

УДК 657

ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЛИЗИНГА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

П.Г. Рябчук

ФГБОУ ВПО «ЧГПУ», г. Челябинск

Необходимость модернизации промышленного комплекса РФ ставит задачу поиска эффективных источников финансирования реальных инвестиций. Одним из эффективных инструментов инвестирования стал лизинг. Привлекательность данного инструмента полностью зависит от налоговых льгот. Основой же их исчисления лежит анализ налогового и бухгалтерского учета. В статье дан обзор основных проблем налогообложения лизинговых сделок у их участников. Разработаны рекомендации по решению данных проблем.

Ключевые слова: лизинговая сделка, налог, налог на прибыль, налог на имущество, НДС, лизингополучатель, лизингодатель.

Изученный международный и отечественный опыт организации лизингового бизнеса позволяет сказать, что бухгалтерский учет данной деятельности должен рассматриваться отдельно от налогового учета. Данные виды учета одной и той же деятельности имеют серьезные отличия друг от друга, даже в силу того, что регулируются разными органами исполнительной власти и могут классифицироваться по-разному. Специалистами в области теории и практики лизинга отмечено, что применение различных подходов к налогообложению и бухучету лизинговых операций создает максимально возможные преимущества лизинга и способствует более активному развитию рынка лизинговых услуг. Неудобство здесь заключается в том, что различие в подходах предполагает ведение двух бухгалтерских отчетностей участниками лизинговых сделок [2].

Основной тезис, который можно вынести из анализа международного опыта реализации лизинговых сделок это то, что инвестирование посредством данного финансового инструмента развивается на основе получения налоговых льгот. Для развития промышленного комплекса, развивающиеся рынки создают для лизинговых сделок более благоприятные налоговые условия по сравнению с другими схемами финансирования реального перевооружения. Сокращение налогового бремени приводит к росту инвестирования, производства и, как следствие, пополнению бюджета дополнительными налоговыми поступлениями. Исходя из моделирования налоговой политики, выгодно применять коэффициент

ускоренной амортизации тому, на чьем балансе учитывается объект сделки. Экономия на налоге на имущество и, в первую очередь, на налоге на прибыль позволяет повысить привлекательность лизинга. Кроме того, лицо, на чьем балансе учитывается оборудование и применяющее коэффициент ускоренной амортизации, имеет возможность выкупить имущество по остаточной стоимости. Таким образом, за символическую плату реципиент выкупает работоспособный актив. Лизингодатель в данном случае высокие доходы в виде лизинговых платежей компенсирует амортизационными отчислениями, включаемыми в себестоимость.

Как ни парадоксально, но с развитием спада в промышленности наметилась тенденция сокращения налоговых преференций для сделок финансовой аренды. Отменено в 2009 году использование повышающего коэффициента к объектам лизинга, относящимся к 1-3 амортизационным группам. С самых высоких трибун исполнительной власти звучит вопрос об анализе необходимости использования повышающих коэффициентов амортизации. Едва наметившийся подъем в промышленности РФ в 2010-2011 гг., негативные вести с внешних рынков конца 2011 года позволяют говорить о необходимости сохранения данной нормы.

Последние 7 лет лизинг из простой рассрочки платежа превратился в эффективный инструмент обновления основных производственных фондов. В докризисном 2008 году 57,9% от лизинговых объемов составляет транспортный сегмент. Более трети лизингополучателей в РФ составили малые предприятия, чутко реагирующие на величину налоговых льгот. Таким образом, отмена использования коэффициента не позволит активизировать техническую модернизацию в промышленном секторе РФ.

Рассмотрим основные проблемы организации налогового учета лизинговых операций у его участников применимо к основным налогам: налог на имущество, налог на прибыль, НДС.

I. Налог на имущество.

В соответствии с нормами 30-й главы НК РФ объектом обложения налогом признается имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность. Согласно статье 665 ГК РФ имуществом, переданным во временное владение и пользование, является объект финансовой аренды. В соответствии с законодательством имущество, предлагаемое к сдаче в лизинг, учитывается на счете 03. Порядок учета основных средств применяется и для активов.

