**Поступление и налогообложение арендованных транспортных средств**

Следует отметить, что для отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению автомобиля по договору аренды, важное значение имеет решение вопроса о том, предусматривается ли договором аренды последующий выкуп или нет и определено ли договором, на какую из сторон возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета объекта аренды.

Инструкцией по применению Типового плана счетов установлено, что наличие и движение собственных основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, полученных в аренду (лизинг) и доверительное управление, отражаются на сч. 01 "Основные средства".

Забалансовый сч. 001 "Арендованные основные средства" предназначен для обобщения информации о наличии и движении арендованных организацией основных средств, которые учитываются на этом счету в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет арендованных основных средств ведется в разрезе арендодателей по каждому объекту основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

Таким образом, объекты аренды, по которым предусматривается выкуп объекта, либо в том случае, когда на арендатора возложен бухгалтерский учет объекта аренды, отражаются на сч. 01 "Основные средства". В ситуации, когда выкуп объекта аренды не предусмотрен, а также при ведении учета объекта аренды арендодателем у арендатора объект аренды учитывается на сч. 001 "Арендованные основные средства".

Необходимо отметить, что поступление автомобиля по договору аренды не требует перерегистрации автотранспортного средства в органах ГАИ и уплаты налога на приобретение автотранспортного средства.

В то же время следует отметить, что при ввозе автомобиля из-за пределов Республики Беларусь на срок более 3 месяцев необходимо произвести постановку его на учет. Однако налог на приобретение автотранспортных средств в этом случае также не уплачивается.

В том случае, когда автомобиль ввозится на территорию Республики Беларусь из-за ее пределов, организация сталкивается с необходимостью таможенного оформления поступающего автомобиля. Исключение составляют российские автомобили, ввозимые с территории Российской Федерации, по которым требуется только представить статистическую декларацию.

При таможенном оформлении автотранспортных средств, поступающих из-за пределов Республики Беларусь, может быть заявлен либо таможенный режим свободного обращения, либо таможенный режим временного ввоза. При этом в качестве кода внешнеэкономической операции указывается 401.

Естественно, на практике выбор таможенного режима во многом зависит от того, будет арендатор выкупать автомобиль или нет. Когда договором аренды предусмотрен последующий выкуп, целесообразно заявить режим свободного обращения. Если же договором предусматривается обратный вывоз автомобиля, то, как правило, заявляется режим временного ввоза.

Расчет и уплата таможенных платежей при заявлении таможенного режима свободного обращения аналогичен договору купли-продажи. А на режиме временного ввоза следует остановиться поподробнее.

Режим временного ввоза - это таможенный режим, позволяющий пользоваться товарами, временно ввезенными на таможенную территорию Республики Беларусь с полным или частичным освобождением от уплаты таможенных пошлин и налогов и без применения мер экономической политики. По истечении установленного срока временного пользования товарами на территории Республики Беларусь предполагается вывоз товаров без изменения их состояния (за исключением нормального износа).

Порядок уплаты таможенных пошлин и налогов при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза (вывоза) утвержден постановлением Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 17.06.2004 № 51 "О порядке исчисления и уплаты таможенных пошлин и налогов за пользование товарами в таможенном режиме временного ввоза (вывоза), а также освобождения временно ввезенных (вывозимых) товаров от обложения таможенными пошлинами и налогами", вступившим в силу с 08.07.2004 г. (до указанной даты действовало постановление Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 19.05.2003 № 44 "О порядке уплаты таможенных пошлин и налогов при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза (вывоза)").

Согласно положениям этих документов размер уплачиваемых таможенных пошлин и налогов при ввозе автотранспортных средств зависит от времени использования данных транспортных средств на территории Республики Беларусь. При этом таможенные пошлины и налоги уплачиваются за весь период, на который установлен такой таможенный режим, из расчета 3% за каждый полный и неполный месяц. Это означает, что в том случае если режим временного ввоза установлен, например, на 2 года, то плательщик не позднее дня подачи таможенной декларации должен уплатить таможенные пошлины и налог на добавленную стоимость (а в отношении подакцизных товаров - и акциз) в размере 72% (2 года х 12 месяцев х 3%) от суммы, которая подлежала бы уплате в отношении этих товаров при их выпуске для свободного обращения. Аналогичным образом рассчитываются суммы таможенных платежей, подлежащие уплате при продлении установленного срока действия режима временного ввоза.

