



ЭКСПЕРТНОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ
по запросу ООО «Скания Лизинг» от 09.06.2018

Санкт-Петербург

26 июня 2018 г.

Адресат: Генеральный директор ООО «Скания Лизинг» К.Э. Тайхманн.

Экспертная организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский государственный университет».

Место нахождения: Россия, 199034, Санкт-Петербург,
Университетская наб. д.7-9.
Тел: +7 (812) 328-20-00
Эл.почта: spbu@spbu.ru
сайт: spbu.ru

Информационные материалы, представленные для проведения исследования: Не представлены.

Общие положения

Ответственность за подготовку информационных материалов, предоставленных для экспертного исследования (далее – исходные материалы), несет лицо, направившее запрос. Эксперт отвечает за выражение профессионального мнения по поставленным перед ним вопросам в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Экспертное исследование проведено в соответствии с законодательством РФ, внутренними правилами, действующими в СПбГУ. Экспертное исследование было спланировано, проведено с учетом обеспечения разумной уверенности в полноте и достоверности исходных материалов для выражения экспертного суждения и, в том числе, включало в себя: а) изучение доказательств, подтверждающих значение и раскрытие информации в предоставленных исходных материалах; б) оценку принципов и методов создания исходных материалов; в) определение главных оценочных значений, представленных в исходных материалах; г) оценку общего представления об исходных материалах.

Датой экспертного заключения является дата окончания экспертного исследования. По изменениям состава и содержания исходных материалов, которые могут иметь место после окончания экспертного исследования, экспертная организация ответственности не несет.



Вопросы, поставленные перед экспертной организацией

Экспертное исследование направлено на выражение мнения во всех существенных отношениях по поставленному перед экспертной организацией вопросу:

вправе ли налоговый орган не рассматривать ООО «Скания-Лизинг» в качестве организации, занимающейся лизинговой деятельностью, и выносить решение о привлечении к ответственности по ст.122 НК РФ без применения положения пункта 3 статьи 269 Налогового Кодекса в редакции федерального закона № 25-ФЗ от 15.02.2016?

Перечень научных и иных источников, использованных для ответа на поставленный вопрос:

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 года №13-П по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году».

2. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 года № 16-П по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации «О Государственной границе Российской Федерации».

3. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 года № 5-П по делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость».

4. Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 года № 3-П по делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость».

5. Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 266-О «По жалобе закрытого акционерного общества «Производство продуктов питания» на нарушение конституционных прав и свобод отдельными положениями статей 88, 171, 172 и 176 Налогового кодекса Российской Федерации».

6. Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 года №10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)».

7. Определение Конституционного Суда РФ от 27 сентября 2016 г. № 2017-О «По жалобе автономной некоммерческой организации «СЕРТИНФО» на нарушение конституционных прав и свобод частью 2 статьи 1.7 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях».

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 20.04.2006 № 4-П «По делу о проверке конституционности части второй статьи 10 Уголовного кодекса Российской Федерации, части второй статьи 3 Федерального закона «О введении в действие Уголовного кодекса Российской Федерации», Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» и ряда положений Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, касающихся порядка приведения судебных решений в соответствие с новым уголовным законом, устраняющим или смягчающим ответственность за преступление, в связи с жалобами граждан А.К. Айжанова, Ю.Н. Александрова и других».



9. Определение Верховного Суда РФ от 18 сентября 2017 г. № 309-КГ17-12434.
10. Определение Верховного Суда РФ от 12 сентября 2017 г. № 309-КГ17-12679.
11. Постановление Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. № 3495/12.
12. Постановление Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 г. № 34.
13. Постановление Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. № 2174/11.

Содержание исследования

1. О гарантиях налогоплательщику, введенных Федеральным законом от 15.02.2016 № 25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности»

В п.6. ст.3 НК РФ закреплен базовый принцип формальной определенности норм налогового законодательства, обеспечивающий единообразное и ясное понимание нормы Налогового кодекса всеми участниками налогового правоотношения. Однако в случае обнаруживаемого несовершенства налоговой нормы в результате имеющегося в ней дефекта публичный субъект устанавливает для налогоплательщика - более слабой стороны в налоговых отношениях - законодательную гарантию о том, что все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п.7 ст.3 НК РФ).

Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение; расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса¹.

Ввиду того, что Налоговый кодекс не раскрывает понятия "неясность" налоговой нормы, последующее ее изменение посредством принятия нового федерального закона о внесении изменений в НК РФ должно восприниматься как устранение законодателем неясностей содержания данной законодательной нормы. Учитывая изложенную выше правовую позицию Конституционного Суда РФ об определенности налоговой нормы, устранение неясности п.3 ст. 269 НК РФ в части уточнения понятия организации, занимающейся лизинговой деятельностью, должно рассматриваться как внесение в п.2 ст.269 НК РФ (в старой редакции) определенности его содержания и исполнение законодателем положений, установленных в п.6 и п.7 ст.3 НК РФ, а значит как установление дополнительной гарантии защиты прав налогоплательщиков в части

¹ Постановления Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 года № 13-П по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году", от 11 ноября 1997 года № 16-П по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации "О Государственной границе Российской Федерации", от 28 марта 2000 года № 5-П по делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость", от 20 февраля 2001 года № 3-П по делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость". Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 266-О.



устранения неопределенности законодательного установления. Признание устранения законодателем неопределенности налоговой нормы в качестве дополнительной гарантии защиты права налогоплательщика приводит к необходимости применения новой нормы закона с обратной силой согласно п.3 ст.5 НК РФ.

Направленность воли законодателя именно на устранение неясности п.3 ст.269 НК РФ в части более детального определения «организаций, занимающихся лизинговой деятельностью» констатируется в пояснительной записке к проекту Федерального закона №25-ФЗ от 15.02.2016, содержащей указание на то, что предлагаемые изменения должны устранить «неясности применения положений статьи 269 НК РФ», а также устранить «необоснованные налоговые барьеры для привлечения финансовых средств в экономику России». То есть в пояснительной записке старая редакция п.2 ст.269 НК РФ рассматривается не только как неточная и неопределенная, но и как имеющая дискриминационный характер «налогового барьера», что приводит к необходимости применения помимо указанных положений п.6 и п.7 ст.3 НК РФ дополнительно п.2 ст.3 НК РФ о невозможности применения норм дискриминационного характера в налоговых отношениях.

Налоговые обязательства организаций являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на распределении экономических благ, достигаемых через реализацию гражданско-правовых отношений и тесно с ними связаны. По мнению Конституционного Суда РФ, учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивает эффективность налогообложения и реальность его целей, а также позволяет налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам - осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет².

Лизинговая деятельность в условиях гражданского оборота в силу причин правового и экономического характера не может осуществляться исключительно на основании лизинговых договоров, поскольку для обеспечения своей основной деятельности требует от лица вступления в иные гражданско-правовые отношения (в частности, купли-продажи, страхования, транспортировки и др.). В соответствии со ст.5 федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее - федеральный закон о лизинге) лизинговые компании (фирмы) - коммерческие организации, выполняющие в соответствии с законодательством Российской Федерации и со своими учредительными документами функции лизингодателей, имеющие право привлекать средства юридических и (или) физических лиц для осуществления лизинговой деятельности. В ходе реализации результатов своей основной деятельности лизинговые компании, исполняя свои обязанности, установленные гражданским законодательством и заключенными гражданско-правовыми договорами, могут в качестве доходов получать не только предусмотренные законом о лизинге лизинговые платежи, которые складываются из возмещения затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также дохода лизингодателя, но и иные платежи, связанные с обеспечением своей лизинговой деятельности и вытекающие из иных гражданско-правовых обязательств, напрямую предусмотренных, в частности, ст.21, 22, 23 федерального закона о лизинге. К таким иным поступлениям лизинговой компании, которые при определенных условиях могут быть признаны налогооблагаемым доходом

² Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 года № 10-П.



организации, могут относиться, в частности, страховое возмещение, возмещение ущерба, возврат предмета лизинга с произведенными в него неотделимыми улучшениями и др.

