

Практические аспекты толкования терминов главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации

В.В. Воинов, старший юрист ООО «Пепеляев, Гольцблат и партнеры»

Автор обращает внимание на довольно серьезную актуальную проблему применения налогового законодательства в контексте налога на добычу полезных ископаемых. В начале статьи автор выделяет и разъясняет общие подходы к толкованию терминов налогового законодательства. Затем автор непосредственно рассматривает проблему налогообложения полезных ископаемых, достаточно подробно затрагивая вопрос определения типа месторождения и налогообложение природного газа. В статье приводятся фабулы наиболее существенных решений судебных органов по соответствующим вопросам.

Уяснение значения терминов налогового законодательства

Анализ правоприменительной практики в области налогообложения показывает, что значительное число споров, возникающих между налогоплательщиками и налоговыми органами, связано с различным толкованием терминов и понятий, используемых в нормах налогового законодательства. Традиционный подход налогового законодательства к решению данной проблемы заложен в п. 1 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), согласно которому «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Конституционно-правовой смысл указанной нормы закона был выявлен в ряде решений Конституционного Суда Российской Федерации (далее — КС РФ), в частности в определениях от 8 июня 2004 г. № 228-О, от 18 января 2005 г. № 18-О и от 15 февраля 2005 г. № 56-О.

Так, в Определении от 8 июня 2004 г. № 228-О КС РФ указал, что содержащееся в п. 1 ст. 11 НК РФ правило направлено на достижение конституционно значимой цели — обеспечение определенности при применении налогового законодательства. В определениях от 18 января 2005 г. № 18-О и от 15 февраля 2005 г. № 56-О было обращено внимание на то, что институты, понятия и термины других отраслей законодательства применяются в НК РФ в том значении, в каком они используются в этих отраслях, лишь в случаях, когда они не определены непосредственно самим налоговым законодательством; «приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается, таким образом, налоговому законодательству, и только при отсутствии возможности определить содержание налогового института, понятия или термина путем истолкования положений налогового законодатель-

ства в их системной связи допускается использование норм иных отраслей законодательства с учетом того, что смысл, содержание и применение законов определяют непосредственно действующие права и свободы человека и гражданина (ст. 18 Конституции РФ)».

Приоритет налогового законодательства означает, в частности, что в тех случаях, когда НК РФ содержит определение того или иного юридически значимого термина, в налоговых отношениях он должен использоваться именно в таком, специальном значении, если даже в других отраслях законодательства ему придается иной смысл (Определение КС РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О). Приоритет налогового законодательства при уяснении значения налоговых терминов и понятий предполагает также наличие в НК РФ, прежде всего в части первой, достаточно развитого понятийного аппарата, на базе которого становится возможным толкование норм части второй НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты отдельных налогов. Анализ содержания некоторых глав части второй НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты отдельных налогов, показывает, что указанные главы либо используют специальные определения терминов и понятий, либо обращаются к части первой НК РФ, где дано определение таких понятий, как «товар», «работы», «услуги», «реализация», «доход» и т.д. Так, например, значение такого важного понятия для налога на добавленную стоимость, как «реализация товаров», достаточно удовлетворительно может быть уяснено путем анализа содержания статей 38 и 39 НК РФ. В то же время п. 2 ст. 248 НК РФ содержит специальное определение понятия «безвозмездность», используемого в главе 25 НК РФ при исчислении налога на прибыль.

При этом может возникнуть вопрос о допустимости использования определений терминов налогового законодательства, которые содержатся в отдельных главах части второй НК РФ, для уяснения значения этих же терминов, но использованных в иных главах НК РФ без специального определения их значения.

В Определении КС РФ от 5 ноября 2004 г. № 381-О рассматривалась жалоба организации об отсутствии в Федеральном законе «Об иностранных инвестициях в Российской Федера-

ции» определения некоторых терминов, используемых в НК РФ, что позволило заявителю говорить о нарушении прав налогоплательщиков, вступающих в отношения с иностранными организациями и их представительствами. Опровергая утверждение заявителя о том, что в действующем законодательстве отсутствует значимое для налогообложения определение понятия «постоянное представительство», КС РФ указал, помимо прочего, что:

«...в Налоговом кодексе Российской Федерации применительно к налогу на добавленную стоимость определено, что иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации (пункт 2 статьи 144). При этом под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, причем факт осуществления иностранной организацией на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и вспомогательного характера не приводит к образованию постоянного представительства (пункты 2 и 4 статьи 306)».

