

УДК 336.201

DOI: 10.17223/22253513/31/6

А.В. Демин

## ОФИЦИАЛЬНЫЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ ФИСКАЛЬНЫХ ОРГАНОВ В КОНТЕКСТЕ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*Рассматриваются вопросы толкования актов законодательства о налогах и сборах с использованием официальных разъяснений финансовых и налоговых органов. Автор поднимает проблемы разграничения компетенции между фискальными органами, правовой природы интерпретационных актов, порядка их оспаривания, внедрения института предварительного налогового разъяснения. Особое внимание уделено соотношению официальных разъяснений, издаваемых фискальными органами, и реализации принципа определенности налогообложения.*

*Ключевые слова: налог, налоговое право, принцип определенности налогообложения, акт толкования, нормативность, нормативные свойства, предварительное налоговое разъяснение.*

Определенность права рассматривается как фундаментальный принцип и конституционная ценность, обязательный атрибут цивилизованной правовой системы. В соответствии с ним правовые последствия каждого юридически значимого действия или бездействия должны быть четко, однозначно и непротиворечиво описаны в действующем законодательстве, детализированы в подзаконных актах, апробированы судебной практикой. Нормативная система государства должна быть внутренне согласована (когерентна), иметь системный характер и предусматривать эффективный инструментарий преодоления конфликтов и фрагментации. Это гарантирует всем заинтересованным акторам стабильность и предсказуемость в рамках социально-правовых взаимодействий.

Рассматриваемая тематика актуальна как на общеправовом, так и на отраслевом уровне. В частности, проблемы определенности налогообложения – ключевые для науки налогового права. Это обусловлено, во-первых, сложностью изложения и восприятия налоговых норм, присутствием в текстах налоговых законов значительного экономического контента; во-вторых, значительными имущественными правоограничениями для частных акторов, что требует четко формализованных процедур контроля, принуждения, имущественных изъятий, взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков; в-третьих, непрерывностью налоговых реформ, а отсюда – высокой «турбулентностью» налогового законодательства, граничащей с так называемой «законодательной инфляцией»; в-четвертых, изначально конфликтной природой налоговых отношений, в основе которых – фундаментальное несовпадение интересов противостоящих сторон (прежде всего, по линии налогоплательщик–собственник–государство).

Принцип определенности налогообложения представляет собой отраслевое развитие такого общеправового требования, как формальная определенность права. Причем в сфере налогов и сборов это требование не просто декларируется на доктринальном уровне и признается судами, но прямо узаконено в п. 6 ст. 3 Налогового кодекса РФ в качестве одного из основополагающих принципов налогового права.

Определенный характер налоговой нормы обеспечивает (гарантирует) процесс ее правильного понимания, интерпретации и применения. И наоборот, неопределенный, противоречивый и фрагментированный характер налогово-правовой регламентации – колоссальная проблема, преодолению которой сегодня посвящены усилия научного сообщества, законодателей, судей и практикующих юристов.

Очевидно, добиться абсолютной определенности в праве объективно невозможно, это – недостижимый идеал, к которому можно лишь стремиться. «В жизни очень немного бесспорных вещей, но правовая система к ним не относится, – подчеркивают Скот Бейкер и Алекс Раскольников. – В совершенно определенном мире все законы должны быть ясными, их применение к фактам в каждом случае должно быть однозначным, как и сами факты, все нарушения должны выявляться и наказываться, а санкции должны быть фиксированы и известны заранее каждому. Реальная действительность, разумеется, выглядит разительно по-другому» [1. Р. 281]. Эти тезисы универсальны для современных правовых порядков, они справедливы и на международно-правовом, и на национальном уровнях.

Любая попытка сформировать идеально-безупречные акты налогового законодательства, которые не нуждались бы в творческих интерпретациях со стороны адресатов налоговых норм, изначально обречены на неудачу. Более реалистичная задача – выработать эффективный инструментарий, позволяющий снизить общий уровень неопределенности в налоговом праве. Одним из таких инструментов выступают акты официального толкования, издаваемые фискальными органами для разъяснения смысла налоговых законов и порядка их применения.