При учете имущества на балансе лизингодателя оно учитывается согласно приказу Минфина России от 17 февраля 1997 года №15 «Об

отражении в бухгалтерском учете операции по договору лизинга» по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности». В соответствии с пунктом 2 ПБУ 6/01 порядок бухгалтерского учета основных средств, применяется и для доходных вложений в материальные ценности. Данное имущество имеет все свойства основных средств, принадлежит на праве собственности, используется для сдачи в финансовую аренды с целью получения дохода. Это свидетельствует о необходимости расчета налога на имущество балансодержателем.

При этом в налоговом и бухгалтерском учете есть различия по поводу принятия части расходов в состав первоначальной стоимости. Так, например, первоначальная стоимость предмета лизинга в налоговом учете может отличаться от его первоначальной стоимости в бухгалтерском учете на суммы процентов, уплаченных лизингодателем за кредит для приобретения данного имущества, на курсовые и суммовые разницы, то есть на суммы, которые в бухгалтерском учете включаются в первоначальную стоимость, а в налоговом учитываются в составе внереализационных расходов [2]. Такие же проблемы возникают и в отношении расходов на страховку объекта имущества.

В соответствии со ст. 375 НК РФ налоговая база по налогу на имущество у балансодержателя определяется на основе остаточной стоимости основных средств. Стоимость предмета лизинга сформирована из расходов, непосредственно связанных с его приобретением, сооружением и доведением до состояния, в котором они пригодны к использованию. Указанный факт свидетельствует о тесной связи величины остаточной стоимости с амортизацией и коэффициентом ускоренной амортизации. В налогооблагаемую базу лизингополучателя, при учете имущества на его балансе, следует включать остаточную стоимость актива, сформированную как сумма договора лизинга без НДС.

II. Налог на прибыль

Предмет лизинга как амортизируемое имущество. В соответствии со ст. 258 НК РФ сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств (в том числе лизинговый актив) служит для целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта на основании Классификации основных средств. Исходя из этого, законодательством не предоставлено право организациям, определять срок полезного использования предмета лизинга, исходя из срока лизинга. А вот в бухгалтерском учете это возможно, в силу отсутствия жестких ограничений. Участники лизингового бизнеса, стремясь сблизить регистры бухгалтерского и

налогового учета, устанавливают срок полезного использования для целей бухгалтерского учета равным сроку полезного использования, установленного Классификатором основных средств с учетом специального коэффициента. При оперативном лизинге, лизингодатель может определять срок службы основных средств для целей бухучета самостоятельно, исходя из экономических соображений, закрепив этот порядок в учетной политике (например, исходя из количества продукции, ожидаемого к получению от использования этого объекта или рекомендаций завода-изготовителя и т.д).

Следовательно, до заключения договора необходимо определить принадлежность актива коду ОКОПФ и группе, что влияет на величину срока договора, выкупной стоимости, налога на имущество и транспортного налога (если объектом сделки является транспорт). Если же лизинговый актив может быть отнесен к нескольким группам, то, закрепив это в учетной политике, реципиент вправе относить его к минимальной. Кроме срока использования на величину отчислений амортизации в себестоимость оказывает влияние и использование коэффициента. До 01.01.09 года было запрещено использование коэффициента при начислении амортизации нелинейным методом. После этой даты использование нелинейного метода стало юридически возможно, но практически не осуществимо. Причинами данной неосуществимости стало множество подводных камней многогранного узла налоговых, практических, учетных обстоятельств, затрудняющих применение нелинейного метода.

Налоговый учет лизингодателя. В соответствии с п. 4 ст. 250 НК РФ доходы от сдачи имущества в аренду, в том числе по лизинговым операциям, считаются доходами от обычных видов деятельности. Причем без разницы на чьем балансе учитывается имущество. Если предмет лизинга учитывается на балансе лизинговой компании, то стоимости объекта лизинга включается в состав расходов от обычных видов деятельности путем начисления расходов по амортизации. В случае передачи имущества на баланс реципиента у лизингодателя в налоговом учете (пп.10 п.1 ст.264, п.8.1 ст.272 НК РФ) расходы по приобретению переданного в лизинг имущества признаются в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых предусмотрены лизинговые платежи в соответствии с условиями договора. Указанные расходы учитываются в сумме, пропорциональной сумме арендных (лизинговых) платежей.

