

Tax problems of international leasing of vehicles in the Russian Federation

Babaev T.

Проблемы налогообложения международного лизинга транспортных средств в РФ

Бабаев Т. И.

Бабаев Тимур Ильгарович / Babaev Timur Ilgarovich – юрист в сфере международного частного права, магистрант, юридическая школа,

Дальневосточный государственный университет, г. Владивосток

Аннотация: в статье рассказывается о проблемах налогообложения международного лизинга транспортных средств в Российской Федерации. Каждый из основных налогов, уплачиваемых с лизинговых операций, в отношении транспортных средств (НДС, налог на прибыль, транспортный налог) рассматривается автором в отдельности. Кроме того, предлагаются конкретные действия по упрощению налоговой системы для развития лизинговых отношений в Российской Федерации.

Abstract: this article about the problems of taxation of international leasing of means of transport in the Russian Federation. Each of the main taxes paid to leasing operations for vehicles (VAT, profit tax, transport tax) is considered separately. It also suggests concrete actions to simplify the tax system for the development of leasing relations in the Russian Federation.

Ключевые слова: лизинг, Конвенция УНИДРУА, налоговая ставка, инвестиционный налоговый кредит.

Keywords: leasing, the UNIDROIT Convention, tax rate, investment tax credit.

Международный финансовый лизинг транспортных средств достаточно популярен в России, так как даёт возможность многим государствам, не являющимися участниками Конвенции УНИДРУА, достаточно легко уходить от ответственности по договору лизинга, в случае нарушения обязательств по соответствующему соглашению [11].

Однако данный фактор, является едва ли ни единственным, делающим нашу страну привлекательной для международного лизингового бизнеса. По нашему мнению, одна из основных причин тормозящая его развитие – налоговое регулирование данной сферы отношений.

По сравнению с некоторыми государствами Европейского союза, Южной Америки или Африки налоговая нагрузка на представителей бизнеса в России немного меньше. Так, например, согласно результатам исследования PwC «Paying Taxes 2013. World Bank and IFC commentary» уровень налоговой нагрузки в процентах от прибыли во Франции составляет 65,7 %, в Италии 68,3 %, Эстонии 67,3 %, а в России 50,7 % [4]. Однако данные примеры, скорее исключения из всеобщей тенденции. Если рассматривать Россию как регионального игрока, привлекательность которого оценивают инвесторы и корпорации, заинтересованные в рынках Восточной Европы и Азии, то целесообразно проводить сравнение с соседями по Таможенному союзу и другими экономически активными странами региона. Согласно исследованиям того же PwC «Paying Taxes 2013. World Bank and IFC commentary» уровень налоговой нагрузки в процентах от прибыли в Казахстане 28,6%, в Латвии 36,6%, в Великобритании 35,5%, в Китае и Сингапуре по 20% [4]. В этой связи, система налогообложения международного финансового лизинга является очень актуальным вопросом для настоящего исследования.

Налогообложение международных лизинговых операций в отношении транспортных средств в РФ осуществляется в соответствии с общими подходами, применяемыми для ряда других сфер деятельности, но, вместе с тем, существуют принципиальные отличия.

К основным видам налогов, уплачиваемых с лизинговых операций, в отношении транспортных средств относятся следующие:

- 1) Налог на добавленную стоимость (далее – «НДС»);
- 2) Налог на прибыль;
- 3) Транспортный налог.

Для того чтобы выявить специфические особенности и проблемы системы налогообложения, рассмотрим каждый вышеуказанный налог подробнее.

При этом отметим, что порядок налогообложения международных лизинговых сделок зависит от субъектного состава сторон. При заключении международных лизинговых сделок в отношении транспортных средств, как правило, лизингодателем выступает нерезидент РФ, а лизингополучателем – российская компания. Поэтому рассмотрим специфику налогообложения, а в следующем параграфе и таможенный аспект в России именно в вышеуказанном субъектном составе.

1. Налог на добавленную стоимость.

