

**Правовое регулирование учета выкупной стоимости предмета финансовой аренды (лизинга) при взимании налога на прибыль организаций**

**Научный руководитель – Крохина Юлия Александровна**

*Пименов Владимир Дмитриевич*

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

*E-mail: pimenov.vd@mail.ru*

Договор финансовой аренды (лизинга) в настоящее время является распространенной формой экономических отношений. Для реализации фискальных интересов государства и с учетом востребованности данного института в гражданско-правовом обороте, представляется необходимым на законодательном уровне установить четкую форму и порядок налогообложения лизинговых операций.

В доктрине и правоприменительной практике сформировалось два основных подхода к налогообложению операций выкупного лизинга (договор финансовой аренды, при котором лизингополучатель приобретает право собственности на предмет договора).

В соответствии с первым подходом, выкупная стоимость предмета лизинга рассматривается как часть единого лизингового платежа и потому подлежит учету в качестве прочих расходов согласно подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.10.2022 по делу №А09-9535/2021). Согласно второй позиции, выкупная стоимость предмета лизинга при налогообложении прибыли не учитывается: к расходам в порядке статьи 25 НК РФ относятся лизинговые платежи за вычетом выкупной стоимости. Вторая позиция первоочередно была закреплена в ведомственных актах (Письмо ФНС России от 26.05.2010 №ШС-37-3/2514@) и затем получила отражение в судебной практике.

Для устранения возникшего противоречия Федеральным законом от 29.11.2021 №382-ФЗ в подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ были внесены изменения, в соответствии с которыми к прочим расходам относятся лизинговые платежи за исключением выкупной стоимости предмета лизинга (если таковая включена). Таким образом, законодателем был нормативно закреплена вторая позиция.

Указанное законодательное решение вызвало дискуссии в юридическом сообществе.

Так, некоторые авторы заявили, что новелла «возвращает нас к устаревшему пониманию выкупного лизинга как смешанного договора аренды и купли-продажи» [3]. При этом указывается, что такое понимание противоречит гражданско-правовому существу договора лизинга.

Изучив природу договора выкупного лизинга, автор настоящей работы пришел к выводу, что лизингополучатель, осуществляя выплаты по договору, компенсирует лизингодателю как стоимость самого предмета лизинга, так и понесенные им расходы. С учетом изложенного механизма финансовой аренды, «лизинг по своему экономическому содержанию относится к прямым инвестициям, поэтому общая сумма лизинговых платежей должна определяться с расчетом на то, чтобы лизингодатель мог полностью возместить свои инвестиционные затраты и плюс к этому получить определенное вознаграждение» [1]. Таким образом, обособление выкупной стоимости соответствует природе договора, экономически оправдано и обоснованно.

С точки зрения налогового права выбор одного из двух подходов при налогообложении лизинговых платежей сводится к разрешению вопроса: учитывать ли выкупную стоимость

в качестве расходов при исчислении налога на прибыль или же вычитать расходы, произведенные лизингодателем для приобретения основного средства, посредством механизма амортизации?

Вполне ожидаемо, что выбор законодателя в пользу второго варианта представляется соответствующим интересам налогового администратора. Действительно, амортизация позволяет «сгладить» финансовый результат от понесенных расходов как для самого налогоплательщика, так и для фискального органа [5]. Представляется разумным, что публичный субъект расширил сферу применения правил амортизации, значительно замедляя процесс вычета расходов организации.

Внесенные законодателем изменения в части выкупного лизинга направлены также на защиту прав налогоплательщика. Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, нормативно-правовое регулирование налогообложения должно быть основано на принципе справедливости: одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя (Постановление КС РФ от 13.03.2008 №5-П, от 22.06.2009 №10-П). С экономической точки зрения справедливость, наряду с определенностью, удобством и эффективностью, является одним из классических принципов налогообложения, выделенных Адамом Смитом [4].

В случае, если правила об амортизации не распространяются на выкупную стоимость предмета лизинга, такой подход нарушает принцип справедливости, поскольку налогоплательщики, приобретающие аналогичные основные средства по иным гражданско-правовым основаниям, будут вынуждены в императивном порядке следовать требованию амортизации таких расходов.

Разница между налоговыми последствиями при использовании соответствующих подходов приобретает существенный характер. Данная гипотеза была подтверждена автором в результате произведенных расчетов. Полученные данные показывают, что учет выкупной стоимости в составе единого платежа позволяет организации быстрее учесть расходы на приобретение основных средств в целях налогообложения. Кроме того, первый подход позволяет налогоплательщикам самостоятельно, в обход закона, определить порядок учета расходов посредством согласования условий в договоре лизинга.

Таким образом, можно предположить, что указанное нововведение является юридически и экономически обоснованным. При этом необходимо учесть, что введенное положение применяется с учетом систематического толкования гражданского и налогового законодательства. Так, например, в литературе уже обращали внимание на вопрос о соотношении символической и действительной выкупной стоимости предмета лизинга при налогообложении [6]. Указанная проблема закладывает основу для дальнейших исследований автора в указанном направлении.

### Источники и литература

- 1) Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга вторая: Договоры о передаче имущества. 2-е изд., стер. – М.: Статут, 2011. С. 583
- 2) Егоров А.В. Лизинг: аренда или финансирование? // Вестник ВАС РФ. 2012. №3
- 3) Кузнецов А.Б. Лизинг: новые правила по налогу на прибыль // Налоговед. 2023. №6. С. 45-46
- 4) Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград. 1919. С. 137-140
- 5) Пепеляев С.Г. Налоговое право. Особенная часть : учеб. для вузов / под. ред. С. Г. Пепеляева ; Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, Юрид. фак., Каф. финансового права. 2017. С. 243

- 6) Рабинович А.М. Налоговый учет лизинговых платежей по договорам выкупного лизинга с 2022 года // Налоговед. 2023. №6
- 7) Суханов Е.А. Гражданское право : учебник : в 4 т. / отв. ред. д-р юрид. наук., проф. Е.А. Суханов. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Статус, 2023. С. 446-450