

### **Являются ли разъяснения Минфина нормативным актом?**

В 2004 году полномочия по разъяснению налогового законодательства были изъяты у налоговых органов и переданы Минфину (ст. 34.2 НК РФ), а налоговым органам оставили лишь обязанность «бесплатно информировать» налогоплательщиков о налогах (пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ) (Федеральный закон от 29 июня 2004 г. №58-ФЗ). Юридический статус разъяснений Минфина с самого начала был несколько неопределенным. Однако, во всяком случае, налогоплательщик освобождался от штрафов, если он руководствовался такими разъяснениями, адресованными ему самому или неопределенному кругу лиц, даже если впоследствии они были признаны ошибочными (пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). С 1 января 2007 года статус разъяснений Минфина был существенно повышен: теперь налогоплательщик в аналогичной ситуации освобожден не только от штрафа, но и от пени (п. 8 ст. 75 НК РФ); кроме того, теперь налоговые органы юридически обязаны руководствоваться разъяснениями Минфина (пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ). Налогоплательщик имеет полное право оспорить разъяснение Минфина, нарушающее его права, в суде (см. Определение Конституционного Суда РФ от 20 октября 2005 г. № 442-О).

Все это, однако, не дает однозначного ответа на вопрос, являются ли разъяснения Минфина нормативным правовым актом. Этот вопрос отнюдь не является чисто академическим, хотя бы потому, что порядок оспаривания нормативных и ненормативных актов государственных органов существенно различается (нормативные акты оспариваются по первой инстанции в Верховном Суде или Высшем Арбитражном Суде). Сам Минфин свои письма с разъяснениями налогового законодательства нормативными актами не считает (см., например, Письмо Минфина РФ от 2 июля 2007 г. № 03-05-06-01/76). В связи с этим эти письма не проходят процедуры обязательной для нормативных актов государственной регистрации в Минюсте и официального опубликования.

Однако вопрос этот спорный. Письма Минфина могут быть адресованы либо индивидуальному налогоплательщику, либо в Федеральную налоговую службу. Последняя затем направляет это письма «для сведения и использования в работе» во все налоговые органы (см., например, Письмо ФНС от 23 марта 2007 г. № ММ-6-03/233@), для которых, напомним, эти разъяснения теперь по закону обязательны к применению. Как минимум те письма Минфина, что адресованы ФНС, являются, по-видимому, «актами, содержащими обязательные правила поведения, адресованные персонально не определенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение», в связи с чем могут быть признаны нормативными актами (см. Определение Конституционного Суда РФ от 2 марта 2006 г. № 58-О). Помимо процессуальных последствий, признание разъяснений Минфина нормативными правовыми актами означало бы, что их применение недопустимо без официальной публикации и регистрации в Минюсте. В настоящее время вопрос остается открытым до решения его федеральным законом или высшими судебными инстанциями.

На практике налогоплательщик, несогласный с адресованным ему разъяснением, может оспорить его как ненормативный акт, а с разъяснением, адресованным ФНС – любым из двух способов (как нормативный или как ненормативный акт). Если же налогоплательщик с разъяснениями согласен, следование любому из двух видов разъяснений освобождает налогоплательщика от возможной ответственности в будущем.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay  
тел. (095) 790-2660; 924-1300