В договоре лизинга может быть установлен неравномерный график осуществления лизинговых платежей неравных по сумме. Это приводит к тому, что среди специалистов нет однозначного мнения о том, каким образом следует рассчитывать сумму дохода для целей налогообложения. Одни придерживаются мнения, что доход по сделке в

налоговом учете лизингодателя признается в соответствии с графиком, установленным договором. Пунктом 2 статьи 28 Закона «О лизинге» закреплено, что размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором лизинга. Другие считают, что услуги по лизингу оказываются ежемесячно в одинаковом объеме, и их стоимость учитывается в налоговом учете равномерно в одинаковой сумме в соответствии с пунктом 1 статьи 271 НК РФ.

Таблица 1.

Анализ налогового учета лизингодателя

При учете имущества на балансе лизингодателя	При учете имущества на балансе лизингополучателя
Доходы от обычных видов деятельности	
Лизинговые платежи (без НДС)	Лизинговые платежи (без НДС)
Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам	
Амортизация	Расходы на приобретение имущества (п.п. 1 п.1 ст. 265 НК РФ, п.п.10 п.1 ст.264 и п. 1 ст.252 НК РФ) как экономически оправданные и документально подтвержденные затраты, направленные на получение дохода, в части стоимости данного имущества в соответствии с графиком лизинговых платежей. Указанные расходы учитываются в сумме, пропорциональной сумме лизинговых платежей.
Прочие расходы, в т.ч. Расходы на обязательное и добровольное страхование Расходы по транспортному налогу Расходы по налогу на имущество	Прочие расходы, в т.ч. Расходы на обязательное и добровольное страхование Расходы по транспортному налогу
Внереализационные расходы	
Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида	Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида

Кроме того, следует учитывать позицию Минфина, в соответствии с которой, в случае если договор лизинга предусматривает уплату лизинговых платежей неравномерно, для целей налогообложения лизинговые платежи признаются не в соответствии с графиком, а равномерно [5]. Ссылаясь на статью 40 НК РФ видно также, что размер ежемесячных лизинговых платежей не должен отклоняться более чем на 20% от среднемесячного уровня. В связи с этим, с точки зрения налогообложения и минимизации налоговых рисков предпочтительно, чтобы график лизинговых платежей предусматривал

равномерные ежемесячные платежи к начислению по договору лизинга. Однако арбитражной практики по данному вопросу пока нет.

Налоговый учет прибыли у лизингополучателя. Учитывая п. 1 ст. 252 НК РФ в целях расчета налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. В случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя, они учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п.п. 10 п.1 ст. 264 НК РФ). При лизинге с капитализацией, лизинговые платежи признаются расходом за вычетом сумм начисленной в соответствии со статьей 259 НК РФ по этому имуществу амортизации [2]. Лизинговые платежи за имущество, переданное по договору лизинга, учитываются реципиентом в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, то есть в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Указанные платежи уменьшаются на сумму амортизации, начисленной в порядке, установленном статьей 259 НК РФ. Таким образом, при лизинге без капитализации, в каждом отчетном периоде расходом будет являться величина лизингового платежа в виде начисленной амортизации, а также разницы между лизинговым платежом и начисленными амортизационными отчислениями.

По закону «О лизинге» обязательства реципиента возникают с момента фактического использования актива, если иное не предусмотрено договором. Иными словами, если после заключения договора лизинга, оборудование не используется по назначению, становится сомнительным право признать экономически обоснованным расходом платежи собственнику.

Таблица 2.

Анализ налогового учета лизингополучателя

При учете имущества на балансе лизингодателя	При учете имущества на балансе лизингополучателя
Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам	
Амортизация	
Прочие расходы, в т.ч. Арендные (лизинговые платежи) без НДС	Прочие расходы, в т.ч. Арендные лизинговые платежи без НДС за минусом суммы амортизации по принятому в лизинг имуществу

Рекомендацией является создание двух графиков платежей в договоре лизинга: лизинговые платежи, которые являются денежным выражением вознаграждения по договору аренды и денежные платежи, которые подлежат фактической уплате. В результате все денежные

платежи до ввода в эксплуатацию будут являться только авансом, который в последующем будет зачтен в счет лизинговых платежей.