Рассмотрим ситуацию временного ввоза автомобиля на условном примере.

Пример 1

Предположим, что предприятие ввозит в таможенном режиме временного ввоза сроком на 24 месяца (до 02.08.2006 г.) легковой автомобиль Audi с рабочим объемом двигателя 2 500 куб. см стоимостью 30 000 евро. Мощность двигателя - 150 л. с. Таможенная декларация была подана 02.08.2004 г. Официальный курс евро, установленный Национальным банком Республики Беларусь на дату подачи декларации (02.08.2004 г.), составил 2 312,1 руб.

Сумма сборов за таможенное оформление автомобиля равна 69 363 руб. (30 000 х 2 312,1 х 0,1%) и 34 682 руб. (30 000 х х 2 312,1 х 0,05%).

Таможенная пошлина по автомобилю должна составить 25% от стоимости автомобиля, но не менее 4 500 евро (1,8 евро х х 2 500 куб. см). Поскольку 25% от 30 000 евро составляет 7 500 евро, то величина таможенной пошлины будет равна 17 340 750 руб. (7 500 х 2 312,1).

Сумма акциза по легковому автомобилю составит 138 726 руб. (150 х 0,4 евро х 2 312,1).

Сумма налога на добавленную стоимость в таком случае равна 15 650 374 руб. (((30 000 х 2 312,1) + 69 363 + 34 682 + + 17 340 750 + 138 726) х 18 / 100).

Однако в связи с тем что предприятие заявляет режим временного ввоза сроком на 24 месяца, необходимо уплатить 72% (24 х 3%) от суммы таможенной пошлины, акциза и налога на добавленную стоимость. Естественно, сборы за таможенное оформление уплачиваются полностью.

Другими словами, следует уплатить таможенную пошлину в размере 12 485 340 руб. (17 340 750 х 72%), акциз - 99 883 руб. (138 726 х 72%), налог на добавленную стоимость - 11 268 269 руб. (15 650 374 х 72%), сборы за таможенное оформление - 69 363 руб. (в белорусских рублях) и 34 682 руб. (в иностранной валюте).

В том случае, когда общая сумма фактически уплаченных таможенных пошлин и налогов при использовании таможенного режима временного ввоза станет равной сумме таможенных пошлин и налогов, которая подлежала бы уплате, если бы на день помещения товаров под таможенный режим временного ввоза они были бы выпущены для свободного обращения, такие товары считаются выпущенными для свободного обращения при условии, что в отношении них не применяются меры экономической политики. Для снятия с таможенного контроля помещенных под таможенный режим временного ввоза товаров, в отношении которых выплачена сумма таможенных пошлин и налогов в размере 100%, достаточно подать в таможню заявление установленного образца на снятие товаров с таможенного контроля.

Если же изменение таможенного режима временного ввоза на таможенный режим выпуска для свободного обращения будет произведено до того, как суммы платежей будут выплачены в полном объеме, то исчисление и уплата таможенных платежей должны производиться в соответствии с законодательством, действующим на дату принятия таможенной декларации во вновь заявляемом режиме.

Это означает, что если по истечении 2 лет после заявления таможенного режима временного ввоза (но до того, как суммы платежей будут выплачены в полном объеме), лицо, которое произвело ввоз автомобиля, решило заявить его в режиме свободного обращения, то ему придется уплатить таможенные платежи еще один раз, причем в полном размере. При этом ранее уплаченную сумму платежей никто не вернет.

Из данного правила существует исключение. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 13.11.1997 № 587 "О лизинге" при изменении таможенного режима временного ввоза (временного пользования) предназначенных для осуществления международных перевозок грузов и пассажиров автотранспортных средств согласно приложению 1, ввезенных на таможенную территорию Республики Беларусь до 1 сентября 2001 г. по договорам аренды, финансовой аренды (лизинга), на таможенный режим выпуска для свободного обращения таможенная пошлина, НДС и налог на приобретение автотранспортных средств уплачиваются в размере 10% от установленных ставок пошлины и налогов.