Таким образом, видно, что КС РФ счел возможным использовать определение термина «постоянное представительство», содержащегося в главе 25 НК РФ (налог на прибыль), для уяснения значения этого же термина, используемого в главе 21 НК РФ (налог на добавленную стоимость) в отсутствие специального определения этого термина применительно к исчислению именно этого налога.

В то же время автономность понятийного аппарата норм НК РФ не носит абсолютного характера. Рассматривая определения ряда терминов, содержащихся в части первой НК РФ, мы видим, что они в конечном итоге обращаются к терминам и понятиям гражданского законодательства. Так, понятие «имущество» определено в п. 2 ст. 38

НК РФ как «виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации». Такое использование определений гражданского законодательства вполне оправданно, поскольку и гражданское законодательство и налоговое регулируют отношения, носящие имущественный характер. Использование понятийного аппарата гражданского права, развивавшегося в течение длительного времени, способствует приданию нормам налогового законодательства определенной прочности и устойчивости.

Еще одним приемом законодательной техники является обращение к понятийному аппарату нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет в РФ. В ряде случаев нормы НК РФ напрямую отсылают налогоплательщиков к правилам бухгалтерского учета. Так, в соответствии с п. 1 ст. 375 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на имущество учитывается имущество, признаваемое объектом налогообложения, по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В ряде случаев такое обращение к бухгалтерскому учету не носит столь явного характера. Например, в п. 1 ст. 252 НК РФ документально подтвержденные расходы определены как затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. На практике обычно понимается, что здесь идет речь о требованиях к оформлению первичных документов, установленных в ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Таким образом, мы видим, что уяснение *значения терминов и понятий налогового законодательства* может осуществляться путем:

- использования терминов и понятий, значение которых раскрывается непосредственно в отдельных главах части второй НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты отдельных налогов;

- использования общих терминов и понятий налогового законодательства, содержащихся в части первой НК РФ;
- обращения к понятийному аппарату иных отраслей законодательства (прежде всего гражданского законодательства о бухгалтерском учете).

Проблема налогообложения природных ископаемых

Проблема налогообложения полезных ископаемых состоит в том, что налог на добычу полезных ископаемых (далее — НДПИ) достаточно обособлен от других налогов. Определяя элементы налогообложения этого налога, нормы главы 26 НК РФ не могут использовать общие термины и понятия, поскольку эти термины

не учитывают специфики отношений, складывающихся при пользовании недрами в РФ. При этом и законодательные акты, регулирующие вопросы недропользования, не содержат доста-

точно четких определений терминов и понятий, относящихся к недропользованию. Так, Закон РФ «О недрах» 1992 г., несмотря на внесенные в него многочисленные изменения, не содержит определения таких терминов, как «месторождение», «полезное ископаемое», «минеральное сырье» и т.д. С этой точки зрения представляется крайне важным наличие четкого определения терминов и понятий непосредственно в главе 26 НК РФ. Однако имеющаяся правоприменительная практика свидетельствует об обратном.

Одним из ключевых понятий, использованных в главе 26 НК РФ, является понятие «полезное ископаемое». Правильное определение этого понятия имеет принципиальное значение для установления налога на добычу полезных ископаемых, поскольку именно полезное ископаемое признается объектом налогообложения этим налогом. Невозможность четко и ясно определить полезное ископаемое, добытое конкретным налогоплательщиком, ставит под сомнение законность взимания указанного налога с такого налогоплательщика. Поскольку указанное понятие не имеет четкого

Невозможность четко и ясно определить полезное ископаемое, добытое конкретным налогоплательщиком, ставит под сомнение законность взимания указанного налога с такого налогоплательщика.

определения в законодательстве о недропользовании, возникла необходимость дать такое определение непосредственно в нормах главы 26 НК РФ, а именно, в п. 1 ст. 337 НК РФ. Анализ этой нормы главы 26 НК РФ в единстве с иными нормами этой же главы дает возможность выделить ряд критериев, позволяющих установить, что именно для конкретного налогоплательщика следует рассматривать как полезное ископаемое, облагаемое НДС. Один из таких критериев, описанный в абзаце 2 п. 1 ст. 337 НК РФ, состоит в том, что не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности. Соответственно для правильного определения объекта налогообложения НДС необходимо уяснить, что следует понимать под «переработкой», «обогащением», «технологическим переделом», каково соотношение между указанными понятиями? Однако анализ существующей правоприменительной практики не дает удовлетворительного ответа на эти вопросы.