Проблемы бухгалтерского и налогового учета у лизингополучателя, в случае если предмет лизинга учитывается на его балансе. На сегодняшний момент учет лизинговых операций у лизингополучателя, в случае если предмет лизинга учитывается на его балансе, всесторонне не регламентирован как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Пожалуй, этот способ учета является самым проблематичным с точки зрения методологии бухгалтерского учета и возможных налоговых рисков. Далее разберем основные особенности и проблемные точки:

- 1) Отличие первоначальной стоимости имущества по налоговому и бухгалтерскому учету у лизингополучателя
- 2) Определение срока полезного использования, метода амортизации имущества
- 3) Амортизация и лизинговые платежи по налоговому учету
- 4) Амортизация и лизинговые платежи в бухгалтерском учете
- 5) Изъятие объекта лизинга.

Таблица 3

Показатели бухгалтерского и налогового учета у лизингополучателя при учете имущества на балансе лизингополучателя

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам
Амортизация имущества, полученного в пользование по договору лизинга	Амортизация
прочие расходы, в т.ч. Арендные лизинговые платежи без НДС за минусом суммы амортизации по принятому в лизинг имуществу	

Отметим необходимость доработки существующей методологии бухгалтерского и налогового учета лизинговых операций у лизингополучателя, на балансе реципиента.

III. Налог на добавленную стоимость

НДС в рамках лизинговой сделки облагаются следующие операции: приобретение имущества, являющегося предметом лизинга; лизинговые платежи; выкупной платеж.

НДС у лизингодателя. «Входящий» НДС у лизинговой компании в основном 2-х видов:

Во-первых, НДС, уплаченный лизингодателем при приобретении имущества у поставщика. В соответствии со ст. 171 и 172 НК НДС, уплачиваемый лизингодателем при приобретении имущества у поставщика, в полной сумме подлежит вычету при выполнении следующих условий:

- имущество используется в деятельности облагаемой НДС;
- имущество принято к учету;
- получен счет-фактура с выделенной отдельной строкой суммой НДС;
- добросовестность контрагента.

Следует обратить внимание на наличие «подводных камней» при применении налоговых вычетов по НДС:

а) Не многозначность трактовки - «принятие к учету». Согласно п. 1 ст. 172 гл. 21 НК, вычеты НДС производятся налогоплательщиками на основании счетов-фактур, полученных от продавцов товаров (работ, услуг), либо документов. Основанием для принятия к бухгалтерскому учету приобретенного имущества являются первичные учетные документы типовых унифицированных форм. При этом, необходимо учитывать, что в НК РФ не определено понятие «принятие к учету». Однако, ссылаясь на статью 11 НК РФ, его необходимо понимать в том значении, в котором оно используется в бухгалтерском учете. Принятие основных средств к учету в соответствии с действующим законодательством (ПБУ 6/01) означает их отражение на счете 01. В данном случае на счете 03, субсчет «Имущество, переданное в лизинг» [31, 32, 33]. Этой же позиции придерживаются и налоговые органы [6, 7].

Рекомендации. Суммируя указанное, рекомендуем вычет по НДС осуществлять при соблюдении следующих условий: предмет лизинга учтен на отдельном субсчете счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности»; наличие Акта передачи имущества в лизинг; наличие Акта приема-передачи основных средств (ОС-1); наличие инвентарной карточки учета основных средств (ОС-6); наличие первичных документов, подтверждающих поставку имущества (Товарная накладная ТОРГ-12); наличие надлежаще оформленного счета-фактуры продавца.

б) Правомерность вычета по НДС по имуществу, приобретенному в рамках возвратного лизинга.