Кроме того, на указанные автомобили не распространяется нормы постановления Совета Министров Республики Беларусь от 26.03.2003 № 406 "О введении временных ставок ввозных таможенных пошлин на ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь товары", устанавливающие повышенные размеры таможенных пошлин. А размер таможенной пошлины по таким автотранспортным средствам определяется в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28.06.2002 № 865 "Об утверждении ставок ввозных таможенных пошлин".

Следует отметить, что в случае если по договору аренды из России ввозится легковой автомобиль российского производства, то у арендатора возникает необходимость по уплате акциза при его эксплуатации. Дело в том, что в соответствии с Инструкцией о порядке исчисления и уплаты акцизов, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 15.03.2002 № 28 (по состоянию на 21.01.2004), объект обложения акцизами в зависимости от установленных в отношении подакцизных товаров ставок акцизов определяется при передаче (получении) подакцизных товаров в аренду (лизинг).

При этом необходимо иметь в виду, что по подакцизным товарам, переданным в аренду (лизинг) на территории Республики Беларусь, плательщиком акцизов является арендодатель (лизингодатель), а по подакцизным товарам, переданным в аренду (лизинг) за пределами территории нашей страны, плательщиком акцизов выступает арендатор (лизингополучатель).

Датой реализации подакцизных товаров у арендатора (лизингополучателя) является дата получения подакцизных товаров в аренду (лизинг). Акциз исчисляется исходя из курса, сложившегося на 1-е число месяца, в котором автомобиль поступил в аренду на основании акта приемки-передачи.

В данной ситуации возникает вопрос об отнесении сумм уплаченного акциза. По мнению автора, сумму уплаченного акциза по автомобилю, по которому предусмотрен последующий выкуп, сначала следует отразить по дебету сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы", а при вводе объекта в эксплуатацию - списать ее в дебет сч. 01 "Основные средства". Если же автомобиль ввозится по договору, предусматривающему последующий возврат автомобиля, то в таком случае сумму акциза необходимо отнести в дебет сч. 97 "Расходы будущих периодов", а затем, после начала эксплуатации автомобиля, в течение срока действия договора аренды отражать в составе себестоимости продукции в соответствии с п. 2.2.27 Основных положений по составу затрат.

Договор аренды автомобиля может быть заключен с физическим или юридическим лицом.

Рассмотрим налоговые последствия, возникающие после заключения договора аренды с физическим лицом.

Пунктом 3.1.7 Инструкции о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 20.02.2002 № 16 (по состоянию на 22.03.2004), под доходом физического лица понимается сумма арендной платы, получаемой арендодателем, а также стоимость улучшений имущества, находившегося в пользовании других лиц и возвращенного его собственнику, за исключением случаев, когда улучшение явилось следствием капитального ремонта, проведение которого было обусловлено аварией, - при наличии оформленных компетентными органами документов (акты, заключения и т.п.), подтверждающих факт свершения указанных событий и сопоставимости их последствий и произведенных улучшений.

Кроме того, при исчислении подоходного налога следует учитывать, что суммы расходов пользователя (владельца) имущества, связанные с техническим обслуживанием, текущим ремонтом и другими подобными действиями, поддерживающими имущество в исправном состоянии и производимыми в предусмотренные законодательством сроки и объемах, обеспечивающими возврат имущества собственнику в состоянии, в котором оно было передано последним (с учетом нормального износа), не приводят к улучшению имущества и не признаются доходом собственника этого имущества.

На основании данных положений можно сделать вывод о том, что арендная плата будет облагаться подоходным налогом и при выплате ее физическому лицу необходимо этот налог удержать. Что касается расходов по ремонту, то они не будут облагаться подоходным налогом в том случае, когда такой ремонт не приводит к улучшению состояния автомобиля.

На практике зачастую организации производят страхование арендованных у физических лиц автотранспортных средств. Тогда при наступлении страхового случая выгодоприобретателем является физическое лицо - арендодатель. Организация самостоятельно уплачивает страховые взносы (сумма страховых взносов подоходным налогом не облагается), а при наступлении страхового случая страховая компания перечисляет страховое возмещение выгодоприобретателю.

