

# Особенности применения НДС при международном лизинге

Модернизируя основные производственные средства, российские компании все чаще прибегают к международному лизингу. Однако этот процесс вызывает немало вопросов, большая часть которых связана с обложением НДС. О тонкостях взимания этого налога при международном лизинге и пойдет речь ниже.

## Что такое международный лизинг

Под лизингом понимается финансовая аренда. При этом процессе арендодатель (лизингодатель) приобретает имущество с целью передать его арендатору (лизингополучателю) во временное пользования. Что именно должно быть приобретено и у какого поставщик — это определяет арендатор. С арендодателя же ответственность за выбор предмета аренды снимается.

Лизинг может быть внутренним и международным. В первом случае лизингодателем и лизингополучателем выступают российские компании. Если же хотя бы одна из сторон не является резидентом России, то речь идет о международном лизинге.

## Правовое регулирование

Правовые отношения между сторонами — участниками лизинга регулируется следующими законодательными актами:

1. Параграфом 6 главы 34 части 2 Гражданского кодекса РФ.
2. Федеральным Законом № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.98.
3. Конвенцией УНИДРУА о международном финансовом лизинге (кроме положений пункта 3 статьи 8, которые в соответствии со статьей 20 Конвенции были заменены Россией нормами внутреннего права — Гражданского кодекса РФ).

## Требования к сделке

Перечисленные выше законодательные акты предъявляют к сделке по международному лизингу следующие требования:

- арендатор лизингового имущества и лизингодатель находятся в разных странах;
- за выбор имущества и поставщика отвечает лизингополучатель;
- поставщик осведомлен о том, что имущество приобретается исключительно в целях передачи в лизинг;
- сумма лизинговых платежей определяется с учетом амортизации всего имущества или значительной его части;
- все три участника операции (лизингодатель, лизингополучатель и поставщик) должны быть резидентами стран — участниц Конвенции УНИДРУА;
- положения Конвенции применяются в том числе и в случаях, когда договорные отношения между сторонами договор лизинга или поставки подчиняются нормам внутреннего права;
- если лизингодатель, лизингополучатель и поставщик согласны, нормы Конвенции могут не применяться.

## Нюансы НДС

Говоря о международном лизинге, чаще всего подразумевается, что лизингополучателем

выступает российская компания, лизингодателем — иностранная, а оборудование ввозится на территорию РФ из-за границы. В связи с участием иностранного контрагента и ввозом имущества, порядок обложения НДС операций по международному лизингу отличается от порядка обложения аналогичных внутренних операций.

На основании подпункта 4 пункта 1 статьи 146 НК РФ, операции по ввозу товаров на территорию России являются объектом обложения НДС. Более того, при указанных операциях под этот налог попадают не только организации, являющийся плательщиками НДС, но и все остальные. Например, компании, применяющие особые налоговые режимы, а также освобожденные от уплаты НДС в соответствии со статьями 145 и 145.1 Налогового кодекса. Такой порядок следует из того, что при ввозе имущества в Россию НДС взимается не в качестве косвенного налога, а в качестве таможенного платежа. Следовательно, его применение регулируется не только главой 21 Налогового кодекса, но и Федеральным законом № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» от 27.11.10.

## **Ввоз имущества из стран Таможенного Союза**

Если имущество ввозится из страны — участницы Евразийского экономического союза, то база по НДС должна определяться в соответствии с пунктом 15 Протокола о порядке взимания косвенных налогов, который является приложением к Договору о ЕАЭС от 29.05.14.

На основании статьи 79 Таможенного кодекса Таможенного союза (ТК ТС), в качестве плательщика «ввозного» НДС выступает декларант — лицо, декларирующее товары либо то, от чьего имени они декларируются (статья 4 ТК ТС). Декларироваться ввозимые товары могут либо самим декларантом, либо его таможенным представителем — организацией, являющейся резидентом страны-участницы ТС.

На основании пункта 1 статьи 60 Закона № 311-ФЗ, таможенным представителем в России может быть компания, включенная в соответствующий реестр. Пункт 6 той же статьи устанавливает, что таможенный представитель несет солидарную ответственность с декларантом в части уплаты налога при ввозе товара.

Таможенные платежи должны быть уплачены в том государстве, таможенный орган которого производит выпуск товара (пункт 1 статьи 84 ТК ТС). Поскольку при международном лизинге имущество выпускается российскими таможенными органами, то и уплачиваться ввозной НДС должен в России.

Размер налогов, подлежащих уплате при ввозе имущества в Россию из страны — участницы Таможенного союза, зависит от условий договора о лизинге. В частности, от того, предусмотрен ли в нем выкуп ввозимого имущества. Если это условие отсутствует, то появляется возможность применить режим временного ввоза и, на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 151 НК РФ, полностью либо частично избежать уплаты «ввозного» НДС. Иначе налог придется платить в полном объеме.

## **Исчисление суммы НДС**

На основании пункта 5 статьи 164 НК РФ, сумма «ввозного» налога исчисляется по ставке 10 или 18%, что зависит от его типа. По лизинговому имуществу всегда применяется ставка в размере 18%. Налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости ввозимого имущества, размера таможенной пошлины и акциза (для подакцизных товаров). Это правило установлено в пункте 1 статьи 160 Налогового кодекса.

