

УДК 339.187.62:336.02:657

Н.В. Галактионова,

канд. экон. наук, доцент кафедры

*бухгалтерского учёта, анализа и экономической безопасности
Хабаровского государственного университета экономики и права*

Ю.Г. Тарасенко,

канд. экон. наук, доцент кафедры

*бухгалтерского учёта, анализа и экономической безопасности
Хабаровского государственного университета экономики и права*

ЛИЗИНГ: ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВЫКУПА ЛИЗИНГОВОГО ИМУЩЕСТВА

В данной статье рассматривается проблема разного толкования налогового законодательства разными сторонами при выкупе лизингового имущества. Анализируются позиции налоговых органов, арбитражных судов, Министерства финансов.

Ключевые слова: лизинг, выкуп лизингового имущества, лизингополучатель, лизинговые платежи, финансовая аренда.

This article considers the problem of different interpretations of tax legislation by different parties at redemption of leased property. Position of the tax authorities, arbitration courts and Ministry of Finance are analyzed.

Keywords: leasing, redemption of leased property, leaseholder, lease payments, finance leases.

В Российской Федерации лизинговая деятельность осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)». В соответствии со ст. 2 упомянутого Закона под лизингом подразумевается вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, обусловленных договором, с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Предметом договора финансовой аренды могут быть любые не потребляемые вещи, используемые для предприни-

мательской деятельности, кроме земельных участков и других природных объектов (ст. 666 Гражданского кодекса РФ).

Под лизинговыми платежами понимается общая сумма, выплачиваемая лизингополучателем лизингодателю за предоставленное ему право пользования имуществом – предметом договора. Посредством лизинговых платежей лизингодатель возмещает свои финансовые затраты на покупку имущества и получает прибыль.

В лизинговые платежи включаются: амортизация лизингового имущества за весь срок действия договора лизинга, компенсация платы лизингодателя за использованные им заемные средства, ко-

миссионное вознаграждение лизингодателю, плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором лизинга, стоимость выкупаемого имущества, если договором предусмотрен выкуп и порядок выплат указанной стоимости в виде долей в составе лизинговых платежей, сумма налога на лизинговое имущество.

Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, на основании п. 10 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, лизинговые платежи определяются договором лизинга и являются расходами, связанными с производством и реализацией, того периода, в котором возникает обязанность их оплаты по условиям договора, независимо от даты передачи предмета лизинга лизингополучателю.

В соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами лизингополучателя признаются арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ.

При классификации лизинговых платежей, в зависимости от применяемого метода начисления, в числе прочих различают платежи с авансом (депозитом), когда арендатор сначала предоставляет лизингодателю аванс до момента или в момент подписания лизингового согла-

шения в установленном размере, а затем, после подписания акта приемки-передачи предмета лизинга в эксплуатацию, выплачивает посредством периодических взносов в пользу лизингодателя общую сумму лизингового платежа за вычетом суммы аванса (депозита). На практике лизинговые компании не включают авансовый платеж в налоговую базу по налогу на прибыль на основании пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

При включении в лизинговый договор условия выкупа предмета лизинга стороны договора вправе определить любую выкупную цену предмета лизинга. Если договором лизинга будет предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, то в общую сумму лизингового платежа может быть также включена выкупная цена предмета лизинга. Такой договор включает элементы договора аренды и договора купли-продажи, что делает его смешанным (п. 3 ст. 421 ГК РФ).

Полная оплата выкупной цены (по истечении договора лизинга либо до этого момента) и служит основанием для перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. Документальным подтверждением перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю являются договор лизинга, документы, подтверждающие уплату выкупной цены, акт перехода права собственности на предмет лизинга (письмо Минфина России от 6 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/90). Выкуп имуще-

ства лизингополучателем может быть осуществлен в следующих формах. Ситуация первая: выкупная цена имущества указана в договоре лизинга и по истечении договора лизинга либо до этого момента лизингополучатель выплачивает выкупную цену, и соответственно предмет лизинга переходит в его собственность.

Вторая ситуация при выкупе имущества: когда выкупная цена не указана в лизинговом договоре, но оформляется отдельным договором, как рекомендует делать Минфин (письмо УФНС РФ по г. Москве от 15 февраля 2007 г. № 09_14/014329).

Третья ситуация самая спорная: когда выкупная цена не указана ни в лизинговом договоре, ни в отдельном договоре о выкупе имущества, но она включена в стоимость лизинговых платежей, которые выплачивает лизингополучатель за временное владение и пользование имуществом.

Минфин считает, что в данном случае всю сумму лизинговых платежей следует рассматривать как расход, направленный на приобретение права собственности на предмет лизинга, являющийся амортизируемым имуществом, включаемый в первоначальную стоимость амортизируемого имущества после перехода права собственности на него к лизингополучателю. Минфин настаивает на составлении дополнительного договора для предотвращения споров с налоговыми органами, однако ними можно обоснованно поспорить по данному вопросу.

В Налоговом кодексе указано, что лизинговые платежи учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии со

ст. 264. Но контролирующие органы настаивают, что выкупная стоимость и лизинговые платежи – это разные вещи, поэтому и учитывать их необходимо отдельно (письмо УФНС РФ по г. Москве от 16 мая 2012 г. №16_15/043414). Поэтому, по мнению Минфина, лизинговый платеж может быть отнесен к прочим расходам только в той части, в которой он уплачивается за получение предмета лизинга во временное владение и пользование.

Для того чтобы удовлетворить требование налоговых органов, налогоплательщики зачастую устанавливают минимальную выкупную цену лизингового оборудования, равную 1 рублю. Требование налоговиков удовлетворено, но в этом поступке налоговые органы наблюдают схему для получения необоснованной налоговой выгоды.

