

VIII Всероссийский юридический форум ГАРАНТ 2024 _ Блок "Актуальные проблемы правового регулирования вещных прав на недвижимость".

Об использовании терминов частного права в налоговом законодательстве

Добрый день, дорогие коллеги! Спасибо большое за приглашение выступить. Не скрою, для меня большая честь сделать это перед такой аудиторией, и на одной сцене с выдающимися, легендарными представителями юридической профессии.

Начну выступление немного издалека. Моя однофамилица Элеонора Гальперина, известная советским читателям как Нора Галь и автор ставшего классическим перевода на русский язык «Маленького принца» де Сент-Экзюпери, - полвека назад заметила: «Слово требует обращения осторожного. Слово может стать живой водой, но может и обернуться сухим палым листом, пустой гремучей жестянкой, а то и ужалить гадюкой».

Нам ли, юристам, не знать, что слово может «стоять», например, пятьдесят миллиардов долларов, как в крупнейшем в истории «деле ЮКОСа» против России, исход которого зависел от толкования международного Договора к Энергетической хартии, предусматривающего, что его временное применение без ратификации осуществляется *в той степени*, в которой *такое* временное применение не противоречит законодательству государства-подписанта. «Такое» и «в той степени» здесь были истолкованы инвестарбитражем и судами тремя разными способами, что позволило разным инстанциям решить дело по-разному.

Такие миллиардные филологические споры возникают не только в международном, но и отечественном праве. Так, прямо сейчас развивается история с квалификацией как недвижимости оборудования, используемого в составе сложных промышленных объектов (например, трансформатор или турбина внутри электростанции), для целей исчисления налога на имущество. Каждая сторона считает себя правой, пользуясь тем, что Верховный суд по аналогичным делам выносит определения то в пользу, то против налогового органа. Пока последнее по времени определение подтверждает позицию налогоплательщика, но «игра» еще не закончена, и в перспективе может захватить не только энергетику, но и другие отрасли промышленности, которые рискуют столкнуться с ощутимым ростом налоговой нагрузки, если практика налоговых органов, о которой мы расскажем дальше, будет тиражироваться.

Напомним, что согласно п. 1 ст. 374 Налогового кодекса объектом обложения налогом на имущество организаций является *недвижимое* имущество, учитываемое на балансе в качестве объекта основных средств. Но кто и как определяет для целей налогообложения, что перед нами: имущество недвижимое или движимое и, следовательно, из налогообложения исключенное? Сам собственник-налогоплательщик, обращаясь за регистрацией права в едином государственном реестре, или налоговый инспектор? Может ли инспектор решить, что поскольку друг без друга турбина и здание электростанции для энергетики

бесполезны, то такая турбина (как и помещение, в котором она смонтирована) является объектом недвижимости, хоть и куплено оборудование было как вещь движимая, на его установку разрешение на строительство не выдавалось, да еще его регулярно демонтируют и вывозят на ремонт в другой конец страны? То обстоятельство, что объект не отражен как недвижимая вещь в ЕГРН и бухгалтерском учете, не препятствие признать его таковым в ходе налоговой проверки, если, по мнению проверяющих *фактически* оно обладает признаками недвижимости, в том числе находится в функциональной связи с другим недвижимым объектом и объединен с ним единой целью, например, выработка и передача электроэнергии.

Не хочу пугать собственников этого замечательного зала, но в соответствии с таким подходом, объектом налога на недвижимость рискует стать не только само помещение, но и кресла, тумбы, телекамеры, мониторы и микрофоны, которые необходимы для выполнения им своей функции конференц-центра.

Вопрос: Можно ли вообще понимать недвижимость для целей гражданского оборота и регистрации прав иначе, чем для налогообложения?

Казалось бы, ответ очевиден. С университетской скамьи мы твёрдо помним, что институты, понятия и термины гражданского и других отраслей права, используемые в налоговом законодательстве, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях, если иное прямо не предусмотрено налоговым законом (п. 1 ст. 11 Налогового кодекса). Говоря словами Конституционного Суда, «нормы налогового законодательства - исходя не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов субъектов гражданских правоотношений - должны быть гармонизированы с нормами гражданского законодательства; налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны».

Как известно, специального понятия «недвижимое имущество» в Налоговом кодексе нет, поэтому здесь он всецело полагается на ст. 130 ГК РФ, в силу которой к недвижимому имуществу относятся земельные участки и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно. Вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом.

