



Вопрос: О порядке применения письменных разъяснений
Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о
налогах ...

Вопрос: О порядке применения письменных разъяснений Минфина России по вопросам применения
законодательства РФ о налогах и сборах, предоставляемых в соответствии со [ст. 34.2](#) НК РФ.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138

Минфин России в связи с поступающими запросами налогоплательщиков разъясняет положения
налогового законодательства в части [ст. 34.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее -
Налоговый кодекс).

Минфину России в соответствии с Налоговым [кодексом](#) предоставлены полномочия по разъяснению
законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Помимо этого [п. 1 ст. 4](#) Налогового кодекса
установлено, что федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции
по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и
сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации,
исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и
сборах случаях в пределах своей компетенции издадут нормативные правовые акты по вопросам,
связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять
законодательство о налогах и сборах.

Одним из таких федеральных органов исполнительной власти является Минфин России, которому в
соответствии с [Указом](#) Президента Российской Федерации от 09.03.2004 N 314 "О системе и структуре
федеральных органов исполнительной власти" переданы функции Министерства Российской Федерации
по налогам и сборам по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению
разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах.

В соответствии с [п. п. 5.1 и 5.2](#) Регламента Министерства финансов Российской Федерации (Приказ
Минфина России от 23.03.2005 N 45н, зарегистрирован в Минюсте России 19.04.2005 N 6518)
министерство принимает в пределах своей компетенции нормативные правовые акты по вопросам
установленной сферы деятельности министерства и федеральных органов исполнительной власти,
находящихся в его ведении. Нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности
человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций или имеющие межведомственный
характер, подлежат государственной регистрации, опубликованию и вступают в силу в порядке,
установленном законодательством Российской Федерации. Указанные нормативные правовые акты
издаются Минфином России в форме приказа или ином установленном федеральным законодательством
виде в соответствии с [Правилами](#) подготовки нормативных правовых актов федеральных органов
исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденными Постановлением
Правительства Российской Федерации от 13.08.1997 N 1009.

[Пунктом 2](#) Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной
власти и их государственной регистрации установлено, что издание нормативных правовых актов в виде
писем и телеграмм не допускается.

Согласно [Разъяснениям](#) о применении Правил подготовки нормативных правовых актов
федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденным
Приказом Минюста России от 14.07.1999 N 217 (зарегистрировано в Минюсте России 16.07.1999 N 1835),
нормативный правовой акт - это письменный официальный документ, принятый (изданный) в
определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на
установление, изменение или отмену правовых норм. Под правовой нормой принято понимать
общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное
на многократное применение. Такие определения нормативного правового акта и правовой нормы,
содержащиеся в Постановлении Государственной Думы от 11.11.1996 N 781-II ГД "Об обращении в
Конституционный Суд Российской Федерации", Минюстом России рекомендовано использовать при
подготовке нормативных правовых актов.

Полномочия Минфина России по ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах были конкретизированы в [п. 1 ст. 34.2](#) Налогового кодекса Федеральным [законом](#) от 29.06.2004 N 58-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления" ([п. 13 ст. 54](#)).

В соответствии с [п. 1 ст. 34.2](#) Налогового кодекса (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ "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") Минфин России дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. При этом в соответствии с [п. 3 ст. 34.2](#) Налогового кодекса Минфин России дает письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса; по решению руководителя (заместителя руководителя) указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В указанной редакции [ст. 34.2](#) Налогового кодекса действует с 1 января 2007 г., а полномочия Минфина России по предоставлению письменных разъяснений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрены Налоговым кодексом со 2 августа 2004 г. (Федеральный [закон](#) от 29.06.2004 N 58-ФЗ).

Дополнительно [пп. 5 п. 1 ст. 32](#) Налогового кодекса устанавливает обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, в которых выражается позиция Министерства по конкретным или общим вопросам, содержащимся в индивидуальных и (или) коллективных обращениях граждан и организаций. Кроме того, при рассмотрении заявления о признании недействующими Писем Минфина России (от 05.08.2004 N [01-02-01/03-1625](#) и от 03.03.2006 N [03-06-01-02/09](#)), данных налогоплательщикам в пределах его полномочий, предусмотренных [ст. 34.2](#) Налогового кодекса, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в [Постановлении](#) от 16.01.2007 N 12547/06 указал, что названные Письма не отвечают критериям нормативного правового акта, а потому не могут иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц. Следовательно, содержащиеся в оспариваемых Письмах Минфина России положения не могут рассматриваться в качестве устанавливающих обязательные для налоговых органов правила поведения, подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля. Соблюдения этих правил налоговые органы не вправе требовать и от налогоплательщиков (налоговых агентов). Арбитражные суды, рассматривающие возникающие в сфере налогов и сборов споры, также не связаны положениями указанных Писем, поскольку в соответствии с [ч. 1 ст. 13](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подобные письма не входят в круг нормативных правовых актов, применяемых при рассмотрении дел.

Таким образом, письменные разъяснения Минфина России 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 Российской Федерации от 13.08.1997 N 1009.

Вместе с тем зачастую позиция Минфина России, выраженная в его разъяснениях по тем или иным вопросам законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (включая письма конкретным налогоплательщикам), воспринимается как обязательная к применению всеми субъектами налоговых правоотношений, возникают вопросы о противоречиях, содержащихся в письмах Минфина России, направленных различным налогоплательщикам в разные периоды времени.

В связи с этим следует указать, что, поскольку разъяснения Минфина России не являются нормативными правовыми актами, они не подлежат обязательной публикации. Содержащиеся в различных правовых базах данных и прочих изданиях письменные разъяснения Минфина России, Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, предоставленные по

запросам конкретных налогоплательщиков, не содержат всей необходимой информации, позволяющей сделать вывод о существовании задаваемого вопроса, что приводит к неверной трактовке сути предоставленного Минфином России ответа. Публикация указанных писем осуществляется в неофициальном порядке, так как ни Минфин России, ни Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики не предоставляют в официальном порядке указанные письма для публикации (за исключением случаев публикации документов на официальных сайтах Минфина России и ФНС России). Таким образом, Минфин России не может обеспечить соответствие опубликованной в неофициальном порядке информации реальному содержанию письма и соответствующего запроса.

По итогам анализа статуса и правовых последствий указанных письменных разъяснений с учетом рассмотренных выше законодательных норм 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.

Также необходимо отметить, что письменные разъяснения, подготовленные по обращениям налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), как правило, адресованы конкретным заявителям, поэтому распространение содержащихся в них мнений и заключений на все прочие случаи другими налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) может осуществляться лишь под ответственность налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента. При этом 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](#) Налогового кодекса (о начислении 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, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, а также об исключении вины лица в совершении налогового правонарушения в результате выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) указанных письменных разъяснений).

Однако при этом Налоговым [кодексом](#) введена прямая обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, которые даны Минфином России. С учетом вышеизложенного необходимо отметить, что указанная [норма](#) Налогового 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. Последние рассматриваются как направляемые в рамках координации и контроля деятельности ФНС России (полномочия Минфина России в этой области определены [Положением](#) о Министерстве финансов Российской Федерации) и предназначенные для разъяснения позиции министерства как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области выработки налоговой политики, подведомственной федеральной службе. При этом разъяснения, направляемые Минфином России ФНС России, также не являются нормативными правовыми актами, не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, а также не подлежат подготовке и регистрации в порядке, установленном для нормативных правовых актов.

Заместитель Министра финансов
Российской Федерации
С.Д.ШАТАЛОВ

07.08.2007