Налог с оборота по лизинговым сделкам уплачивается, главным образом, в форме налога на добавленную стоимость. В мире НДС взимается лишь с той суммы, на которую увеличивается стоимость и рассчитывается с использованием метода сложения (себестоимость плюс наценка, умноженная на

налоговую базу) или вычитания (общая сумма вложенных инвестиций умножить на налоговую ставку) [12, с. 1]. При взимании НДС с лизинговых сделок возникают вопросы: кто должен уплачивать налог? как исчислять налоговую базу? и пр.

Как уже отмечалось ранее, по общему мнению, финансовый лизинг в России – вид аренды. Поэтому налоговыми органами под передачей лизингодателем (или продавцом, в зависимости от условий контракта) лизингополучателю лизинговых транспортных средств в пользование понимается услуга по предоставлению имущества в аренду.

Реализация услуг (в том числе по предоставлению имущества в лизинг) на территории Российской Федерации является объектом налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ) [3].

Порядок определения места реализации услуг установлен ст. 148 НК РФ. Местом реализации услуг по аренде движимого имущества (за исключением наземных транспортных средств) признается территория России, если лизингополучатель (арендатор) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Лизингополучатель согласно п. 2 ст. 161 НК РФ признается налоговым агентом и обязан удержать из лизинговых платежей соответствующую сумму НДС и перечислить её в федеральный бюджет. В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ налогообложение в данном случае производится по ставке 18/118. Например, в Китае налоговая ставка по налогу на хозяйственную деятельность (аналог НДС) составляет 8% от общей суммы оборота [14, с. 38].

Сумма НДС удерживается налоговым агентом в день перевода лизингового платежа, а рассчитывается путем перерасчёта расходов налогового агента в иностранной валюте в рубли по курсу ЦБ РФ на дату перечисления лизинговых платежей лизингодателю, не состоящему на учете в российских налоговых органах.

Важной спецификой российской системы налогообложения международного лизинга является то, что в случае, если лизингополучатель получает услугу в РФ, то он (как налоговый агент) вынужден оплачивать НДС два раза, а именно: при ввозе транспортного средства (за исключением автомобиля) и при оплате периодических лизинговых платежей.

При этом, таможенный НДС не уплачивается (полностью или частично) в случае наличия двух условий: если предмет лизинга ввозится на время (по общему правилу не более 1 года); транспортное средство входит в перечень товаров, содержащихся в Решении Комиссии Таможенного союза от 18.06.2010 № 331 «Об утверждении перечня товаров, временно ввозимых с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, а также об условиях такого освобождения, включая его предельные сроки» [10] (далее – «Решение Комиссии ТС № 331»).

Несмотря на то, что данный режим является льготным, поскольку предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты ввозных платежей, российские организации – лизингополучатели по финансовому лизингу редко его используют, поскольку он ограничен максимально допустимым сроком нахождения предмета лизинга на территории Российской Федерации.

Также в качестве налогового послабления можно расценивать возможность предъявления к вычету всех уплаченных по НДС денежных средств (при условии, что полученное в лизинг транспортное средство используется в России для производства услуг, облагаемых НДС).

Необходимо отметить, что международные договоры об устранении двойного налогообложения не регулируют правила обложения «косвенными» налогами, в том числе НДС.

2. Налог на прибыль.

Налог на прибыль - существующий во всех странах с рыночной экономикой налог на доходы юридических лиц, взимаемый по определенным ставкам на основе налоговых деклараций этих лиц. Объектом налогообложения является валовая прибыль компаний за вычетом отдельных видов расходов, осуществляемых из прибыли, и скидок [9, с. 321].

В соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 309 НК РФ доходы, полученные иностранной организацией (не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в РФ) от лизинговых операций с транспортными средствами, используемыми на территории России, относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налога на прибыль, удерживаемым у источника выплаты доходов. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества (при лизинге) лизингодателю.

Налог на прибыль иностранной лизинговой организации (лизингодателя) удерживается по ставке 10% или 20% в зависимости от транспортного средства и целей его использования.

Так, например, в соответствии с п. 2 ст. 284 НК РФ если переданное в аренду судно, самолет или другое подвижное транспортное средство или контейнер (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) используется для международных перевозок, то налоговая ставка равняется 10%.

