларуси) право налогоплательщиков получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства (далее – письменные разъяснения). С 1 января 2012 года законодатель предпринял противоречивую попытку совместности выполнения письменных разъяснений налогоплательщиками и избежания отрицательных последствий, что, в рамках ограниченного подхода, лишь создает иллюзию защищенности субъекта предпринимательской деятельности¹. Данная статья будет посвящена теоретико-прикладным вопросам определения статуса письменных разъяснений, исходящих от налоговых органов.

Основная часть

Письменные разъяснения довольно часто используются как оперативный и эффективный инструмент налогового планирования. Как отмечает Н.Р. Хачатрян письменные разъяснения компетентных органов являются эффективным инструментом по налаживанию стабильной хозяйственной деятельности и обеспечению максимального соблюдения требований законодательства в области финансов [1, с. 98]. В.А. Соловьев связывает направление запросов в фискальные органы с целью сделать предсказуемыми и безопасными налоговые последствия хозяйственных операций [2, с. 28].

В теоретико-налоговых исследованиях, «обрамленных» определенными прикладными постулатами, правовая природа письменных разъяснений до сих пор не получила однозначной оценки в контексте признания (непризнания) их нормативными актами. Важно также помнить, что нормативные правовые акты носят общеобязательный характер и выступают нормативным основанием для вынесения судебных решений, а ненормативные при разрешении судебных споров не имеют приоритетного характера и оцениваются судами наряду с другими материалами по делу. Анализ научных подходов по данному вопросу позволяет сделать вывод о существовании нескольких подходов.

Первая группа авторов, с определенными оговорками, детерминирует нормативный характер письменных разъяснений [3, с. 41; 4, с. 38; 5, с. 101]. По мнению Р.Н. Хачатряна разъяснения Министерства финансов РФ можно отнести к категории нормативных правовых актов только в случае наличия соответствующих правовых оснований (порядок и формы издания акта) [5, с. 101].

Вторая группа авторов, придерживаясь противоположных взглядов, не постулирует в письменных разъяснениях признака нормативности, относя их к актам толкования (интерпретационным актам) [6, с. 25; 7, с. 42]. Как отмечает С.К. Лешенко разъяснения налоговых органов по запросам налогоплательщиков являются актами толкования, которые не являются нормативными, поскольку не распространяются на неопределенный круг лиц и отношений

¹ Более подробно: Пилипенко, А.А. Письменные разъяснения налогового законодательства: противоречивая недосказанность / А.А. Пилипенко // *Промышленно-торговое право. – 2012. – № 4. – С. 53–56.*

[7, с. 42]. Следует отметить, что Министерство финансов Российской Федерации, которое дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, в письме от 7 августа 2007 г. № 03–02–07/2–138 «О применении положений статьи 34.2 «Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов» Налогового кодекса РФ» по данному вопросу определило свою позицию отличным от признания нормативными письменных разъяснений образом: «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, отличающимся от трактовки, изложенной Минфином России».

Отдельная группа авторов придерживается промежуточной позиции правовой идентификации письменных разъяснений налогового законодательства исходя приоритета существенных признаков над формальными [8, с. 128; 9, с. 202]. С точки зрения А.В. Демина, при оценке правовой природы актов в сфере налогов и сборов следует руководствоваться принципом «существо над формой», который в данном случае означает, что не формальные признаки (наименование, обязательные реквизиты, государственная регистрация, официальное опубликование и проч.), а смысловое содержание акта должно приниматься за основу при установлении его нормативного либо ненормативного характера [9, с. 202]. Данное мнение, во многом, интегрировано правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, согласно которой сама форма акта налогового органа (письмо, разъяснение) не препятствует обжалованию его в судебном порядке, если по своему содержанию он порождает право последних предъявлять требования к налогоплательщикам [10]. Интегрированность научных изысканий и правовой позиции органа конституционного правосудия Российской Федерации обусловлена деятельностью налоговых органов, когда существует реальная опасность фактического превращения актов ведомственного толкования в акты ведомственного нормотворчества.