В данной ситуации следует иметь в виду, что в соответствии с Законом о подоходном налоге объектом обложения подоходным налогом являются доходы физических лиц. При этом под доходом понимаются любые получаемые (начисляемые) денежные средства и материальные ценности. В состав доходов физического лица среди прочего включаются суммы полученных им страховых выплат в связи с наступлением соответствующих страховых случаев по договорам страхования, взносы по которым уплачены этим лицом за счет собственных средств. Страховые взносы признаются уплаченными за счет собственных средств физического лица и тогда, когда расходы по их уплате понесены юридическими лицами и предпринимателями и сумма этих расходов была учтена при определении облагаемого дохода физического лица либо удержана из его доходов.

Следовательно, суммы страховых выплат в связи с наступлением соответствующих страховых случаев, получаемые физическим лицом в ситуации, описанной выше (страховые взносы были внесены не за счет собственных средств выгодоприобретателя), признаются доходом, подлежащим обложению подоходным налогом.

Пунктом 33 Инструкции о порядке исчисления, сроках уплаты и представления налоговым органам налоговых деклараций (расчетов) о суммах исчисленных чрезвычайного налога для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС и обязательных отчислений в государственный фонд содействия занятости в 2004 году единым платежом, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 23.03.2004 № 42, определено, что порядок использования имущества, принадлежащего работнику организации, для нужд нанимателя регулируется ТК, а вопросы аренды - ГК. Согласно ст. 106 ТК работники, использующие свои транспортные средства, оборудование, инструменты и приспособления для нужд нанимателя, имеют право на получение за их износ (амортизацию) компенсации, размер и порядок выплаты которой определяются по договоренности с нанимателем. Исчисление и уплата единого платежа от фонда заработной платы производятся с суммы, превышающей норму амортизации (износа), а также с документально не подтвержденных расходов ГСМ вне зависимости от формы заключенного договора с нанимателем.

Данная норма означает, что при заключении договора аренды с физическим лицом единый платеж будет исчисляться с сумм, превышающих норму амортизации (износа), а также с документально не подтвержденных расходов ГСМ.

В соответствии со ст. 7 Закона Республики Беларусь "Об основах государственного социального страхования" обязательному государственному социальному страхованию подлежат граждане, работающие на основе:

* + - трудовых договоров;
  + - членства (участия) в юридических лицах любых организационно-правовых форм;
  + - гражданско-правовых договоров (предметом которых является оказание услуг, выполнение работ и создание объектов интеллектуальной собственности) у юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Согласно Закону Республики Беларусь "Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь" для работающих граждан базой для начисления страховых взносов являются все виды выплат в денежном и (или) натуральном выражении, начисленных в пользу работников по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются оказание услуг, выполнение работ и создание объектов интеллектуальной собственности.

Исключение составляют выплаты, предусмотренные постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 25.01.1999 № 115 "Об утверждении Перечня видов выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты" (по состоянию на 14.07.2004).

Следует отметить, что для граждан, выполняющих работы по гражданско-правовым договорам, базой для начисления страховых взносов является не только вознаграждение, полученное за выполненную работу (услугу), но и выплаты иного характера (материальная помощь, выплаты социального характера и др.), произведенные работодателем в их пользу в период выполнения ими работ (услуг).

Таким образом, по договорам аренды без экипажа страховые взносы не начисляются и не уплачиваются, так как по данным договорам не происходит выполнения работ или оказания услуг. По договорам аренды с экипажем взносами облагаются только "непосредственные" выплаты за работу экипажа.

Исчисление экологического налога производится организацией согласно путевым листам и установленным нормам расхода топлива в том же порядке, что и при использовании автомобиля работника в целях нанимателя.

Заключая договор аренды с физическим лицом, следует не забывать о нормах Указа № 140.