Дело о минеральной воде. В постановлениях Президиума ВАС РФ от 15 марта 2005 г. № 12688/04 и № 12742/04 рассматривался вопрос об определении объекта налогообложения при добыче минеральной воды. Спор возник из-за того, что налогоплательщик осуществлял реализацию минеральной воды, очищенной, обработанной сернистым серебром, насыщенной углекислым газом и разлитой в бутылки, рассматривая этот процесс как процесс переработки добытого полезного ископаемого. Квалификация этого процесса как процесса переработки приводила к тому, что налогоплательщик производил оценку стоимости добытой минеральной воды не исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого, а исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Президиум ВАС РФ при рассмотрении указанных дел установил, что налогоплательщик осуществлял добычу полезного ископаемого — подземной воды, которая содержит природные лечебные ресурсы, то

есть минеральной воды. Данная группа минеральных вод отвечает государственному стандарту 13273-88 «Воды минеральные питьевые лечебные и лечебно-столовые». После очистки, обработки сернистым серебром, насыщения углекислым газом, а также розлива минеральная вода не теряла своих свойств и продолжала соответствовать требованиям государственного стандарта 13273-88. Именно эту минеральную воду, прошедшую стадию очистки, обработки сернистым серебром и насыщения углекислым газом, Президиум ВАС РФ признал в качестве объекта налогообложения НДС. Соответственно указанные процессы не были признаны процессом переработки минеральной воды. В противном случае обложение НДС результата переработки минеральной воды вступило бы в противоречие с абзацем 2 п. 1 ст. 337 НК РФ.

При этом Президиумом ВАС РФ было обращено внимание на то, что налогоплательщик не привел «каких-либо доказательств, подтверждающих переработку добытой минеральной воды путем обогащения либо технологического передела, в результате которого получается новая продукция».

Таким образом, разрешение вопроса о толковании терминов и понятий законодательства, носящего в значительной степени правовой характер, оказалось перенесено в область фактической, зависящую от наличия или отсутствия у налогоплательщика доказательственной базы, подтверждающей его позицию. С одной стороны, это свидетельствует о том, что в действующем законодательстве не содержится четкого определения термина «переработка полезного ископаемого», что создает существенные трудности для налогоплательщика, который самостоятельно определяет объект налогообложения. С другой стороны, налогоплательщики получают возможность доказывать в суде правомерность своей позиции¹, используя необходимые доказательства, в том числе заключения специалистов и результаты назначенных судом экспертиз. Следует обратить внимание на то, что в анализируемых постановлениях Президиума ВАС РФ не содержится упоминания об ограничениях перечня доказательств, которые может использовать налогоплательщик. Напротив, ВАС РФ

¹ Например, о том, что фактически реализуемая им продукция является результатом переработки добытого полезного ископаемого, что не позволяет налоговым органам требовать уплаты НДС исходя из цен реализации этой продукции.

говорит о «каких-либо доказательствах», которые мог бы представить налогоплательщик, что означает возможность использования любых доказательств, оценка которых должна осуществляться судом по правилам ст. 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Проблема отсутствия определения термина «переработка полезного ископаемого» была отчасти разрешена законодателем применительно к такому полезному ископаемому, как газовый конденсат. Газовый конденсат является одной из разновидностей углеводородного сырья, признаваемого полезным ископаемым в соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ. Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 107-ФЗ переработка газового конденсата определена как «отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии, получение стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки». Такое определение, с одной стороны, будет способствовать более правильному налогообложению газового конденсата, с другой стороны, может задать ориентиры для определения термина «переработка» применительно к иным разновидностям углеводородного сырья.

В ряде случаев для правильного применения норм главы 26 НК РФ имеет значение толкование специальных терминов, используемых в нефтяной и газовой промышленности. Так, до 2004 г. Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ для газового конденсата, добытого из нефтегазоконденсатных месторождений, налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определялась как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении в соответствии со ст. 339 НК РФ. Этим же законом также было установлено, что «налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 рублей за одну тонну.

...в действующем законодательстве не со-
держится четкого определения термина
«переработка полезного ископаемого»,
что создает существенные трудности для
налогоплательщика...