Данная норма распространяется и на переданные в лизинг транспортные средства (поименованные выше). Аналогичная позиция нашла своё отражение в судебной практике, в частности в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 21.12.2011 № Ф03-6274/2011 [7] по делу о признании недействительным решения налогового органа.

Интересным является то, что у нашего ближайшего соседа и торгового партнера – Китая, налоговая ставка на налог на прибыль практически идентична ставке, установленной НК РФ. Так лизингодатели-нерезиденты, не создавшие на территории КНР структуры, должны уплачивать налог на прибыль предприятия с прибыли, источник которой находится на территории КНР по ставке 20% [14, с. 38].

При налогообложении иностранных лизингодателей важным является факт наличия международных соглашений между Россией и государством принадлежности лизингодателя. Так, если он является резидентом страны, с которой у Российской Федерации заключено и действует соответствующее соглашение об избежании двойного налогообложения, то при налогообложении доходов лизингодателя необходимо учитывать положение такого соглашения.

На сегодняшний день, Российская Федерация заключила соглашения об избежании двойного налогообложения более чем с 80 иностранными государствами. В этот список входят государства, в которых находятся наиболее влиятельные и крупные лизинговые компании (лизингодатели), например США (Договор между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал») [1], Соединенное Королевство (Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества») [2], Китай (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Китайской Народной Республики от 27.05.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы») [13]. В юрисдикции Соединенных Штатов и Великобритании зарегистрированы такие «гиганты» авиационного лизинга как: International Lease Finance (ILFC), CIT, AerSale и GE Capital Aviation Services (GECAS).

3. Транспортный налог.

Транспортный налог в РФ является региональным и оплачивается по месту нахождения транспортного средства. Местом нахождения транспортного средства является место его регистрации.

Согласно ст. 357 НК РФ налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

В соответствии с п. 2 ст. 20 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предметы лизинга, подлежащие регистрации в государственных органах (в том числе транспортные средства), регистрируются по соглашению сторон на имя лизингодателя или лизингополучателя.

Таким образом, налогоплательщик транспортного налога в отношении предмета международного финансового лизинга транспортных средств может быть выбран сторонами договора финансовой аренды по собственному желанию. В рассматриваемой нами ситуации транспортное средство может быть зарегистрировано за рубежом, если оно остается на балансе лизингодателя (иностранной организации), в этом случае транспортный налог на территории субъектов РФ взиматься не будет.

В письме Минфина России от 30 марта 2007 г. № 03-05-06-01/23 [5] сказано, что налогоплательщиком транспортного налога в отношении воздушных транспортных средств является лицо, на которое зарегистрировано данное транспортное средство в Государственном реестре гражданских воздушных судов. По мнению Минфина, если в Государственном реестре гражданских воздушных судов судно будет зарегистрировано на лизингополучателя и выдано Свидетельство о регистрации воздушного судна, плательщиком транспортного налога должен являться лизингополучатель.

Однако в большинстве случаев зарубежные лизингодатели (владельцы) предпочитают не менять место регистрации воздушных судов. Соответственно транспортный налог в этом случае подлежит уплате в бюджет государства лизингодателя. Аналогичная позиция выгодна также и отечественным лизингополучателям по договорам финансовой аренды морских судов, в случае если судно зарегистрировано лизингодателем в низконалоговой или в безналоговой юрисдикции.

Из всего вышеизложенного, можно сделать вывод: система налогообложения в Российской Федерации не совершенна и вызывает множество споров сторон лизинговых сделок с налоговыми органами.

Однако, не смотря на неидеальное состояние налоговой системы, основным преимуществом лизинга, объясняющим его широкое распространение за рубежом и его растущую популярность в нашей стране, являются налоговые и амортизационные льготы.

Стороны лизинговой сделки в Российской Федерации в настоящее время используют следующие налоговые преимущества по сравнению с приобретением транспортного средства посредством банковского кредитования:

- право применять ускоренную амортизацию с коэффициентом ускорения до трех, поэтому налог на имущество, уплачиваемый за все время амортизации, сокращается во столько же раз;
- лизингополучатель включает лизинговые платежи в себестоимость продукции в полном объеме, уменьшая тем самым налогооблагаемую прибыль.