Согласно Указу Президента Республики Беларусь от 22.03.2004 № 140 "Об установлении республиканского сбора за использование в предпринимательской деятельности и передачу юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям транспортных средств" (далее - Указ № 140), плательщиками республиканского сбора являются юридические лица и индивидуальные предприниматели, получившие транспортные средства, ввезенные физическими лицами на таможенную территорию Республики Беларусь в качестве товаров, предназначенных не для коммерческих целей, с уплатой таможенных пошлин и налогов по единой ставке, установленной законодательством Республики Беларусь для такой категории товаров, в собственность либо во владение, пользование и (или) распоряжение на основании гражданско-правовых сделок.

В целях упорядочения вопросов исчисления и уплаты республиканского сбора разработана Инструкция о порядке исчисления и уплаты республиканского сбора за использование в предпринимательской деятельности и передачу юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям транспортных средств, утвержденная постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 15.04.2004 № 54.

В названной инструкции разъяснено, что республиканский сбор уплачивается за транспортные средства, ввезенные физическими лицами на таможенную территорию Республики Беларусь с уплатой таможенных пошлин и налогов по единой ставке, установленной законодательством Республики Беларусь для такой категории товаров, с момента таможенного оформления которых не прошло 2 лет, используемые этими физическими лицами для осуществления предпринимательской деятельности по перевозке грузов и (или) пассажиров или полученные в собственность либо во владение, пользование и (или) распоряжение по гражданско-правовым договорам между физическими лицами и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями, с даты вступления в силу Указа № 140.

Таким образом, у предприятия, использующего транспортное средство на основании договора аренды, заключенного до 25 апреля 2004 г., для собственных целей, не возникает обязанностей по уплате республиканского сбора. Если же передача автотранспортного средства произошла после 25 апреля 2004 г., то получения автомобилей, названных в Указе № 140, влечет обязательство по уплате республиканского сбора.

В соответствии со ст. 2 Закона Республики Беларусь "О налоге на недвижимость" налогом на недвижимость облагается стоимость основных производственных и непроизводственных фондов, являющихся собственностью или находящихся во владении плательщиков. Согласно п. 9 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на недвижимость организациями, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004 № 14 (по состоянию на 04.03.2004) со стоимости основных средств (за исключением жилых домов, садовых домиков, дач, жилых помещений (квартир, комнат), надворных построек, гаражей, иных зданий и строений, возмездно арендованных у физических лиц, не состоящих в штате организации, плательщиком налога является организация-арендатор.

Дословная трактовка данной нормы Инструкции о налоге на недвижимость позволяет сделать вывод о том, что в случае, когда организацией заключен договор аренды автотранспортного средства со своим работником, то уплата налога на недвижимость не производится независимо от заключенного договора (возмездный или безвозмездный). Вместе с тем по данному вопросу существует несколько иное мнение Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Согласно п. 27 Инструкции о налоге на недвижимость работники, использующие свои транспортные средства, оборудование, инструменты и приспособления для нужд нанимателя, согласно ст. 106 ТК имеют право на получение за их износ (амортизацию) компенсации, размер и порядок выплаты которой определяются по договоренности с нанимателем. Организация (наниматель), использующая такие основные средства, не является плательщиком налога на недвижимость.

Договор об использовании автотранспортного средства, заключенный между лицами, не состоящими в трудовых правоотношениях (в том числе предусматривающий оплату за ГСМ), относится к договорам аренды автотранспортного средства. Уплата налога на недвижимость производится организацией в общеустановленном порядке.

На основании данного положения сотрудниками Министерства по налогам и сборам делается следующий вывод. Если между предприятием и физическим лицом заключается договор аренды, то налог на недвижимость уплачивается организацией независимо от того, является ли физическое лицо работником предприятия или нет. Другими словами, исчисление налога на недвижимость находится в прямой зависимости от того, регулируется ли данный договор трудовым или гражданским законодательством. Что касается договоров, заключенных с физическими лицами, не являющимися работниками предприятия, то с позицией Министерства по налогам и сборам можно согласиться. Однако для договоров аренды, заключенных с работниками предприятия, требование уплачивать налог на недвижимость весьма спорно. В то же время хотелось бы отметить, что в подобной ситуации (при неуплате налога на недвижимость по автомобилям, арендованным у собственных работников) организация, скорее всего, сможет отстоять свою позицию только в суде. Если же она не желает ввязываться в судебные тяжбы, то ей следует придерживаться точки зрения Министерства по налогам и сборам по данному вопросу и налог на недвижимость все же уплачивать.