Основные причины появления официальных разъяснений – объективная необходимость конкретизации и детализации слишком общих налоговых норм, устранение пробелов (лакун) в налоговом праве при отсутствии устойчивой судебной практики, адаптация налоговых норм к новым, изменившимся обстоятельствам. «Практика писем-разъяснений... заслуживает одобрения и поддержки, поскольку позволяет гражданам и организациям заранее узнать позицию контролирующих органов и сообразно ей планировать свою деятельность, принимать взвешенные управленческие решения, – верно замечает В.М. Зарипов. – Большая степень определенности правоотношений способствует предотвращению непреднамеренных нарушений закона, особенно при изменении законодательства» [2. С. 21]. И все же главная задача актов-интерпретаций – унификация практики применения налоговых норм и единообразное разрешение налоговых споров на территории всей страны.

Деятельность фискальных органов по разъяснению налогового законодательства основывается на принципах права, которые либо прямо закреплены в НК РФ, либо выводятся судами на основе толкования буквы и духа Конституции РФ и налоговых законов. В частности, важное значение имеет закрепленный в п. 7 ст. 3 НК РФ принцип о толковании всякого неустрашимого сомнения, противоречия и / или неясности налогового законодательства в пользу налогоплательщика. Почему именно налогоплательщику закон предоставил подобную преференцию? Во-первых, частные лица являются заведомо слабой стороной в налоговых отношениях. Во-вторых, неясность закона – это проявление вины законодателей, но не налогоплательщиков, вследствие чего именно государством как виновной стороной должны быть приняты негативные последствия такой «дефектности» налогово-правового регулирования. В-третьих, исторические предпосылки этого принципа обнаруживаются в известном принципе, сформулированном юристами Древнего Рима: *in dubio pro reo* (всякое сомнение в пользу обвиняемых). Заметим, что противоречия и нестыковки в официальных разъяснениях по одному и тому же вопросу могут свидетельствовать о наличии неустрашимых дефектов в налоговом законе, что является основанием для толкования спорного вопроса в пользу налогоплательщика.

Принципы компетентности и верховенства права требуют четко определить государственный орган, которому закон делегирует право давать официальные разъяснения. К сожалению, на практике до сих пор существует проблема дублирования этой функции, с одной стороны, Министерством финансов РФ и его структурами на местах, а с другой – налоговыми органами во главе с ФНС России.

Согласно п. 1 ст. 34.2 НК РФ, Минфин РФ издает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, иным участникам налоговых отношений по вопросам применения налогового законодательства. Налоговые органы обязаны руководствоваться такими разъяснениями, что подчеркивает их подчиненность Минфину в системе государственной иерархии (управления). Вместе с тем в силу п. 1, подпункта 6.3 п. 6, п. 6.2 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506, ФНС России как федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, с целью реализации своих полномочий также имеет право давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, которые отнесены к установленным сферам ее деятельности.

Анализируя и сравнивая компетенцию фискальных органов, А.Е. Артюх верно замечает: «Неясно, чем принципиально отличаются разъяснения двух ведомств и разъяснений какого органа следует придерживаться в слу-

чае их противоречия» [3. С. 107]. Более того, нередко возникают коллизии, когда письма-разъяснения Минфина РФ и ФНС России по-разному интерпретируют налоговую норму или же прямо противоречат друг другу. Это создает серьезные трудности для формирования единообразной практики применения законодательства о налогах и сборах.

В силу п. 3 ст. 34.2 НК РФ письменные разъяснения даются Минфином России в пределах его собственной компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. Этот срок можно продлить, но не более чем на один месяц. В отличие от ряда зарубежных стран (например, Польши), выдача официальных разъяснений в России осуществляется бесплатно, т.е. какие-либо государственные пошлины за осуществление указанной публичной функции не взимаются.

К сожалению, процедура издания официальных разъяснений фискальными органами прописана в действующем законодательстве крайне скупо. Представляется необходимым подробно описать в нормах НК РФ основные аспекты процесса информационно-разъяснительной деятельности фискальных органов, а именно: распределение компетенции между ними, сроки и процедуры, формы и структуру актов, их иерархию, правила обновления и темпорального действия и т.п.