Не смотря на положительную арбитражную практику [13, 14, 29, 38, 39] в пользу лизинговых компаний, сделки возвратного лизинга по-прежнему привлекают внимание налоговиков. По их мнению, подобные сделки являются мнимыми и лишены экономической целесообразности. В этом свете, нами рекомендуется при принятии решения о заключении подобного договора лизинга следует учитывать возникает ли положительный экономический эффект от данной сделки у лизингополучателя помимо экономии на налогах, а также величину налоговых рисков лизингодателя. Будет разумно разделять налоговые риски между лизинговой компанией и лизингополучателем в следующем порядке: риск правомерности применения вычета по НДС

остается за лизинговой компанией, риск правомерности применения ускоренной амортизации для целей исчисления налога на прибыль передается лизингополучателю путем заключения договора лизинга с капитализацией.

в) Правомерность вычета по НДС в зависимости от способов привлечения капитала [12].

По нашему мнению, выбор источника финансирования обновления основных средств в промышленности не может оказывать влияние на обоснованность получения налоговой льготы.

г) Возможность вычета при приобретении движимого имущества, требующего государственную регистрацию [18, 30, 34, 36, 40].

Практики сталкивались с тем, что в числе документов, подтверждающих правомерность налогового вычета по транспортным средствам и спецтехники налоговые органы требуют предоставить документы, подтверждающие государственную регистрацию в органах ГИБДД и технического надзора. Необходимо отметить, что НК (ст.171, 172) не связывает право применения налоговых вычетов по НДС с моментом регистрации в органах ГИБДД и ТехНадзора. Так же согласно п.2 ст. 130 ГК, регистрация прав на движимое имущество не требуется. Однако необходимо различать регистрацию прав на транспортное средство и регистрацию самого транспортного средства. Постановление Правительства от 12.08.94 N 938 направлено на осуществление учета транспортных средств для их допуска к дорожному движению. Рекомендации. Положительная арбитражная практика позволяет осуществлять вычет по НДС без подтверждения момента государственной регистрации транспортных средств в органах ГИБДД и ТехНадзора.

д) Возможность налогового вычета при ошибках в оформлении сопроводительных документов [24, 25, 26].

Одним из основных вопросов правомерности применения вычета по НДС был, и на протяжении длительного периода времени остается - правильность оформления сопроводительной документации. С развитием автоматизации бухгалтерского учета нет трудности в корректном вводе информации в базу данных, более тщательно вести сверку при приеме документов от контрагентов.

е) Необоснованная налоговая выгода и отсутствие экономической целесообразности [3, 13, 16, 23].

Наметилась положительная динамика увеличения тяжб, связанных с получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды и отсутствие экономической целесообразности в деятельности компаний. Согласно разъяснениям Высшего Арбитражного суда под «налоговой выгодой» понимается уменьшение

размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. При этом резюмируется обоснованность возникновения налоговой выгоды и экономическая оправданность действий, имеющих своим результатом получение данной налоговой выгоды, а также указывается на тот факт, что именно налоговый орган должен доказать обратное [2]. Пленум ВАС РФ отметил, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

ж) «Добросовестность» контрагента.

Несмотря на то, что НК РФ не содержит прямых указаний на проведение проверок на «добросовестность» контрагента, данное обстоятельство все чаще становится предметом споров с налоговыми органами. Основные проблемы, влияющих на вычет, которые возникают при этом: контрагент не зарегистрирован в ЕГРЮЛ (ЕГРИП); контрагент не сдает отчетность; контрагент не перечисляет НДС в бюджет. Таким образом, в этом случае, данные накладных, платежных документов, являются заведомо не соответствующими действительности, что является безусловным и достаточным основанием для отказа в предоставлении налогового вычета по НДС [22]. Хотя есть и обратная судебная практика [11]. Кроме того, есть решения судов, которые устанавливают, что для применения вычета не имеет значения, исполнил или нет свои налоговые обязательства поставщик товаров (работ, услуг). Так, например, право на вычет сохраняется, даже если: сумма НДС, принятая к вычету, не соответствует сумме НДС, которую исчислил к уплате ваш поставщик [21]; поставщик не уплатил налог в бюджет (представил «нулевую» декларацию) либо не сдал налоговую отчетность [35]; налоговая инспекция не получила результаты встречных проверок поставщиков; контрагент не заплатил налог в бюджет, так как право на вычет НДС возникает по факту отгрузки товара [27].