Что касается налоговых последствий договора аренды, заключенного с юридическим лицом, то прежде всего следует остановиться на проблеме налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. Порядок вычета налога, уплаченного при поступлении объекта аренды (лизинга), определен главой 8 Инструкции по НДС.

В случае, когда договор аренды не предусматривает выкупа объекта по окончании срока договора аренды, вычету подлежат суммы налога, предъявленные арендодателем, в том же порядке, что и для товаров (работ, услуг). Когда же договором аренды предусматривается последующий выкуп, ситуация несколько иная. Сумма налога, приходящаяся на вознаграждение арендодателя (лизингодателя), будет вычитаться в порядке, предусмотренном для товаров (работ, услуг). А вот сумма НДС, относящаяся к стоимости объекта аренды, будет подлежать вычету в порядке, предусмотренном для основных средств.

Следует напомнить читателям: согласно п. 33 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Министерства по налогам Республики Беларусь от 31.01.2004 № 16 (по состоянию на 30.07.2004) суммы налога, подлежащие уплате налогоплательщиком при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь основных средств либо при их приобретении, подлежат отнесению на увеличение стоимости этих основных средств и нематериальных активов пропорционально доле оборота от операций по реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от обложения налогом, в общем объеме оборота от реализации товаров (работ, услуг). Определение суммы налога, относимой на увеличение стоимости объекта аренды, производится только один раз (на дату получения объекта) исходя из всей суммы налога, приходящейся на контрактную стоимость объекта аренды.

Сумма налога, не подлежащая отнесению на увеличение стоимости арендуемого объекта, подлежит вычету.

Суммы налога, уплаченные арендатором арендодателю при приобретении основных средств по договорам аренды, по которым с момента получения автомобиля до его полного выкупа проходит год и более, вычитаются (без ограничения по сумме) по мере оплаты арендных платежей. По договорам аренды, по которым с момента получения арендатором объекта аренды до его полного выкупа проходит менее одного года, либо при оплате контрактной стоимости неравными суммами суммы предъявленного арендодателем (лизингодателем) налога вычитаются по мере оплаты арендных платежей, но не более 1/12 суммы налога в каждом налоговом периоде, приходящейся на контрактную стоимость объекта, с момента получения данных объектов.

Следовательно, если контрактная стоимость автомобиля согласно графику уплаты арендных платежей поделена так, что на каждый платеж и на выкупную стоимость приходится менее 1/12 суммы налога, исчисленной от всей контрактной стоимости, то в соответствии с Инструкцией об НДС сумма налога, приходящаяся на контрактную стоимость автомобиля, принимается арендатором к вычету после оплаты соответствующего платежа и выкупной стоимости. Особо следует подчеркнуть, что правило "1/12" распространяется не только на текущие платежи, но и на выкупную стоимость автомобиля.

Что касается сумм налога, уплаченных при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь автомобиля, то в отчетном налоговом периоде, в котором данное автотранспортное средство будет принято на учет, они подлежат вычету (с учетом положений п. 33 Инструкции по НДС) в полном объеме, но не более общей суммы налога, исчисленной за месяц по реализации объектов в данном налоговом периоде. Если же общая сумма налога, исчисленная по реализации объектов в данном налоговом периоде, не превышает сумм налога, уплаченных налогоплательщиком при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь основных средств, налоговый вычет производится в размере 1/12 этих сумм.

При этом следует обратить внимание на тот факт, что период, в котором возникает право на вычет сумм "ввозного" НДС, зависит от режима, в котором заявлен объект аренды. В том случае, когда налог уплачивается при заявлении таможенного режима временного ввоза, право на вычет возникает с момента ввоза. Если же при ввозе автомобиля был заявлен режим свободного обращения, то суммы налога будут подлежать вычету после перехода к арендатору прав собственности на приобретенный объект аренды (т.е. после выкупа автомобиля).