Главная проблема, которая имеет как доктринальное, так и практическое значение, связана с идентификацией правовой природы официальных разъяснений. Могут ли они содержать налоговые нормы, обязательные для применения всеми налогоплательщиками? Или же они всегда носят лишь интерпретационный и рекомендательный характер? В доктрине налогового права эти вопросы носят дискуссионный характер, и ответ на них зависит от правопонимания конкретного исследователя. Одни авторы признают акты-разъяснения специфическими источниками налогового права, наделяя их качеством нормативности и обязательности, другие категорически отвергают «нормативный» подход, относя последние к актам казуального толкования, всегда носящим исключительно рекомендательный характер, третьи занимают промежуточную позицию, оговаривая различные тестовые критерии, при наличии которых возможно наделять рассматриваемые документы общеобязательной (нормативной) природой. Ситуацию серьезно усложняет то, что российское законодательство не содержит легальных дефиниций понятий «правовая норма», «нормативный правовой акт», «акт официального толкования». На наш взгляд, оценивая правовой характер любого налоговозначимого акта, в качестве тестового критерия нужно всегда прибегать к общеотраслевому принципу «приоритета существа над формой» (*substance over form*), означающему в данном контексте, что не набор формальных признаков акта (например, в части наименования, обязательных реквизитов, наличия государственной регистрации и официального опубликования и т.п.), но его смысловым содержанием следует руководствоваться в целях установления его нормативной или ненормативной природы [4. С. 126].

Что касается самих фискальных органов и судов, то они ранее придерживались позиций о том, что письма Минфина России и ФНС России,

в которых разъясняются вопросы применения налогового законодательства, не содержат правовых норм, не конкретизируют налоговые законы и не являются нормативными правовыми актами. Каждый такой акт не направлен на установление, изменение или отмену налоговых предписаний, не является общеобязательным для применения, но имеет исключительно информационный и разъяснительный характер, представляя собой специфический акт толкования (акт-интерпретация). Поэтому письма фискальных органов, содержащие официальные разъяснения, не подлежат государственной регистрации в Минюсте России (подобно ведомственным нормативным актам) и не требуют обязательного опубликования.

Как мы уже отметили выше, дискуссия по проблематике правовой природы актов-интерпретаций в российской науке налогового права носит многолетний характер. Апострофом этой дискуссии явилось Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона “О Верховном Суде Российской Федерации” и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 НК РФ в связи с жалобой акционерного общества “Газпром нефть”», в котором, в частности, сделаны следующие выводы. Закон не исключает права фискальных органов издавать акты информационного и разъяснительного характера с целью обеспечения единообразного применения законодательства о налогах и сборах на всей территории РФ. Каждый такой акт адресуется непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения. Обязательность содержащихся в них разъяснений для налогоплательщиков нормативно не закреплена. Вместе с тем – поскольку в силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от ФНС России разъяснениями норм налогового законодательства – такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков. Конституционный Суд отнес разъяснения фискальных органов, содержащие обязательные для всех налоговых органов разъяснения (нормативные толкования) налоговых норм и позволяющие применять их в качестве обязывающих предписаний общего характера, к актам, которые формально не представляют собой нормативных правовых актов, но «фактически обладают нормативными свойствами».

Таким образом, из общего правила о рекомендательном, т.е. юридически необязательном, характере официальных разъяснений допустимы существенные исключения и оговорки. Часть таких актов может содержать налоговые нормы, конкретизирующие налоговые законы (пусть даже не *de jure*, но *de facto*). Косвенно эта позиция подтверждается тем, что суды регулярно обращаются к официальным разъяснениям фискальных органов для обоснования (аргументации) своих выводов в налоговых спорах.