Распространённым является мнение, согласно которому развитие и процветание лизинга невозможно без государственной поддержки, а политика налоговых льгот – одна из самых важных мер этой поддержки. Однако, политика налоговых льгот в различных государствах неодинакова, налоговые льготы налогоплательщику по лизинговым операциям предоставляются на основании законодательства места его нахождения. К лизинговым операциям могут применяться главным образом следующие льготы:

А) Инвестиционный налоговый кредит (Investment Tax Credit).

Как уже отмечалось ранее (в главе о природе финансового лизинга), действия лизингодателя в лизинговых сделках рассматриваются в качестве своеобразных инвестиций, поэтому некоторые государства с целью поощрения инвестиций в финансовую аренду предоставляют налоговую льготу в виде инвестиционного кредита.

Данный вид льгот используется в США (с 1962 года), в Великобритании (с 1970 года), в Японии [14, с. 39].

Несмотря на то, что собственник транспортных средств (лизингодатель) является налогоплательщиком, данные льготы могут распространяться и на лизингополучателя посредством установления льготных условий лизинговых платежей.

Б) Удержание лизинговых платежей до налогового вычета.

Например, в США установлено, что лизингополучатель по True Lease вправе удерживать суммарные затраты по лизинговой сделке до уплаты налога на прибыль [14, с. 49].

В) Ускоренная амортизация.

Ускоренная амортизация позволяет налогоплательщику при использовании оборудования первые несколько лет увеличить налоговые вычеты и тем самым отсрочить уплаты налога.

В тоже время множество государств, с развитым институтом лизинга, не ведут целенаправленной льготной налоговой политики по отношению к лизингу в целом.

Таким образом, можно выделить следующие основные специфические особенности налогообложения международного лизинга транспортных средств в России:

1) Налог на добавочную стоимость при ввозе предмета лизинга уплачивается иностранным лизингодателем дважды. К транспортным средствам существуют налоговые послабления, в определенных случаях исключаящие, так называемый, ввозной НДС. Однако на финансовый лизинг данный режим практически не распространяется из-за ограничений по сроку ввоза.

2) При использовании транспортного средства взятого в лизинг в определённых целях (например, для осуществления международных перевозок) налог на прибыль лизингодателя уменьшается в два раза, однако остается достаточно высоким.

3) Налог на прибыль от лизинговых операций, осуществляемых на территории Российской Федерации, отменяется только для лизингодателей - резидентов государств, с которыми у России действует соответствующее соглашение.

4) Транспортный налог с транспортного средства, являющегося предметом международного финансового лизинга, не взимается только в случае, если стороны решили оставить регистрацию транспортного средства за лизингодателем в стране его местонахождения, т.е. за рубежом.

5) В России в отношении лизинговых операций существуют иные налоговые преференции, однако зачастую, их получение связано с долгими судебными процессами.

Например, споры, возникающие в результате нецелевого использования лизингового транспортного средства, ввезенного на территорию Российской Федерации с режимом «временный ввоз».

Наглядным примером, подтверждающим сделанный выше вывод, служит Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 14.07.2014 по делу № А53-16427/2013 [8]. Как видно из данного акта, по договору лизинга, заключенного обществом с ограниченной ответственностью «Сатурн-97» (лизингополучатель) с компанией «Даймлер Крайслер Файнэншиал Сервисез Б.В.» (лизингодатель), на таможенную территорию Таможенного союза ввезен грузовой тягач седельный «MERCEDES-BENZ 1841 ACTROS». Ввезенное обществом транспортное средство помещено под таможенную процедуру временного ввоза с полным условным освобождением от уплаты налогов на весь срок эксплуатации при условии его использования для осуществления международных перевозок до 2016, 2017, 2018 годов. Таможня провела камеральную проверку общества, в ходе которой установила, что в период нахождения транспорта под режимом временного ввоза с условиями использования - для международных перевозок,

общество совершило перевозки на ввезенном автотранспортном средстве на территории РФ, не связанные с международной перевозкой. В этой связи таможеней вынесены решения об отказе предоставления полного освобождения от уплаты налогов. Лизингополучатель обжаловал соответствующее решение таможенных органов в арбитражный суд. Решением Арбитражного суда Ростовской области решение таможенных органов об отказе предоставления полного освобождения от уплаты налогов признано недействительным. Суд кассационной инстанции решения судов первой и апелляционной инстанции оставил без изменений.