Обоснованность применения тех или иных цен в рамках договора лизинга для целей налогообложения должна устанавливаться в соответствии с положениями ст. 40 НК РФ, регламентирующей принципы определения цены товаров, работ или услуг. При этом ст. 40 НК РФ не содержит каких-либо ограничений в отношении порядка определения рыночной цены выкупа предмета лизинга, а также платы в виде лизинговых платежей (письмо Минфина от 13 июля 2007 г. № ХС-6-02/559@).

Однако каждый налогоплательщик, устанавливая размер выкупной цены, должен оценить вероятность признания данной сделки контролируемой в соответствии с нормами ст. 105.14 НК РФ, поскольку по контролируемым сделкам существует риск доначисления налогов исходя из уровня рыночных цен. Также

имеется риск признания сделки ничтожной. Вопрос правовой квалификации сделки, в том числе договора лизинга, будет рассматриваться в каждом конкретном случае с учетом существа сделки и фактических отношений, возникающих между ее сторонами.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 12 июля 2011 г. № 17389/10 по делу № А28-732/2010-31/18 указал, что передача лизингополучателю титула собственника предмета лизинга осуществляется по остаточной, приближенной к нулевой цене в том случае, если срок действия договора лизинга почти равен сроку полезного использования арендованного имущества. Однако если такой срок значительно превышает срок самого лизинга, то истечение определенного в договоре срока финансовой аренды не влечет полного естественного износа предмета лизинга и падения его текущей рыночной стоимости до величины, близкой к нулевой. Поэтому установление в договоре символической выкупной цены, приближенной к нулевой, означает, что действительная выкупная цена вошла в состав периодических лизинговых платежей. Необходимо отметить, что ФНС России полностью поддерживает подход Минфина. При этом в Письме ФНС России (письмо ФНС России от 26 мая 2010 г. № ШС-37-3/2514) указано следующее: если договором лизинга предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя после выплаты всех лизинговых платежей без указания выкупной цены в договоре лизинга, то всю сумму лизинговых платежей следует рассматривать как рас-

ход, направленный на приобретение права собственности на предмет лизинга, являющийся амортизируемым имуществом, включаемый в первоначальную стоимость амортизируемого имущества после перехода права собственности на него к лизингополучателю.

Тем не менее арбитражные суды подход налоговых органов категорически не поддерживают.

Арбитры считают, что лизинговые платежи определяются договором и являются расходом того периода, в котором они понесены, независимо от даты перехода права собственности на предмет лизинга.

Подпункт 10 п. 1 ст. 264 НК РФ не ставит право налогоплательщика учесть в расходах лизинговый платеж в зависимости от его составляющих. Выделение выкупной цены и исключение ее из состава расходов, произведенное налоговым органом, признаны судами неправомерными.

Так, например, арбитражный суд Волго-Вятского округа отметил, что гл. 25 НК РФ не устанавливает особенностей отнесения на себестоимость затрат по договору лизинга в зависимости от того, предусматривает он переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю или нет. И в том и в другом случае в расходы должна включаться вся сумма лизингового платежа. Требование налоговых органов о выделении выкупной цены из состава лизингового платежа не основано на нормах законодательства о налоге на прибыль (Постановление от 13 июня 2007 г. № А29-7407/2006а).

Аналогичные решения в пользу налогоплательщиков принимаются и судами других округов: постановления ФАС За-

падно-Сибирского округа от 20 декабря 2007 г. № Ф04-110/2007 (127-А67-14), Ф04-110/2007 (268-А67-14), ФАС Московского округа от 26 ноября 2010 г. № КА-А40/15260-10, ФАС Поволжского округа от 11 февраля 2010 г. № А55-3438/2009, ФАС Северо-Западного округа от 14 января 2008 г. № А56-48233/2006, ФАС Уральского округа от 21 марта 2007 г. № Ф09-1885/07-СЗ.

Проанализировав позиции Минфина, практику арбитражных судов по отдельным округам, мы приходим к следующему выводу: лизинговый платеж по договору лизинга является единым платежом независимо от того, из каких составных частей он состоит, в том числе и от наличия в его составе выкупной цены. В целях исчисления налога на прибыль лизинговые платежи являются расходами, связанными с производством и реализацией, и подлежат учету в том налоговом периоде, к которому они относятся, в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов.

Таким образом, появляется необходимость в определении полномочий писем Минфина России. Письменные разъяснения Минфина носят исключительно информационно-разъяснительный характер, они не публикуются официально, поэтому нет оснований считать их обязательными для исполнения, а Налоговый кодекс, федеральные законы и прочие нормативно-правовые акты являются официальными документами, обязательными для исполнения. Поэтому налогоплательщикам следует исполнять требования только официальных документов и не

бояться защищать свои права в суде в спорах, возникающих по поводу разного толкования законов.

Список использованных источников

1. Гражданский кодекс РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ : принят Государственной Думой 21.10.1994 г. (в ред. от 22.10.2014 г.) // СПС «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ : принят Государственной Думой 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 29.12.2014 г.) // СПС «КонсультантПлюс».
3. О финансовой аренде (лизинге) : Федеральный закон от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
4. Галактионова Н. В. Бухгалтерский учет : особенности учета в отраслях (строительство) : учеб. пособие / Н. В. Галактионова, Ю. Г. Галактионова. Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2011. 100 с.
5. Еремин И. В. Принципы организации налогового учета лизинговых услуг [Электронный ресурс] / И. В. Еремин, В. Л. Сарибекян // www.e-rej.ru