Но в жанре детской загадки про А и Б, которые сидели на трубе, в приведенном п. 1 ст. 374 НК РФ нельзя не заметить еще один термин, помимо «недвижимого», для понимания которого необходимо обратиться к гражданскому законодательству, поскольку в налоговом праве он также не определен. И это термин «*имущество*», который по тексту ст. 130 ГК РФ охватывается понятиями «*вещь*» и «*объект гражданских прав*». Из этого с неизбежностью следует, что, помимо ст. 130, для квалификации вещи как движимой или недвижимой, необходимо обратиться и к другим нормам подраздела 3 ГК РФ, включая статьи 133 (Неделимая вещь) 133.1 (Единый недвижимый комплекс), 134 (Сложная вещь).

Как известно, неделимая вещь представляет собой одну вещь (недвижимую или движимую), выступающую в обороте. В неделимой вещи составные части,

будучи присоединёнными к неделимой вещи, утрачивают собственное юридическое существование и становятся частями в составе неделимой вещи. При этом наличие у объектов технологической связи в рамках производственного процесса не обозначено в ГК РФ как признак неделимой вещи. В свою очередь сложная вещь (статья 134) представляет совокупность составляющих её вещей (как движимых, так и недвижимых), а образующие ее вещи сохраняют свою индивидуальную оборотоспособность и, соответственно, подлежат самостоятельной квалификации в качестве движимой вещи или недвижимости. Сложная вещь не может быть одновременно неделимой.

Таким образом, само по себе участие нескольких вещей в едином технологическом процессе (в составе *сложной* вещи – электростанции, например), исходя из буквального понимания норм ГК РФ, не образует признаков неделимой недвижимой вещи. Такая совокупность объектов может признаваться единым комплексом в соответствии со статьей 133.1, однако лишь при условии, что в ЕГРН зарегистрировано право собственности на соответствующие объекты как одну недвижимую вещь. Следовательно, с точки зрения гражданского права оборудование не может быть квалифицировано в качестве недвижимости *лишь по признаку его участия в едином технологическом процессе с объектами недвижимости* при отсутствии наличия *самостоятельных* признаков недвижимого имущества, таких как прочная связь с землёй, невозможность перемещения без несоразмерного ущерба назначению.

Но почему же продолжаются споры по этому вопросу? Оставляя «за скобками» фискальный интерес в ощутимом пополнении бюджета за счет такого «автономного» толкования терминов гражданского права, предположим, что проблема здесь не только и не столько в формулировках именно п. 1 ст. 374 НК РФ, и уж точно не в нормах ГК РФ, а в подходах к толкованию права и закона.

Как и многие из вас, я покинул стены родного юридического факультета с представлением о трех видах толкования норм: буквальном, системном и исходя из воли сторон. И это не упрек любимым преподавателям и самому себе, просто тогда больше знать и не требовалось. Уже взрослым юристом узнал о толковании телеологическом (исходя из объекта и цели регулирования) и так называемом эволютивном (за него мне приходилось критиковать Европейский суд по правам человека, когда представлял в нём Родину).

А вот в известном труде «Читая право» (*Reading Law*), одним из авторов которого является легендарный судья Верховного суда США Антонин Скалиа, сформулированы целых 57 правил толкования нормативного текста, некоторые из которых могут пригодиться и нам - если не для разрешения, то хотя бы для анализа в юридическом русле проблемы, которой посвящено наше выступление.

Показательный пример из этой книги – решение Верховного суда штата Канзас (причем не эпохи Дикого Запада, а вполне по американским меркам современное – 1973 года), которым признано, что законодательный запрет жестокого обращения с животными не охватывает петушинные бои, так как петух не является животным. В качестве объяснения судьями было указано, что в данном

случае закон имел в виду традиционных четырехпалых, а не двуногих существ, таких как петух.

Интересно, что в нашем Налоговом кодексе собственное определение шкур животных есть (п. 8 ст. 161), а вот общего понятия самого животного нам найти не удалось. Значит ли это, что, например, при исчислении потерь от падежа *птицы и животных* согласно ст. 346.5 НК РФ налоговый инспектор должен каждый раз назначать экспертизу для определения, о животном ли идет речь? В таком случае петух рискует не только в Канзасе, но и в Московской области перестать быть животным, поскольку, если выбирать между птицей и животным, он скорее птица. Но это тоже неочевидно, поскольку птица обычно летает, а петух бегаёт по земле, то есть, как недвижимая вещь, прочно с ней связан.