з) Момент принятия к вычету НДС, который уплатили поставщику при перечислении предоплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)

Важным требованием для принятия к вычету является наличие договора, в котором прописаны условия аванса. Минфин РФ считает, если в договоре не указаны условия предоплаты, а фактически она была

произведена на основании счета, то налог по перечисленному авансу к вычету не принимается [4]. Спорно то, что счет нельзя рассматривать в качестве договора. Согласно п.1 ст. 160 ГК письменная форма договора будет соблюдена, если он заключается путем составления единого документа, подписанного сторонами, или по средствам направления оферты одной из сторон и ее акцепта другой стороной (п.2 ст. 432 и п.3. ст. 434 ГК РФ). Таким образом, если продавец выставляет покупателю счет, содержащий существенные условия договора, этот счет является офертой, а оплата покупателем данного счета признается акцептом. Договор, заключенный таким образом, считается заключенным в письменной форме, а оплата покупателем данного счета признается договором.

Во-вторых, НДС, уплаченный лизингодателем при приобретении товаров, работ, услуг общехозяйственного назначения.

К применению вычетов по НДС в данном случае применяются те же требования, что при приобретении имущества у поставщика. Однако могут быть и свои особенности. Многие лизинговые компании помимо основной лизинговой деятельности используют другие вспомогательные направления. Например, купля – продажа ценных бумаг (векселей). Такие операции не облагаются НДС.

Согласно п. 4 ст. 149 НК РФ в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие обложению НДС, и операции, не подлежащие обложению НДС (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями данной статьи, налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

Право на освобождение от НДС налогоплательщик может реализовать только при наличии отдельного учета облагаемых и необлагаемых НДС операций. Методика ведения отдельного учета должна быть разработана лизинговой организацией самостоятельно и закреплена в учетной политике.

НДС с лизинговых платежей. Объектом налогообложения НДС на территории России, согласно п. 1 ст. 146 НК РФ, признается реализация товаров (работ, услуг). В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг), полученная исходя из цен, исчисляемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, без учета НДС, т.е. цена, указанная сторонами сделки. Услуги лизингодателя, вне зависимости от перехода права собственности на указанный предмет лизинга, признаются объектом налогообложения НДС [4].

Поскольку практически каждую лизинговую сделку сопровождает *получение лизинговой компанией авансового платежа*, рассмотрим данный вопрос более подробно. Порядок исчисления налоговой базы при поступлении аванса определен в статье 154 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 154 НК РФ при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

Порядок определения налоговой базы на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты установлен в статье 154 НК РФ.

Суммы НДС, исчисленные при получении оплаты (частичной оплаты) до отгрузки соответствующих товаров подлежат вычету после даты отгрузки. Такой порядок следует из пункта 8 статьи 171 НК РФ и пункта 6 статьи 172 НК РФ. Согласно пункту 8 статьи 171 НК РФ, вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). В соответствии с пунктом 6 статьи 172 НК РФ вычеты сумм налога, указанных в пункте 8 статьи 171 НК РФ, производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг). Итак, лизингодатель обязан исчислить НДС с суммы поступивших авансов, а затем при отгрузке товаров (работ, услуг) принять указанную сумму НДС, исчисленную с авансов, к вычету. При этом, необходимо отметить, что в соответствии с п.12. ст. 171 НК РФ вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров. Но на практике данная норма применяется редко.

Следует провести анализ *порядка налогообложения НДС непосредственно лизинговых платежей*. В соответствии со статьей 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров на территории РФ. Отметим следующую особенность лизинговых сделок, объектом которых выступает имущество, не облагаемое НДС (например, медицинское оборудование). Цена лизинговой сделки при прочих равных условиях для реципиента выше как минимум на 18%. Дело в том, что исходя из структуры лизингового платежа, лизинговая компания включает в состав лизинговых платежей дополнительные 18% - НДС на стоимость объекта лизинга и комиссию лизингодателя.