Возможность наделения отдельных актов-разъяснений нормативными свойствами, констатированная Конституционным Судом, вновь оживила

полемику о правовой природе последних в доктрине и на практике. Появились предложения о признании письменных разъяснений налогового законодательства актами его официального толкования и легализации такого статуса в НК РФ путем прямого указания на их обязательность для участников налоговых отношений; до тех пор, пока интерпретационный результат, содержащийся в письменных разъяснениях, не оспорен в установленном порядке, он должен признаваться обязательным для всех субъектов налогового права [5. С. 36]. Можно сделать осторожный вывод о том, что интерпретационная деятельность по разъяснению налоговых норм, осуществляемая фискальными органами, отчасти трансформируется в квазинормотворчество, в результате чего формируются правоположения, воспринимаемые участниками налоговых отношений как устойчивые алгоритмы правомерного (добросовестного) поведения, т.е. в качестве руководства к действию. Выскажем гипотезу, что в подобных случаях официальные интерпретационные акты допустимо рассматривать в качестве вспомогательных (субсидиарных) источников налогового права. К сожалению, российская налоговая наука эту проблематику фактически не исследует.

Заметим, что включение части официальных разъяснений в систему источников налогового права встречается и на Западе. В частности, Уильям Бернам относит к источникам налогового права США, помимо Конституции США, Налогового кодекса и подзаконных актов Федерального Казначейства, также общие письма-разъяснения (*Revenue Ruling*) и персональные информационные письма (*Private Letter Rulings*), издаваемые Службой внутренних доходов США (*Internal Revenue Service, IRS*) [6. С. 986–987].

Анализируя правовую природу подзаконных документов (*publications*), издаваемых IRS по запросам налогоплательщиков или по собственной инициативе, Андре Монро приходит к выводу, что право на информацию (*the right to be informed*) относится к основополагающим правам каждого налогоплательщика. Публикации IRS разъясняют нормы и принципы материального налогового права широкой общественности простым, понятным и ясным образом, укрепляя комплаенс в сфере налогообложения. Исследователь подчеркивает, что с точки зрения заинтересованных сторон (налогоплательщиков, консультантов, налоговых органов, политиков, ученых), публикации IRS – это не просто объяснения материального налогового права, но они сами по себе и составляют материальное налоговое право. Очень немногие налогоплательщики, по мнению Андре Монро, напрямую обращаются к нормам Налогового кодекса для уяснения своих налоговых обязательств. Как правило, они руководствуются официальными разъяснениями налоговых органов или рекомендациями консультантов, которые, в свою очередь, ссылаются на подзаконные акты Налогового управления. Тем самым официальные публикации IRS выступают самым массовым источником первичной информации о налогах и налогообложении.

Учитывая огромную значимость и влияние публикаций IRS для налоговой практики, удивительно практически полное их игнорирование на доктринальном уровне и в политических дебатах. Причину такой недооценки

автор видит в правовом статусе публикаций IRS: по общему признанию, они не являются юридически обязательными документами (в отличие от, например, подзаконных актов Казначейства – Treasury Regulations), и само Налоговое управление подчеркивает, что налогоплательщики не вправе ссылаться на них как на нормативную основу своих действий. Эту позицию разделяют и суды, разъясняя, что каждый, кто использует публикации IRS, делает это на свой страх и риск. Публикации IRS, подчеркивает Монро, призваны играть ключевую роль в решении неотложной задачи по упрощению и конкретизации налогового законодательства. Ведь сложность налогового права общеизвестна, она является главным препятствием на пути налоговых реформ. Эта сложность продуцирует гражданское отчуждение, налоговые правонарушения и восприятие несправедливости налоговой системы, чем компрометируется легитимность самого налогового права. Поэтому упрощение и уточнение налоговых норм – приоритет налоговой политики, резонирующий с интересами всех участников налоговых отношений – от неискушенных граждан до экспертов, чиновников и ученых. Кроме того, рост официальных разъяснений по определенному вопросу – важный индикатор того, что данный вопрос нуждается во внимании законодателей. Тем самым публикации IRS, пусть и опосредованно, формируют актуальную повестку налоговых реформ. Практика официальных разъяснений, полагает Монро, свидетельствует о том, что налоговое право может быть простым, справедливым и эффективным. Более того, исследователь называет их не иначе как «сокровищницей инструментов по упрощению налоговых норм, скрытой у всех на виду» [7. Р. 81–147].