Можно пойти еще дальше с вопросом, допустимо ли автономное понимание тоже используемых в НК РФ таких базовых понятий, как *мужчина и женщина, или родитель и ребенок*? В одном хрестоматийном американском деле о нарушении закона штата Луизианы о запрете половых связей с подростками, под которыми понимались все, не достигшие семнадцати лет, обвиняемому удалось избежать ответственности, когда суд установил, что шестнадцатилетняя девушка не является ребенком в общеупотребимом смысле слова, если она до знакомства с соблазнителем дважды была замужем и эмансипирована по гражданскому праву.

Любой сложный юридический разговор принято начинать и заканчивать практикой Конституционного Суда. К ней мы еще вернемся. Но в вопросе специального содержания общих понятий вспомню сначала про продолжающийся до сих пор философский диспут, начатый в далеком 1958 году классиками науки XX века Гербертом Хартом из Оксфордского университета и Лоном Фуллером из Гарварда о том, как понимать табличку на воротах городского парка, которая гласит, что в нём: «Запрещено использовать транспортные средства» («No person may bring a vehicle into the park»). Подпадает ли под этот запрет бензиновый автомобиль? А электроавтомобиль, самокат или детский трехколесный велосипед? А лошадь с наездником? А машина скорой помощи, спешащая к потерявшему сознание на парковой скамейке? Должен ли охранник на воротах каждый раз на основе технической экспертизы решать (как инспектор в случае с оборудованием электростанции), охватывается ли конкретный объект общим понятием «транспортное средство»?

И если последователи Фуллера, решая казус с транспортом в парке, задали вопрос «почему?», обратились к предполагаемой цели установления запрета, например, сохранение спокойствия гуляющих, то сторонники Харта указали на самую суть словосочетания «транспортное средство», на то, что является его *бесспорным*, корневым, общеупотребимым смыслом.

Посмеём предположить, что оба великих мыслителя наверняка сошлись бы в том, что тяжело признать недвижимостью турбину электростанции. Фуллер – поскольку законодательные изменения, освобождающие от налога любое движимое имущество, были в своё время приняты во исполнение прямого поручения Президента об исключении из налогообложения *машин и оборудования*

для создания стимулов их обновления. Аналогичная формулировка содержится в соответствующих Основных направлениях налоговой политики, утвержденных Правительством.

Герберт Харт, безусловно, посчитал бы недвижимым имуществом то, что составляет для обычного человека «беспорный корневой смысл» этого словосочетания – то есть здание на фундаменте, и ничто иное.

Со времен римского права известно и правило толкования, гласящее, что каждое слово в законе имеет юридический смысл. Здесь вспомним про то, что в словосочетании «недвижимое имущество» второе слово не менее важно, чем первое, о чем мы сказали выше. В качестве примера нарушения этого принципа американский судья Скалиа приводит судебное решение, в силу которого нью-йоркские врачи, принимавшие пациентов у себя на дому, лишились законодательной льготы, запрещающей арендодателям индексировать арендную плату за владение квартирами, «за исключением жилых помещений, используемых *исключительно* в профессиональных и иных нежилых целях». Врачи справедливо полагали, что в арендуемых квартирах они не только работают, но и живут, то есть к ним льгота применяется. Но суды после тринадцати лет разбирательств в итоге сделали вид, что слово «исключительно» в законе не имеет собственного значения, встав на сторону арендодателей, требовавших повышения платы.

Это дело напоминает распространенные в отечественных судах споры по ст. 378.2 НК РФ о включении региональными властями зданий в перечень подлежащих обложению налогом на имущество как административно-деловых и торговых центров. В них судьям приходится, например, выяснять, распространяется ли указанная норма на жилой дом, в котором, помимо помещений, называемых на плане «прихожая», «жилая» или «кухня», есть те, которые используются для размещения офисов и магазинов.