Либо споры, возникающие при ввозе деталей для транспортных средств, находящихся в лизинге в России, ввезенные по льготным налоговым режимам. Пример: Между ОАО «Авиакомпания «ЮТэйр» и компанией «Verulamium Finance Limited» заключен договор, предметом которого является лизинг воздушного судна Boeing 737-524. Указанный гражданский пассажирский самолет ввезен на таможенную территорию РФ в режиме «временный ввоз». Данное воздушное средство выполняло рейсы по маршруту Москва - Вильнюс - Москва, в период выполнения которого, находясь за пределами таможенной территории РФ, подверглось техническому обслуживанию (были заменены некоторые детали самолета). По результатам камеральной проверки таможенные органы вынесли решение о назначении таможенных платежей, в том числе и о назначении таможенного НДС в отношении «переработанного» Boeing 737-524.

Необходимо отметить, что рассмотрев данный спор, Арбитражный суд г. Москвы признал, что запасные части и оборудование, которые предназначены для ремонта, технического обслуживания или эксплуатации транспортного средства международной перевозки, даже не встроенные в транспортное средство, ввозятся на таможенную территорию таможенного союза без уплаты таможенных пошлин, налогов и отменил решение таможи. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.03.2014 № 09АП-2904/2014 по делу № А40-108581/2013, соответствующее Решение Арбитражного суда г. Москвы оставлено без изменений [6].

Литература

1. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Подписан в г. Вашингтоне 17.06.1992. // Собр. законодательства РФ. 19 апреля 1999 г. № 16. С. 1938. [Электронный ресурс] (дата обращения: 12.06.2016). (Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»).
2. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества. Заключена в г. Москве 15.02.1994. // Собр. законодательства РФ. 5 июля 1999 г. № 27. С. 3188. [Электронный ресурс]. (дата обращения: 12.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собр. законодательства РФ. 07.08.2000, № 32, ст. 3340. [Электронный ресурс]. (дата обращения: 12.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Налогообложение в России и мире // Официальный сайт UCMS GROUP. [Электронный ресурс]. URL: <http://blog.ucmsgroup.ru/taxation-in-russia-and-the-world-2013-2014> (дата обращения: 11.06.2016).
5. Письмо Минфина России от 30.03.2007 № 03-05-06-01/23 // «Пенсия», N 4, апрель, 2007. [Электронный ресурс]. (дата обращения: 11.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.03.2014 № 09АП-2904/2014 по делу № А40-108581/2013. [Электронный ресурс] (дата обращения: 10.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 21.12.2011 № Ф03-6274/2011 по делу № А51-4642/2011. [Электронный ресурс] (дата обращения: 11.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 14.07.2014 по делу № А53-16427/2013. [Электронный ресурс] (дата обращения: 11.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М., 2006. 462 с.
10. Решение Комиссии Таможенного союза от 18.06.2010 № 331 «Об утверждении перечня товаров, временно ввозимых с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, а также об условиях такого освобождения, включая его предельные сроки» // Официальный сайт

- Комиссии Таможенного союза <http://www.tsouz.ru/>, 28.07.2010. [Электронный ресурс] (дата обращения: 12.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. *Сахарова И. В.* Заключение договора лизинга и купли-продажи объекта лизинга: теория и практика. [Электронный ресурс] (дата обращения: 11.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 12. *Семенхин В. В.* Налог на добавленную стоимость: услуги с определяемым местом реализации по месту их оказания // *Налоги*, 2014. № 37. С. 1 - 12.
 13. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы. Заключено в г. Пекине 27.05.1994. // *Собр. законодательства РФ*. 3 марта 2003 г. № 9. С. 806. [Электронный ресурс] (дата обращения: 11.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 14. *Ши Шулин, Юе Фейтао.* Общая характеристика правового режима лизинга: монография. М.: Проспект, 2014. 346 с.