Конституционный Суд Республики Беларусь свою правовую позицию о признании разъяснений вышестоящих налоговых органов правовыми актами ненормативного характера увязал со следующими их особенностями: выносятся уполномоченными государственными органами, ответственными за рассмотрение обращений; выражают волю данного государственного органа по правовому регулированию конкретных общественных отношений; носят индивидуальный характер и рассчитаны на однократное применение; влекут определенные правовые последствия, поскольку могут затрагивать права и обязанности лиц [11].

Существующие положения ст. 1 Закона Республики Беларусь от 10 января 2000 г. «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» по вопросу атрибутивных признаков нормативного правового акта позволяют однозначно констатировать неотнесение письменных разъяснений к таковым. Нормативные правовые акты содержат в себе только лишь нормы права, но никак не разъяснение смысла или обоснование установления какой-либо из них. Оценивая правовую природу письменных разъяснений, следует отметить, что, по замыслу законодателя, им отведен статус актов официального толкования законодательства, которые призваны раскрыть действительный смысл правовой нормы и потому не могут содержать в себе правовых норм. Они близки к такому виду официального толкования как казуальное, под которым в теории права понимается такое толкование, результаты которого формально обязательны только для одного случая или юридического дела для тех лиц, в отношении которых оно было дано [12, с. 45].

Воспользовавшись словесно дефинитивным оборотом «формально обязательны», в совокупности с тем, что официальное толкование является юридически значимым и вызывает правовые последствия, отметим важный признак письменных разъяснений, предложенный Конституционным Судом Республики Беларусь. В рамках приведенной выше позиции важнейшим для дальнейшего понимания правового статуса письменных разъяснений является

потенциальная возможность наступления для налогоплательщиков определенных правовых последствий в контексте модификации их прав и обязанностей. Такая модификация предопределена как объективными предпосылками, так и противоречивыми действиями самих налогоплательщиков. С одной стороны, письменные разъяснения, как правило, несут в себе элемент новизны, так как, в противном случае, речь идет о реализации на практике предусмотренного подп. 1.1 п. 1 ст. 21 НК Беларуси права налогоплательщиков на получение бесплатной информации о действующих налогах, сборах (пошлинах), актах налогового законодательства, а также о правах и обязанностях плательщиков, налоговых органов и их должностных лиц. Рассмотрение письменных разъяснений с другой стороны предварительно требует прикладного осмысления и восприятия налогоплательщиками следующего правила: письменные разъяснения не могут рассматриваться как порождающие право налоговых органов предъявлять требования руководствоваться ими. Желание же руководствоваться ими может проистекать в понимании, отличном от понимания налоговых органов. В то же время, направленность действий налогоплательщиков, опосредованная верой в непогрешимость налоговых органов, имеет вектор по исполнению письменных разъяснений. Таким образом, исполняя их, налогоплательщики сами инициируют изменение своих прав и обязанностей. Понимание такого изменения самими налогоплательщиками недостаточно, т.к. определение того, затрагиваются ли их права и законные интересы находится в компетенции судебных инстанций при разрешении конкретного дела с учетом всех его обстоятельств. При этом, в случае следования налогоплательщиками неправильным разъяснениям, исходящим от Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, в качестве компенсации для налогоплательщиков предусмотрено лишь освобождение от уплаты пеней (п. 3¹ ст. 52 НК Беларуси), а также потенциальная новеллизация законодательства по вопросу неприменения мер административной ответственности.

Таким образом, письменные разъяснения характеризуются двойственной природой, раскрываемой в динамическом и статическом аспектах. В первом случае, рассматриваемые в системной взаимосвязи с действиями налогоплательщиков по их следованию, письменные разъяснения являются актом казуального толкования. С точки зрения статического аспекта, когда налогоплательщики поступают согласно своим усмотрения в контексте игнорирования письменных разъяснений, они являются актом неофициального толкования, выражающим лишь точку зрения налогового органа в лице соответствующего должностного лица.