Наши рассуждения ни в коем случае не имеют целью призвать к толкованию всех норм налогового права в пользу налогоплательщиков, но только напомнить, что толкование – сложная логическая операция, подчиненная определенным правилам, здесь нет места «голой» интуиции. Правила толкования объективны и нейтральны, идеологически и юридически беспристрастны. Их применение может привести как к «консервативному», так и «прогрессивному» пониманию нормы; как к победе в споре налогового органа, так и компании или гражданина, оспаривающих его акты. Относительно недавний пример – определение Конституционного Суда от 07.04.2022 № 821-О, в котором он указал, что цивилистическое понятие «сделка» в статье 153 ГК РФ охватывает разного рода действия, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей, допускает их совершение в виде разных операций. Соответственно, у налогоплательщика нет оснований отказать налоговому органу в предоставлении документов на том основании, что тот не укажет в требовании точные реквизиты договоров, несмотря на то, что согласно ст. 93.1 НК РФ налоговые органы вправе требовать документы только «относительно конкретной сделки».

В заключении напомним, что еще одна ключевая характеристика универсальных правил толкования, помимо их нейтральности, - обеспечение равенства субъектов соответствующих отношений. Например, на основании одной и той же нормы НК РФ трансформатор, установленный на макаронной фабрике или в гостинице, не может считаться для целей налогообложения движимым имуществом, если аналогичный трансформатор на электростанции признан недвижимым. Также, правовой статус трансформатора вряд ли может измениться по пути со склада производителя (где он был товаром – движимой вещью) на производственный объект покупателя (где он рискует стать недвижимым имуществом), а потом на ремонтный завод (став опять движимой вещью). Как справедливо отметил в 2018 году Верховный Суд (Определение коллегии по экономическим спорам от 16.10.2018 по делу № А68-10573/2016), несмотря на то, что освобождение движимого имущества от налогообложения само по себе является исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения, условия применения данной налоговой льготы должны толковаться таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков осуществлялась по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений. Отказ в предоставлении льготы не может поставить налогоплательщика в худшее положение по сравнению с иными субъектами. Иной подход высший суд считает дискриминацией и произвольным налогообложением.

Несмотря на то, что подходы к толкованию как правило едины для частного и публичного права, при интерпретации последнего есть особенности, обусловленные конституционными положениями о защите прав индивида в отношениях с государством. Конституционный Суд указывал, что толкование норм финансового законодательства в ходе правоприменения не может вести к искажению действительного смысла и целей законодательства, а значит, к нарушению защищаемых Конституцией имущественных прав.

Возвращаясь от высокой теории к практике, как все-таки выйти из этого лингвистического квеста с квалификацией имущества? Есть по крайней мере четыре варианта.

Первый. Исходя из цели и буквы закона и гражданского, и налогового, понимать под недвижимостью только то, что понимают под ней обычные люди и ЕГРН, т.е. здания и сооружения, права на которые зарегистрированы.

Второй вариант. По примеру ч. 1 ст. 66 Закона об исполнительном производстве наделить налоговый орган полномочием до того, как начислить налог, обратиться в Росреестр с заявлением о принудительном оформлении прав налогоплательщика на недвижимое имущество, если собственник злонамеренно уклоняется от регистрации. Так сейчас в силу закона и в установленном им порядке действуют судебные приставы, если находят у должника имущество, которое фактически относится к недвижимому, но его не получается реализовать, так как оно юридически не оформлено в ЕГРН.

Третий, самый сложный в реализации способ – попытаться установить перечень конкретного имущества, которое не подлежит налогообложению (такие

примеры есть в НК РФ). Причем его можно определить и родовыми, и индивидуальными признаками, при том, что, например, в «большой» электроэнергетике все объекты на счету и на виду. Для этого соответствующими полномочиями закон должен наделить то или иное ведомство.

Наконец, четвертый вариант - политический. Вообще уйти от оказавшегося ненадежным объектного принципа формулирования этой налоговой льготы, к субъектному – через фигуру самого налогоплательщика. Льготу можно и заменить на другую эквивалентную и менее лингвистически проблемную, и не обязательно по налогу на имущество.

Завершая, остается лишь вспомнить о пункте 7 ст. 3 НК РФ, в силу которого *все неустранимые сомнения, противоречия и неясности законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика*. Главное, не делать вид, что противоречий и неясностей нет в то время, когда они объективно присутствуют. Иначе, как и Норе Галь, с которой мы начали выступление, юристам придется «все чаще и чаще яростно доказывать иные спорные и даже бесспорные истины, устно и на бумаге повторять их снова и снова, без конца». Но может в этом и состоит миссия таких мероприятий, как сегодняшнее?

Спасибо за внимание!