При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть... Сумма налога исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента, и величины налоговой базы, определяемой в соответствии с настоящей статьей».

Таким образом, в 2002–2003 г. для одного и того же полезного ископаемого — газового конденсата — был установлен различный порядок исчисления НДС, зависящий от того, на каком месторождении был добыт этот конденсат. С этой точки зрения большое значение приобрело правильное определение вида разрабатываемого месторождения, для чего необходимо прежде всего уяснить значение термина «месторождение».

Значение термина «месторождение»

В нефтяной промышленности месторождение рассматривается как совокупность нескольких залежей нефти и горючих газов, представляющих собой естественное скопление жидких и газообразных углеводородов (Правила разработки нефтяных и газонефтяных месторождений²). С этой точки зрения видно, что понятие «месторождение» отличается от понятия «залежь». В то же время анализ других нормативных актов, регулирующих вопросы недропользования, показывает, что в ряде случаев понятия «залежь» и «месторождение» отождествляются (например, в отдельных пунктах «Классификации запасов месторождений, перспективных и прогнозных ресурсов нефти и горючих газов», утвержденной Постановлением Совета Министров СССР от 8 апреля 1983 г. № 299).

Таким образом, если нефтегазоконденсатное месторождение, разрабатываемое налогоплательщиком в 2002–2003 г., состояло из залежей различных типов (например, одна залежь — нефтегазоконденсатная, а другая — газоконденсатная), то это давало налогоплательщику основания дока-

² Утверждены коллегией Министерства нефтяной промышленности СССР (протокол от 15 октября 1984 г.) и согласованы с Госгортехнадзором СССР (постановление от 18 октября 1984 г. № 52), Министерством геологии СССР (письмо от 23 октября 1984 г. № РСМ-04/05-6502), Министерством газовой промышленности СССР (протокол от 12 сентября 1984 г. № ВТ-708).

зывать в суде обоснованность применения при разработке газоконденсатных залежей нефтегазоконденсатного месторождения общей ставки, применяемой для налогообложения углеводородного сырья в 2002–2003 гг. (16,5 %).

Именно такой подход отражен в ряде постановлений ФАС Западно-Сибирского округа.

Дело об определении типа месторождения. В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 1 декабря 2004 г. № Ф04-8501/2004 рассмотрена ситуация, когда из газоконденсатных залежей месторождения, которое согласно лицензии на пользование недрами является нефтегазоконденсатным, добывался газовый конденсат. В этом судебном акте дается оценка доводам налоговых органов о следующем.

1. Ставка НДС по газовому конденсату поставлена законодателем только в зависимости от типа месторождения. Способ добычи конденсата на налогообложение влиять не должен.
2. Лицензия на право пользования недрами является необходимым и достаточным документом для установления ставки по указанному налогу с учетом типа месторождения, находящегося на участке недр, предоставленном в пользование.
3. Термины «залежь» и «месторождение» не являются тождественными.

При этом суд указал:

1. Из ст. 11 Закона РФ «О недрах» не следует, что лицензия является документом, определяющим вид месторождения полезных ископаемых. В связи с этим лицензия на право пользования недрами не является необходимым и достаточным документом для установления ставки по НДС с учетом типа месторождения.
2. Имеются правовые основания толковать термины «залежь» и «месторождение» в качестве понятий, имеющих сходное значение.
3. В действующем законодательстве Российской Федерации отсутствует правовое определение понятия «месторождение полезных ископаемых».
4. Согласно проекту разработки газоконденсатных залежей месторождения налогоплательщик осуществлял разработку только газоконденсатных залежей. К разработке же газокон-

денсатных залежей с нефтяной оторочкой (нефтегазоконденсатных) налогоплательщик согласно проекту должен приступить только после 2006 г. В связи с этим суд сделал вывод о том, что разрабатываемое налогоплательщиком месторождение следует считать газоконденсатным.

Здесь следует обратить внимание на то, что, рассматривая дело, суд учел фактическое отсутствие добычи нефти на нефтегазоконденсатном месторождении. Именно это дало суду основание утверждать, что «разрабатываемое в настоящее время налогоплательщиком месторождение следует считать газоконденсатным».

Таким образом, несмотря на выявление схожести в понятиях «месторождение» и «залежь», суд не провел полного отождествления этих понятий, а скорее указал на то, что фактические обстоятельства позволяют считать месторождение, разрабатываемое налогоплательщиком, газоконденсатным.