С точки зрения дополнительного правового содержания ответ на поставленный в научных исследованиях вопрос представляется важным в рамках возможности налогоплательщиков руководствоваться письменными разъяснениями при принятии конкретных решений в тех случаях, когда нормы налогового законодательства недостаточно четко и ясно определяют предпринимательское поведение соответствующих субъектов. В этой связи отдельные авторы изначально высказываются против института письменных разъяснений фискальных органов в контексте руководства последними принципом презумпции трактовки всех неясностей и противоречий налогового законодательства в пользу налогоплательщика. Как отмечает Ф.А. Гудков, если закон не содержит неясностей, то незачем его и толковать в нормативных актах. А если неясности все-таки есть, то они должны толковаться в пользу налогоплательщика. Таким образом налоговому органу следует либо вовсе избегать разъяснений спорных вопросов в адрес неопределенного круга лиц либо разъяснять их в пользу налогоплательщика, как того требует п. 7 ст. 3 НК РФ [13, с. 15]. Солидаризируясь с данным автором, отметим, что первичным элементом разрешения спорных ситуаций в свете нечеткостей и неясностей налогового законодательства должно быть применение предусмотренной частью второй п. 7 ст. 3 НК Беларуси презумпции правоты налогоплательщика², а не соглашательное следование ответам налоговых органов, которые могут не только не соответствовать

² Более подробно: Пилипенко, А.А. Презумпция правоты проверяемого субъекта (плательщика): проблемы правовой регламентации и применения / А.А. Пилипенко // *Вестн. Высш. Хоз. Суда Респ. Беларусь*. – 2011. – № 5. – С. 127–133.

представлениям налогоплательщиков, но и значительно ухудшить их финансовое состояние. Как справедливо отмечает К.А. Сасов, отвечая на письма налогоплательщиков, налоговые ведомства и их должностные лица, как правило, толкуют налоговое законодательство в значении, обеспечивающем поступление в бюджет налогов в максимальном размере [14, с. 95].

На вариативность предполагаемых действий в контексте выполнения (невыполнения) письменных разъяснений обращает внимание А.С. Жильцов, по мнению которого, перед налогоплательщиком во многом стоит выбор: выполнять свои налоговые обязанности в соответствии с разъяснениями налогового органа при запутанности или неясности законодательства о налогах и сборах или положиться на собственное понимание прямых норм закона [15, с. 10]. Близкой позиции придерживается Н.О. Овчинникова, которая полагает, что судам необходимо более последовательно применять презумпцию, установленную п. 7 ст. 3 НК РФ (все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), а налогоплательщикам следует активнее добиваться этого, так как именно данное законоположение является критерием справедливости судебного решения [16, с. 64]. В развитие мнения последнего автора отметим, что Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что, осуществляя выбор подлежащей применению налоговой нормы, суд должен исходить из того, что выявленные им, в том числе при анализе разъяснений уполномоченных органов, неясности в силу пункта 7 статьи 3 и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса РФ должны толковаться в пользу налогоплательщика и исключать вину лица в совершении налогового правонарушения [17].

В развитие динамического аспекта понимания правовой природы письменных разъяснений важным представляется разрешение вопроса о возможности их использования налогоплательщиками, которым они не предназначались. В свое время вопрос об адресности письменных разъяснений был разрешен в России в рамках внесения поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК России). Так с 1 января 2007 г. согласно новой редакции подп. 3 п. 1 ст. 111 НК России обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам признается 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.

Разрешение данного вопроса в условиях налогово-правовой действительности Республики Беларусь должно находиться в сфере соблюдения основных принципов налогообложения. С одной стороны, организационно-правовая сущность разъяснения заключается в том, что они имеют адресный характер и касаются тех лиц, которые обращаются с запросом. С другой стороны, если налогоплательщик из письменного разъяснения, адресованного другому налогоплательщику (при условии наличия возможности ознакомиться с ним), понимает что его ситуация идентична, описанной в запросе, он может руководствоваться документом. В противном случае, критическое осмысление диалектики взаимосвязи возможности и действительности позволяет констатировать нарушение предусмотренного пунктом третьим ст. 2 НК Беларуси принципа равенства налогообложения.