## **Налоговый вычет**

Лизингополучатель, который является плательщиком НДС, вправе рассчитывать на вычет суммы НДС, уплаченной при ввозе лизингового имущества. Это справедливо в случае, когда

полученное имущество используется для осуществления деятельности, облагаемой НДС, а также при выполнении прочих условий применения вычета, установленных в главе 21 НК РФ. В соответствии с разъяснениями Минфина, данными в письмах № 03-07-08/297 от 26.10.11 и № 03-07-08/123 от 25.04.11, принять «ввозной» налог к вычету можно в том случае, если он был уплачен за счет средств налогоплательщика им самим либо посредником. Если налог был уплачен из средств другой организации, то лизингополучатель из России принять его к вычету не сможет (письмо Минфина России от 30.06.10 № 03-07-08/193).

Как известно, сумму НДС можно предъявить к вычету только после принятия на учет товара, при приобретении которого налог был уплачен. При этом понятие «принять к учету» в налоговом законодательстве России конкретно не определено, и налоговые органы часто трактуют его не в пользу налогоплательщиков. Так, в ФНС считают, что лизингополучатель не вправе предъявить «ввозной» НДС к вычету до тех пор, пока к нему не перейдет право собственности на объект лизинга (письмо ФНС № 03-2-06/1/2424/22 от 01.12.04). Поэтому если оборудование ввозится без права выкупа, иногда налоговые органы отказывают лизингополучателю в вычете. Чиновники обосновывают свое решение тем, что российский налогоплательщик не является собственником имущества, а лишь арендует его и учитывает на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

А вот в Минфине придерживаются иного мнения (письма № 03-07-08/337 от 29.11.10, № 03-07-08/242 от 21.10.08). В ведомстве считаю, что НДС по полученному в лизинг имуществу предъявить к вычету компания вправе после того, как оно будет принято к учету. При этом неважно, на каком именно счете оно учитывается — балансовом или забалансовом.

Аналогичного мнения придерживаются и некоторые суды. Например, оно поддержано в постановлении ВАС Северо-Кавказского округа № А32-1783/2012 от 24.07.13. Суд указывает, что необходимым условием принятия НДС к вычету является отражение имущества в учете, а не переход к налогоплательщику права собственности на него. Поэтому вне зависимости от того, на каких счетах полученное имущество учитывается, компания имеет право заявить о вычете налога, уплаченного при его ввозе в Россию. На основании этого, многие эксперты считают, что запрет налоговых органов на вычет НДС в рассмотренной выше ситуации противоречит Налоговому кодексу.

Таким образом, основываясь на нормах законодательства и учитывая позицию Минфина, лизингополучатель может заявить о вычете НДС, который был уплачен с лизингового имущества. Сделать это можно в момент его получения и отражения в учете на забалансовом счете 001. Основанием для вычета служат документы о получении имущества и об уплате НДС.

## **Особенности уплаты НДС иностранными организациями**

Плательщиками НДС внутри России являются компании и частные предприниматели, в том числе нерезиденты страны. Если иностранное лицо имеет на территории РФ регистрацию по месту нахождения своего обособленного подразделения, то исчислять и уплачивать НДС оно должно самостоятельно.

При отсутствии такой регистрации налог должен быть исчислен и уплачен налоговым агентом. В рассматриваемой ситуации обязанности налогового агента возникают у российского лизингополучателя. Таким образом, осуществляя платежи по договору лизинга, российская компания должна исчислить НДС, удержать эту сумму из средств, причитающихся лизингодателю, и перечислить в бюджет. При этом не имеет никакого значения, является ли сам получатель лизингового имущества плательщиком НДС — обязанности агента у него возникают в любом случае.

На основании пункта 3 статьи 174 НК РФ, налог уплачивается по месту нахождения налогового агента. Делается это одновременно с выплатой средств в пользу иностранного лизингодателя (пункта 4 статьи 174 НК РФ). Иначе перевести оплату за лизинговое имущество не получится — банк не вправе принять такой платеж от лизингополучателя, если он, как налоговый агент, не

подал поручения на уплату НДС (при достаточной на счете сумме денежных средств). На основании пункта 5 статьи 174 НК РФ, лизингополучатель в качестве налогового агента обязан отчитаться по НДС, подав налоговую декларацию в электронном виде в территориальный орган ФНС.

## **Когда обязанности уплатить налог не возникает**

Если объектом международного лизинга выступает наземное автотранспортное средство, то, на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ, Россия не признается местом реализации лизинговых услуг. Поскольку объектом обложения НДС является реализации услуг на территории РФ (подпункт 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ), то в указанном случае обязанности уплатить налог лизингодатель не имеет. А у лизингополучателя, соответственно, не возникает обязанностей налогового агента.

## **Вывод**

Из всего сказанного выше следует, что когда российская компания получает имущество в лизинг от иностранного контрагента, то в общем случае она должна заплатить НДС 2 раза:

1. на таможне при ввозе имущества;
2. при перечислении лизинговых платежей (как налоговый агент иностранной компании за счет причитающихся ей средств).

Договор лизинга может предусматривать, что объект перейдет в собственность лизингополучателя по окончании срока действия соглашения (либо до его окончания, если стороны об этом договорились). При этом цена, по которой лизинговое имущество должно быть выкуплено, может как включаться в лизинговый платеж, так и устанавливаться отдельно. Однако вне зависимости от этого у лизингополучателя — налогового агента возникает ситуация двойного обложения НДС в части уплаты выкупных сумм, ведь при ввозе имущества на территорию России налог им был уже уплачен.