Следует обратить особое внимание на то, что применение подхода, основанного на разделении месторождения на отдельные залежи, каждая из которых рассматривается как самостоятельное месторождение, требует ведения раздельного учета полезных ископаемых, добытых из каждой отдельной залежи. В противном случае налогоплательщик будет лишен возможности обосновывать правильность своей квалификации того или иного вида добытого полезного ископаемого.

Налогообложение природного газа

Понятийный аппарат, используемый в главе 26 НК РФ, создает не менее интересную проблему в связи с налогообложением природного газа, добытого в 2002–2003 гг. на месторождениях, не являющихся газовыми или газоконденсатными. В указанный период в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 337 НК РФ углеводородным сырьем, подлежащим обложению НДС, признавались:

- газ горючий природный из газовых и газоконденсатных месторождений;
- газ горючий природный из нефтяных, газонефтяных, газоконденсатнонефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений, добываемый через нефтяные скважины (попутный газ).

В связи с такой формулировкой нормы НК РФ возникает вопрос, как следует облагать природный газ, добытый на месторождении, не являющемся газовым или газоконденсатным, через скважины, не являющиеся нефтяными (например, через газовые). Действительно, с одной стороны, такой газ не является попутным газом, поскольку добывается не через нефтяные скважины. Соответственно отсутствуют основания для применения ставки 0 %, установленной для попутного газа в п. 1 ст. 342 НК РФ. С другой стороны, такой газ не является газом из газового или газоконденсатного месторождения, и к нему не может быть применена налоговая ставка, установленная для углеводородного сырья в ст. 324 НК РФ (в 2002–2003 гг. — 16,5 % стоимости добытого полезного ископаемого).

Проблема в данном случае возникает из-за того, что налоговое законодательство, регулирующее порядок исчисления НДС, использует понятие «углеводородное сырье», определяя его через закрытый перечень полезных ископаемых, содержащийся в подп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ. Учитывая уже упоминавшуюся правовую позицию КС РФ, высказанную в Определении от 6 июня 2002 г. № 116-О о том, что «когда НК РФ содержит определение того или иного юридически значимого термина, в налоговых отношениях он должен использоваться именно в таком, специальном значении, если даже в других отраслях законодательства ему придается иной смысл», следует признать недопустимым расширительное толкование термина «углеводородное сырье», которое могло бы быть осуществлено исходя из значения, придаваемого этому термину в нормативных актах, регулирующих недропользование в РФ.

Таким образом, можно говорить о том, что в 2002–2003 гг. природный газ, добытый не из газовых или газоконденсатных месторождений, не через нефтяные скважины, не являлся углеводородным сырьем для целей исчисления НДС. С другой стороны, такой природный газ соответствовал общему определению объекта налогообложения НДС, содержащемуся в подп. 1 п. 1 ст. 336 НК РФ (полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном на-

логоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ). Учитывая то обстоятельство, что в п. 2 ст. 336 НК РФ содержится закрытый перечень полезных ископаемых, в который рассматриваемый природный газ не входит, этот природный газ все же должен облагаться НДС. Одним из вариантов разрешения данного противоречия является применение к такому полезному ископаемому налоговой ставки 6 %, установленной в п. 2 ст. 342 НК РФ для иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки. В этом случае природный газ, не признаваемый углеводородным сырьем для целей НДС,

облагался бы этим налогом. Тем самым устранялась бы рассмотренная выше неопределенность норм главы 26 НК РФ относительно налогообложения природного газа в 2002–2003 гг.

Следует отметить, что в настоящее время указанная проблема разрешена путем полной унификации налогообложения природного газа, добываемого из различных месторождений. Так, в соответствии с действующей в настоящее время редакцией подп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ углеводородным сырьем признается:

- газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (попутный газ);
- газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа.

Видно, что любой природный горючий газ попадает в одну из двух указанных групп (добытый газ заведомо будет либо попутным, либо не попутным). При этом газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа, облагается по единой налоговой ставке. Несомненно, что такой подход законодателя может быть поставлен под сомнение с точки зрения его экономической обоснованности — единая налоговая ставка не будет способствовать разработке месторождений, требующей повышенных затрат. В то же время с точки зрения юридической техники такой подход нельзя не признать весьма удачным. □

...в настоящее время указанная проблема разрешена путем полной унификации налогообложения природного газа, добываемого из различных месторождений...