Особенность начисления и уплаты НДС с платежей. Правильность расчета, обоснованность применения вычета, правомерность и своевременность возмещения этого налога всегда занимали немаловажную роль в деятельности практически каждой лизинговой компании. И связано это со значительной величиной НДС к возмещению из бюджета. Лизинговый бизнес устроен так, что бюджет оказывается регулярно должен компаниям ту или иную сумму НДС. Покупая актив, лизинговая компания оплачивает его цену с суммой

НДС. Потом сдавая актив в лизинг, лизинговая компания получает НДС в платежах. В силу того, что длительность контракта существенная, на начальном этапе сделки может возникнуть долг бюджета перед лизингополучателями по НДС. Зачастую вернуть НДС было возможным исключительно путем долгих судебных разбирательств. При этом подавляющее большинство решений судов различных инстанций принимается в пользу налогоплательщика.

Механизм начисления и порядок расчета НДС у лизингополучателя. Лизингополучатель вправе принять суммы НДС в полном объеме к вычету при выполнении всех условий, предусмотренных ст.171 и 172 НК РФ в том периоде, в котором оказаны услуги лизингодателем. И это правило не зависит от того, на чьем балансе учитывается предмет лизинга [10]. Если с вычетами НДС по деятельности облагаемой данным налогом все ясно, то если лизинговое имущество используется реципиентом в деятельности, не облагаемой НДС, то сумма уплаченного в составе лизингового платежа НДС лизингодателю, согласно ст. 170 НК РФ к вычету не принимается, а либо учитывается в составе расходов, принимаемых для целей налогообложения прибылью, либо увеличивает первоначальную стоимость имущества. В случае использования предмета лизинга для совершения операций, как облагаемых НДС, так и освобождаемых от налогообложения, суммы НДС, уплачиваемые в составе лизинговых платежей, подлежат распределению в соответствующей пропорции. При этом суммы налога по услугам, используемым при осуществлении операций, освобождаемых от налогообложения, учитываются в стоимости лизинговых услуг (п. 2 ст. 170 НК РФ).

Рекомендации. При заключении контракта следует обратить внимание, каким образом в договорах, графике лизинговых платежей определен порядок выкупа предмета лизинга и перехода права собственности на него к реципиенту.

2) Предмет лизинга учитывается на балансе лизинговой компании.

В судебной практике встречаются такая причина, как - организация-лизингополучатель не имеет права на вычет НДС по лизинговым платежам до момента принятия объекта на учет. Но и в таких случаях суды принимают сторону организаций. Позиция судов сводится к тому, что по договору лизинга компания приобретает услугу [2]. Поэтому суммы НДС, уплачиваемые в составе лизинговых платежей, подлежат вычету в полном объеме в тех налоговых периодах, в которых вносятся указанные платежи, независимо от того, на чьем балансе учитывается предмет лизинга [8, 9, 19, 48]. Рекомендации. Учитывая то, что позиция налоговых органов по данному вопросу сформировалась уже давно и с течением времени не меняется,

налогоплательщику уже на этапе заключения договора лизинга стоит подготовиться к защите своих законных интересов. Принимая во внимания арбитражную практику, можно с определенной уверенностью сказать, что у организаций есть для этого все возможности.

Перечень указанных проблем не полон. Мы сформулировали наиболее важные из них. Пути их решения лежат в области гармонизации бухгалтерского учета и налогообложения объектов лизинговой недвижимости. Это отдельная большая проблема, требующая специального рассмотрения.