Именно поэтому, даже при отсутствии изменений в старую редакцию п.2 ст.269 НК РФ «исключительность» ведения лизинговой деятельности за налоговые периоды, прошедшие до принятия Федерального закона №25-ФЗ от 15.02.2016, должна была пониматься не в том смысле, что 100% выручки организации складывалось в результате реализации обязательств по лизинговым договорам – собственно такого понимания п.2 ст.269 НК РФ в старой редакции не содержал – а в том, чтобы лизинговая деятельность для организации выступала доминирующей по отношению к другим видам ее деятельности, а лизинговые платежи составляли не 100% облагаемых доходов, а являлись основной, но не единственной составляющей облагаемых доходов. Иное истолкование понятия «исключительности» в условиях действия старой редакции п.2 ст.269 НК РФ приводило бы к выводу о невозможности применения нормы п.2 ст.269 НК РФ к какой-либо лизинговой организации ввиду невозможности ведения лизинговой деятельности подобным образом на условиях 100% получения доходов только в виде лизинговых платежей в условиях реального гражданского оборота.

Поскольку такое понимание «исключительности» лизинговой деятельности требовало введения количественного критерия для признания указанной деятельности в качестве основного вида деятельности организации, законодатель посредством принятия федерального закона №25-ФЗ устанавливает указанный количественный критерий (процентное соотношение доходов от лизинга в общем объеме облагаемых доходов) для определения лизинговой деятельности в качестве основной, приводя таким образом, изначально предусмотренное в старой редакции п.2 ст.269 НК РФ понимание лизинговой деятельности в соответствии с реальной гражданско-правовой действительностью.

2. О принятии решения о привлечении к ответственности по ст.122 НК РФ в условиях установления дополнительных гарантий налогоплательщику посредством изменения норм налогового законодательства.

При решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за неуплату налога по ст.122 НК РФ в условиях действия новой редакции п.3 ст.269 НК РФ в части уточненного понятия лизинговой деятельности к отношениям, возникшим до принятия федерального закона №25-ФЗ, необходимо учитывать правовые позиции, сложившиеся в судебной практике, касающиеся разрешения подобного рода проблем законодательного регулирования.

В частности, согласно актам Конституционного Суда РФ, положения которых нашли свое дальнейшее развитие в области налоговых споров в решениях Верховного Суда РФ, изменение (пересмотр) законодателем установленных правил исполнения обязанности, несоблюдение которых образует объективную сторону правонарушений (в рассматриваемом случае - ст.122 НК РФ), не может не оказывать влияния и на оценку противоправности соответствующего деяния³. То есть, если на момент вынесения решения о привлечении к ответственности изменены правила исполнения налоговой обязанности, которые приводят к необходимости дать новую оценку именно деянию налогоплательщика, то отсутствуют основания для привлечения к ответственности по ст.122 НК РФ ввиду отсутствия объективной стороны налогового правонарушения.

В соответствии с пп.1 п.1 ст.109 НК РФ отсутствие события налогового

³ Определение Конституционного Суда РФ от 27.09.2016 № 2017-О; Постановление Конституционного Суда РФ от 20.04.2006 № 4-П.



правонарушения является основанием, исключающим привлечение налогоплательщика к ответственности. Объективная сторона налогового правонарушения представляет собой противоправное деяние (действие или бездействие), совершенное налогоплательщиком в нарушение положений налогового законодательства, действующего на момент совершения деяния. Однако применяя вышеприведенную правовую позицию Конституционного Суда РФ, устанавливающую, что изменение (пересмотр) правил, несоблюдение которых образует объективную сторону правонарушения, не может не оказывать влияния на оценку противоправности соответствующего деяния, Верховный Суд РФ сделал вывод о том, что при таком изменении действующего законодательства следует применять положения части 3 статьи 5 Налогового кодекса, которые подлежат применению как при внесении изменений в нормы, устанавливающие ответственность, так и в нормы, за нарушение которых эта ответственность наступает⁴. То есть Верховный Суд РФ указал фактически на необходимость переоценки деяния (в рассматриваемой ситуации – неуплаты налога) в случае изменения законодателем налоговых норм, вступивших в силу после совершения данного деяния, признавая необходимость применения в таких ситуациях п.3 ст.5 НК РФ об обратной силе закона, изменяющего Налоговый кодекс.