Порядок рассмотрения административных дел об оспаривании актов с нормативными свойствами регламентируется положениями гл. 21 КАС РФ с особенностями, предусмотренными ст. 217.1 указанного Кодекса. В частности, рассматривая административное дело об оспаривании такого акта, суд должен выяснить: нарушены ли права, свободы и законные интересы административного истца или лиц, в интересах которых подано административное исковое заявление; обладает ли оспариваемый акт нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц; соответствуют ли положения оспариваемого акта действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений (ч. 3 ст. 217.1). Бремя доказывания соответствия содержания оспариваемого акта действительному смыслу релевантных налоговых норм возлагается на фискальный орган, его издавший. По результатам рассмотрения административного дела судом принимается решение об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый акт полностью или в части не обладает нормативными свойствами и соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений (п. 2 ч. 5 ст. 217.1).

По смыслу приведенных законоположений, а также с учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ акты, разъясняющие действующее законодательство, должны соответствовать определенным критериям: из-

даваться правотворческими органами в пределах установленной компетенции; устанавливать (изменять, отменять) общие правила, рассчитанные на многократное применение и обязательные для неопределенного круга лиц – участников регулируемого разъясняемой нормой правоотношения, оказывая тем самым регулирующее воздействие на общественные отношения; содержать разъяснения, которые выходят за рамки адекватного (тождественного) истолкования положений законодательства и влекут изменения правового регулирования соответствующего общественного отношения (Апелляционное определение Верховного Суда РФ от 28 июня 2018 г. № АПЛ18-211). Главное для суда – убедиться в том, что оспариваемый интерпретационный акт соответствует адекватному истолкованию положений законодательства о налогах и сборах, не влечет изменений правового регулирования налоговых отношений и не порождает ошибочную практику применения релевантных налоговых норм (Апелляционное определение Верховного Суда РФ от 28 июня 2018 г. № АПЛ18-213).

Заметим, что предметом официальных разъяснений в России могут быть исключительно содержание налоговых норм и порядок их применения. Закон допускает лишь толкование налоговых норм, но не анализ конкретных налоговозначимых ситуаций. Фискальные органы не дают квалификацию конкретных действий налогоплательщика (например, оценку совершенных или планируемых транзакций, законности той или иной модели структурирования бизнеса, правильности исчисления налога за определенный период и т.п.).

Такая ситуация подвергается обоснованной критике. Не случайно в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и период 2017 и 2018 годов» Правительством РФ поставлена задача: с целью предоставления налогоплательщику возможности получать информацию о налоговых последствиях транзакций, которые он еще только планирует совершить, в рамках мероприятий предварительного налогового контроля предполагается ввести институт предварительного налогового разъяснения (*advance tax ruling*), который уже успешно функционирует в зарубежных правовых системах. Ожидается, что такая реформа будет способствовать снижению налоговых рисков, стимулировать деловую активность за счет усиления стабильности и определенности налогово-правовой регламентации, так как полнота и достоверность информированности налогоплательщиков освободит их от рисков применения налоговых санкций. С другой стороны, внедрение данной налогово-правовой конструкции даст возможность налоговым органам осуществлять предварительный налоговый контроль за деятельностью налогоплательщиков, сократив издержки (кадровые, финансовые, временные) при проведении последующих налоговых проверок, а также окажет значительную помощь в противодействии уклонению от уплаты налогов.

Определенный прорыв осуществлен в конце 2014 г., когда в налоговую систему России был внедрен институт налогового мониторинга (раздел V.2 НК РФ). Важнейший элемент налогового мониторинга – так называемое



мотивированное мнение, т.е. официальная правовая позиция налогового органа по конкретным вопросам применения налогового законодательства (ст. 105.30 НК РФ). Мотивированное мнение может составляться как по запросу налогоплательщика, так и по инициативе самого налогового органа. Налогоплательщик, участвующий в налоговом мониторинге, вправе направить запрос о предоставлении мотивированного мнения при наличии у него сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления того или иного налога, полноты и своевременности его уплаты по совершенной или планируемой сделке (взаимосвязанным сделкам), а также по иным фактам своей хозяйственной жизни (Письмо ФНС России от 17 декабря 2014 г. № ЕД-4-2/26194 «О порядке проведения налогового мониторинга»). Как видим, применительно к мотивированному мнению речь идет не столько о толковании налоговых норм, сколько об оценке конкретных фактов финансово-экономической деятельности. То есть здесь налогоплательщик обращается в налоговый орган не за общим разъяснением налогового законодательства, но за практической консультацией по вопросам налогового планирования. Причем предметом мотивированного мнения могут выступать не только совершенные, но и по планируемые транзакции. Такой механизм позволит налогоплательщикам заранее минимизировать налоговые риски *ex ante*. Ведь, как уже отмечалось выше, в рамках общей системы официальных разъяснений фискальные органы не обязаны давать юридическую оценку конкретным хозяйственным ситуациям.