Заключение

Письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства характеризуются двойственной природой. С одной стороны они являются актами казуального толкования в системной взаимосвязи с действиями налогоплательщиков по их следова-

нию. С другой стороны, письменные разъяснения можно рассматривать как акты неофициального толкования в рамках пассивной позиции налогоплательщика по их восприятию.

Налогоплательщики, с целью выработки собственной позиции, вправе ссылаться на письменные разъяснения, адресованные другим организациям, что соответствует реализации на практике основных начал налогообложения.

Резюме

В статье рассматриваются вопросы правовой природы письменных разъяснений по вопросам применения актов налогового законодательства.

Summary

Issues of the legal nature of written elucidations on the matters of tax legislative acts' application are investigated in the article.

Список цитированных источников

1. Хачатрян, Н.Р. Правовое значение разъяснений Министерства финансов РФ по вопросам применения налогового законодательства / Н.Р. Хачатрян // Государство и право. – 2009. – № 3. – С. 97–106.
2. Соловьев, В.А. Письменные разъяснения как институт защиты прав налогоплательщиков / В.А. Соловьев // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 12. – С. 28–29.
3. Береснева, Н.В. Письма налоговых органов как нормативные и ненормативные акта / Н.В. Береснева // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 5. – С. 40–45.
4. Родионова, О.М. О правовой природе разъяснений Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах / О.М. Родионова // Цивилист. – 2008. – № 3. – С. 35–38.
5. Хачатрян, Н.Р. Правовое значение разъяснений Министерства финансов РФ по вопросам применения налогового законодательства / Н.Р. Хачатрян // Государство и право. – 2009. – № 3. – С. 97–106.
6. Лермонтов, Ю.М. Исполнение письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах / Ю.М. Лермонтов // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 12. – С. 23–27.
7. Лещенко, С.К. Письма налоговых органов и ответы на запросы плательщиков налогов: юридический статус / С.К. Лещенко // Промышленно-торговое право. – 2008. – № 6. – С. 39–44.
8. Дементьев, И.В. Правовое значение разъяснений финансовых органов / И.В. Дементьев // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: по материалам VI междунар. науч.-практ. конф. 17-18 апр. 2009 г., Москва: сб.; сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2010. – С. 128.
9. Демин, А.В. Пределы и формы подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов: некоторые вопросы теории и практики / А.В. Демин // Налоги и финансовое право. – 2008. – № 12. – С. 193–202.
10. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации – учреждение по управлению персоналом «Персона» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституц. Суда Рос. Федерации, 5 нояб. 2002 г., № 319-О // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2012.
11. О судебном обжаловании решений государственных органов по вопросам налогообложения (разъяснений налогового законодательства): Решение Конституц. Суда Респ. Беларусь: Решение Конституц. Суда Респ. Беларусь, 10 дек. 2009 г., № Р-383/2009 (в ред. Решения, 4 марта 2010 г., № Р-431/2010) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Элек-

тронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

12. Шилина, Е.М. Толкование права: теоретические и практические аспекты / Е.М. Шилина. – Минск: Тесей, 2008. – 96 с.

13. Гудков, Ф.А. Лукавые разъяснения. Кто должен нести ответственность? / Ф.А. Гудков // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 1. – С. 15–21.

14. Сасов, К.А. Корпоративному юристу о налоговых спорах / К.А. Сасов; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишерз, 2010. – 338 с.

15. Жильцов, А.С. Право налогоплательщика получать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах / А.С. Жильцов // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 9. – С. 5–10.

16. Овчинникова, Н.О. Практика использования налогового планирования и налогового консультирования / Н.О. Овчинникова // Право и экономика. – 2007. – № 10. – С. 61–64.

17. Об отказе в принятии к рассмотрению запроса мирового судьи 113 судебного участка города Санкт-Петербурга О.П. Михайловой о проверке конституционности части пятой статьи 8 Закона Российской Федерации «О плате за землю» и жалобы гражданина А.А. Жукова на нарушение его конституционных прав той же нормой: Определение Конституц. Суда Рос. Федерации, 5 июня 2003 г., № 276-О // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2012.