Следует особо подчеркнуть, что не любое изменение налогового законодательства приводит к необходимости «пересмотра» совершенного налогоплательщиком деяния, а лишь такое изменение, которое проистекает из конституционных основ и гарантий, установленных ст.3 и ст.5 НК РФ. Как указано выше, нормы Федерального закона №25-ФЗ от 15.02.2016 относятся к таким гарантиям в части уточнения законодателем понятия лизинговой деятельности организации, устраняя таким образом дефект законодательного регулирования, не соответствующего законодательному регулированию лизинговой деятельности и реальной гражданско-правовой действительности. При таких условиях, налогоплательщик освобождается от ответственности и решение о привлечении по ст.122 НК РФ не может быть принято лишь в том случае, если применение новых законодательных норм приводит к изменению юридической квалификации объективной стороны деяния, совершенного налогоплательщиком до вступления нового закона в силу.

Более того, в судебной практике существует точка зрения о том, что в силу конституционных гарантий, установленных ст.54 Конституции РФ, когда после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, то не предполагается наличие у суда или иного органа, применяющего закон, полномочий, которые позволяли бы ему не применять новый закон⁵. То есть правоприменительный орган не может игнорировать волю законодателя, направленную на изменение обязанности лица и невозможности его привлечения к ответственности.

Выводы

Таким образом, учитывая необходимость переоценки объективной стороны правонарушения по п.1 ст.122 НК РФ и применения п.3 ст.5 НК РФ к действию нового федерального закона от 15.02.2016 №25-ФЗ о придании обратной силы его положениям, устанавливающим количественные критерии для определения лизинговой деятельности, необходимо прийти к выводу об отсутствии неуплаты налога на прибыль, вызванного применением старой редакции п.2 ст.269 НК РФ, в том числе за налоговые периоды до

⁴ Определение ВС РФ от 18 сентября 2017 г. № 309-КГ17-12434; Определение ВС РФ от 12 сентября 2017 г. № 309-КГ17-12679; Постановление Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. № 3495/12; Постановление Пленума ВАС от 22 июня 2012 г. N 34.

⁵ Постановление ВАС РФ от 5 июля 2011 г. № 2174/11.

принятия федерального закона №25-ФЗ от 15.02.2016.

Заключение

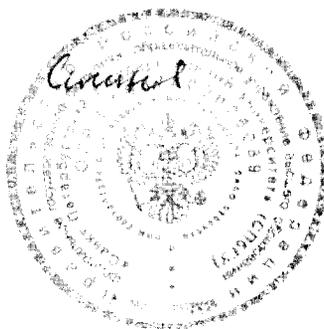
Вопрос: Вправе ли налоговый орган не рассматривать ООО «Скания-Лизинг» в качестве организации, занимающейся лизинговой деятельностью, и выносить решение о привлечении к ответственности по ст.122 НК РФ без применения положения пункта 3 статьи 269 Налогового Кодекса в редакции федерального закона №25-ФЗ от 15.02.2016?

Ответ на вопрос: Налоговый орган при принятии решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по п.1 ст.122 НК РФ не может игнорировать положения федерального закона №25-ФЗ от 15.02.2016 в части уточнения законодателем статуса организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, в том числе и в отношении уплаты налога на прибыль за налоговые периоды до принятия указанного закона.

Налоговый орган при вынесении решения должен дать правовую оценку положениям Налогового кодекса, устанавливающим гарантии прав налогоплательщиков применительно к ситуации нового правового регулирования в части уточнения содержания ст.269 НК РФ в связи с введением новых критериев лизинговой деятельности, рассмотреть деятельность ООО «Скания-Лизинг» на предмет ее соответствия новым законодательным условиям признания деятельности в качестве лизинговой и решить вопрос об отсутствии оснований (п.1 ст.109 НК РФ) для привлечения лица к ответственности по п.1 ст.122 НК РФ.

Исследование в объеме 7 страниц.

Директор
Центра экспертиз



В.А. Семенов