Правовые последствия применения официальных разъяснений налогоплательщиком заключаются в том, что их выполнение относится к обстоятельствам, исключающими вину в совершении налоговых правонарушений (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). Кроме того, в такой ситуации не начисляются пени на сумму образовавшей недоимки (п. 8 ст. 75 НК РФ). При наличии таких обстоятельств производство по делу о налоговом правонарушении не может быть начато, а начатое – подлежит прекращению. Указанные правила не применяются в случаях, если разъяснение было основано на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком. Российские суды сформировали позицию: для вывода о том, что налогоплательщик выполнял указания налогового органа, разъяснение должно содержать ответ на конкретный вопрос налогоплательщика и предшествовать представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению налоговой проверки (Постановление Президиума ВАС РФ от 21 марта 2006 г. № 13815/05 по делу № А34-7846/04-с16). Причем решения налоговых органов, принятые по результатам налогового контроля, не относятся к актам информационного характера и, соответственно, не признаются официальными разъяснениями, соблюдение которых исключает вину в совершении налоговых правонарушений (Постановление АС МО от 01 февраля 2018 г. № Ф05-20602/2017 по делу № А40-9669/2017; Постановление Двадцатого ААС от 03 апреля 2017 г. № 20АП-1197/2017 по делу № А09-17614/2016).

В заключение заметим, что сегодня по всему миру происходят радикальные трансформации национальных систем налогового администрирования, связанные в первую очередь с переходом от парадигмы административно-командного управления (command and control regulation) к модели партнерского сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков, основанной на принципах взаимного доверия и клиентоориентированного сервиса, досудебном разрешении налоговых споров, открытости и транспарентности, добровольном комплаенсе, взаимовыгодном взаимодействии управляющих и управляемых. Такие реформы позволяют обеспечить добровольный комплаенс, стабильность налоговой системы, определенность, предсказуемость и последовательность в применении налоговых норм. И механизм официальных разъяснений фискальных органов призван стать эффективным и стратегическим инструментом в процессе таких перемен.

### *Литература*

1. Baker S., Raskolnikov A. Harmful, Harmless, and Beneficial Uncertainty in Law // *Journal of Legal Studies*. 2017. Vol. 46, № 1. P. 281–307.
2. Зарипов В.М. Оспаривание официальных разъяснений: новые возможности // *Налоговед*. 2015. № 5. С. 19–29.
3. Артюх А.Е. Правовое значение писем Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы // *Российское образование : образование, практика, наука*. 2017. № 5. С. 106–110.
4. Демин А.В. Подзаконное нормотворчество в сфере налогов и сборов: некоторые вопросы теории и практики // *Вестник Финансовой академии*. 2008. № 4. С. 117–126.
5. Дементьев И.В. Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П и проблемы толкования налогового законодательства // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2015 года : по материалам XIII Междунар. науч.-практ. конф., 15–16 апр. 2016 г., Москва / под ред. С.Г. Пепеляева*. М. : Норма, 2017. С. 34–42.
6. Бернам У. Правовая система США. М. : Новая юстиция, 2006. 1216 с.
7. Monroe A. Hidden in Plain Sight: IRS Publications and a New Path to Tax Reform // *Florida Tax Review*. 2017. Vol. 21, № 1. P. 81–147.

*Dyomin Alexander V., Siberian Federal University (Krasnoyarsk, Russian Federation)*

### **OFFICIAL EXPLANATIONS OF FISCAL BODIES ABOUT THE CERTAINTY OF TAXATION**

Keywords: tax, tax law, principle of certainty of taxation, act of interpretation, normalization, standard properties, preliminary tax explanation.