Список литературы

1. Токмаков В. В. Комментарий к налоговому кодексу Российской Федерации в части первой и второй (постатейный). – 8-е изд, перераб. и доп. – М. : Кн. мир, 2007–2008. – 1232 с.
2. Оксана В. Солнышкина, Алина А. Зубова. Финансовый учет и налогообложение лизинговых операций. Сравнительный анализ методик. Часть II. – Издательство Политехнического университета; 2010.- 270с.
3. Определение КС РФ от 4 июня 2007 г. N 320-О-П Определение ВАС РФ от 07.11.08 №1383408, от 24.10.08 №1362208, от 18.09.2008 №1204/0
4. Письмо Минфина России от 06.03.2009 №03-07-15/39
5. Письмо Минфина РФ от 16.03.06 №03-03-04/2/279 .Письмо Минфина РФ от 17.04.07 №03-03-06/1/248
6. Письмо Минфина России от 21.09.2007 №03-03-10/20
7. Письмо Минфина России от 24.02.2010 N 03-05-05-01/03
8. Письмо МНС России от 9 сентября 2004 г. N 03-2-06/1/1977/22@
9. Письмо Минфина России от 22.11.2004 № 03-03-01-04/1/128
10. Письмо МНС России от 29 июня 2004 г. N 03-2-06/1/1420/22@
11. Постановление ВАС РФ от 17.02.2009 №ВАС-16053/08, от 08.12.2008 №ВАС-15989/08, от 29.10.08 №13959/08
12. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"
13. Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. N 9010/06
14. Постановление Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2007 г. N 16609/06
15. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.11.08 № 7588/08, ФАС Восточно - Сибирского округа от 20.01.2009 №А10-1001/08-А02-7024/08
16. Постановление Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 г. N 6399/07
17. Постановление Президиума ВАС РФ от 11 декабря 2007 г. N 8734/07

18. Постановление ФАС Западно - Сибирского округа от 17 марта 2008 г. № Ф04-1995/2008(2365-А27-42)
19. Постановление ФАС Западно-Сибирского от 07.06.2006 № Ф04-2455/2005 (23079-А27-34)
20. Постановление ФАС Западно-Сибирского от 07.06.2006 Ф04-2455/2005 (23199-А27-34) по делу № А27-12867/04-6
21. Постановление ФАС Московского округа от 22.01.2009 №КА-А40/12608-08
22. Постановление ФАС Московского округа от 04.03.2008 №КА-А40/959-08
23. Постановление ФАС Московского округа от 24 апреля 2008 г. N КА-А40/3173-07
24. Постановление ФАС Московского округа от 7 июня 2008 г. N КА-А40/4845-08
25. Постановление ФАС Московского округа от 23 июня 2008 г. N КА-А40/5494-08
26. Постановление ФАС Московского округа от 24 июня 2008 г. N КА-А40/5253-08
27. Постановление ФАС Московского округа от 06.08.2008 №КА-А407075-08
28. Постановление ФАС Поволжского округа от 30.06.2005 № А55-15580/04-1
29. Постановление ФАС Поволжского округа от 21 июля 2010 г. по делу N А57-25742/2009
30. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 мая 2008 г. № А56-18079/2007
31. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2002 года №А05-12219/01-668/12
32. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 мая 2002 года №А56-1168/02
33. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 3 июля 2002 года - 4188/02
34. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25 декабря 2006 г. № А05-5787/2006-18
35. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 06.02.2009 №А53-7005/2008-С5-37
36. Постановление ФАС Северо - Кавказского округа от 10 октября 2007 г. № Ф08-6186/07-2471А
37. Постановление ФАС Уральского округа от 18.01.2007 № Ф09-11946/06-С3
38. Постановление ФАС Уральского округа от 3 марта 2008 г. N Ф09-930/08-С2

39. Постановление ФАС Уральского округа от 17 декабря 2009 г. № Ф09-10019/09-СЗ
40. Постановление ФАС Центрального округа от 15 февраля 2007 г. № А48-2671/06-8
41. Постановление ФАС Центрального округа от 06.10.2008 №А14-4281/2007186/24

THE PROBLEMS OF MANAGEMENT OF TAX EFFICIENCY OF LEASING IN THE RUSSIAN FEDERATION

P.G. Ryabchuk

FSBEI HVT «CSPU», the city of Chelyabinsk

Necessity of modernization of an industrial complex of the Russian Federation puts a problem of search of effective sources of financing of real investments. Leasing became one of effective tools of investment. The appeal of the given tool completely depends on tax privileges. The basis of their calculation is the analysis tax and accounting. The review of the basic problems of the taxation of leasing transactions at their participants is given in this article. The recommendations about the decision of the given problems are developed.

Keywords: *leasing transaction, tax, profit tax, tax to property, value-added tax, lessee, lessor*

Об авторах:

РЯБЧУК Павел Георгиевич – к. э. н., доцент, проректор по экономике Челябинского государственного педагогического университета, e-mail: ryabchuk78@mail.ru