DOI: 10.17223/22253513/31/6

The principle of certainty of taxation is a branch development of a General legal formal requirement of certainty of law. A certain nature of the tax rule guarantees its correct understanding, interpretation and application. The uncertain, ambiguous and fragmented tax and legal regulation is a problem and the efforts of scientists, legislators, judges and practicing lawyers are aimed at its solution. The task is to develop effective tools to reduce the overall level of uncertainty in tax law.

The acts of official interpretation issued by the fiscal authorities to clarify the meaning of tax laws and their application represent one of such tools. The principles of competence and

rule of law demand to identify clearly the public authority to which the law delegates the right to give official explanations.

Unfortunately, in practice, there is still the problem of duplication of this function by the Ministry of finance and its structures on the one hand, and on the other hand, by the tax authorities headed by the Federal Tax Service of Russia.

The procedure of publication of official clarification by fiscal authorities is specified in the current legislation very sparingly. It is necessary to describe in detail in the standards of the Tax Code of the Russian Federation the division of competences between financial and tax authorities in the considered sphere, terms and procedures of the publication of acts - interpretations, their forms and structure, hierarchy, rules of publication and temporal action, etc.

The main problem is the identification of the legal nature of official explanations.

Some authors recognize them as the specific sources of tax law, endowing them with quality of normalization and obligation, others reject a "standard" approach, relating the latter to the acts of casual interpretation and still others take an intermediate position, specifying various test criteria, which can give an obligatory (standard) nature to the documents under consideration. It is expedient to resort to the principle of "a priority of substance over form".

To establish the standard nature of the Act it is necessary to be guided not by the set of its formal signs (the name, requisites, state registration, publication), but by its semantic content. The general rule about a recommendatory, i.e. legally non-binding nature of the official explanations can have essential exceptions.

A part of such acts may contain the tax rules concretizing tax laws (may be not de jure but de facto). Such acts are admissible to be considered as supplementary sources of tax law

The subject of official clarification is the content of tax rules and their application. The law allows only the interpretation of the tax rules, but not the analysis of concrete situations.

For the purpose of providing a taxpayer with an opportunity to obtain information on the tax consequences of transactions which he just plans to make, it is offered to establish the institute of an advance tax ruling.

### References

1. Baker, S. & Raskolnikov, A. (2017) Harmful, Harmless, and Beneficial Uncertainty in Law. *Journal of Legal Studies*. 46(1). pp. 281–307. DOI: 10.1086/692847
2. Zaripov, V.M. (2015) Osparivanie ofitsial'nykh raz'yasneniy: novye vozmozhnosti [Challenging official explanations: new opportunities]. *Nalogoved*. 5. pp. 19–29.
3. Artyukh, A.E. (2017) Legal Significance of Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation and the Federal Tax Service. *Rossiyskoe pravo: obrazovanie, praktika, nauka – Russian Law: Education, Practice, Researches*. 5. pp. 106–110. (In Russian).
4. Demin, A.V. (2008) Podzakonnoe normotvorchestvo v sfere nalogov i sborov: nekotorye voprosy teorii i praktiki [Sub-law rule-making in taxes and fees: some questions of theory and practice]. *Vestnik Finansovoy akademii*. 4. pp. 117–126.
5. Dementiev, I.V. (2017) Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 31 marta 2015 g. № 6-P i problemy tolkovaniya nalogovogo zakonodatel'stva [Resolution No. 6-P of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 31, 2015, and problems of interpreting tax legislation]. In: Pepelyaev, S.G. (ed.) *Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii 2015 goda* [Tax Law in Decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation in 2015]. Moscow: Norma. pp. 34–42.
6. Burnham, W. (2006) *Pravovaya sistema SShA* [The Legal System of the United States]. Translated from English by A.V. Aleksandrov. Moscow: Novaya yustitsiya.
7. Monroe, A. (2017) Hidden in Plain Sight: IRS Publications and a New Path to Tax Reform. *Florida Tax Review*. 21(1). pp. 81–147. DOI: 10.5744/ft.2017.0003