При поступлении автомобиля по договору аренды за иностранную валюту предъявленные арендодателем и подлежащие вычету суммы налога определяются исходя из курса иностранной валюты, установленного Национальным банком Республики Беларусь, на дату наступления срока исполнения обязательства по уплате соответствующей суммы, определенной договором аренды.

При определении задолженности по договору аренды в белорусских рублях в размере, соответствующем определенной сумме в иностранной валюте, и погашении ее белорусскими рублями по официальному курсу на дату оплаты суммы НДС, подлежащие вычету, определяются по курсу на дату фактического перечисления денежных средств.

Иногда возникают ситуации, когда в договор аренды вносятся изменения, и объект аренды возвращается арендодателю. В таком случае необходимо пересчитать налоговые вычеты исходя из того, что при отсутствии выкупа объекта отсутствует и приобретение объекта основных средств. Поэтому сумма налога, приходящаяся на контрактную стоимость, должна быть зачтена в порядке вычета налога по приобретенным товарам (работам, услугам).

Выбрав вариант с поступлением автотранспортных средств по договору аренды с нерезидентом, не следует забывать о том, что при определенных обстоятельствах резидент Республики Беларусь, получающий автомобиль, может быть признан налоговым агентом и обязан удержать из сумм, причитающихся нерезиденту, сумму НДС.

Суть проблемы состоит в том, что согласно ст. 1-2 Закона Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость" (далее - Закон об НДС) (в редакции, действующей с 01.01.2004 г.) при реализации товаров (работ, услуг) на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость за счет средств этих организаций возлагается на состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь организаций и индивидуальных предпринимателей, приобретающих данные товары (работы, услуги). Такие организации и индивидуальные предприниматели признаются налоговыми агентами и имеют права, а также несут обязанности, установленные ст. 23 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК).

В соответствии с п. 14 Инструкции по НДС местом реализации услуг по сдаче имущества в аренду является:

* + - место нахождения имущества, если в аренду сдается недвижимое имущество;
  + - место нахождения организации или место жительства физического лица, оказывающих услуги по сдаче объекта в аренду, если объект аренды относится к движимому имуществу.

Понятия движимого и недвижимого имущества даны в ст. 130 ГК, согласно которой к недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания и сооружения. К недвижимым вещам также приравниваются предприятие в целом как имущественный комплекс, подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, суда плавания "река-море", космические объекты.

Вещи, не относящиеся к недвижимости (в том числе и автотранспортные средства), признаются движимым имуществом.

Так, с учетом п. 14 Инструкции по НДС по услугам по сдаче автотранспортных средств в аренду белорусский резидент, получающий автомобиль по договору аренды, заключенному с нерезидентом, не будет признаваться налоговым агентом.

Однако не следует забывать о том, что согласно п. 5.1.6 Инструкции по НДС объектом налогообложения признаются не только обороты по реализации услуг по сдаче объекта аренды в аренду за вычетом контрактной стоимости объекта аренды, но и сама контрактная стоимость объекта аренды.

Согласно п. 14 Инструкции по НДС местом реализации товаров признается:

* + - место нахождения товаров, если они не отгружаются и не транспортируются;
  + - место нахождения товаров в момент начала отгрузки или транспортировки, если эти товары отгружаются или транспортируются продавцом, покупателем или другим лицом (организацией или физическим лицом).

Поэтому в отношении контрактной стоимости автотранспортных средств белорусский резидент может быть признан налоговым агентом в том случае, когда автомобиль был передан ему на территории Республики Беларусь, либо если начало его отгрузки или транспортировки нерезидентом было произведено из населенного пункта на территории Республики Беларусь.

При поступлении автомобиля по договору аренды у предприятия может возникнуть необходимость исчисления налога на недвижимость.

В том случае, когда заключен договор аренды с резидентом Республики Беларусь и автомобиль не ввозится из-за границы, исчисление налога на недвижимость производится арендатором только в том случае, когда объект аренды (лизинга) находится у него на балансе и отражен по дебету сч. 01 "Основные средства". Такая ситуация может возникнуть если договором аренды предусмотрен выкуп автомобиля по истечении срока договора аренды.

Несколько иной порядок исчисления налога на недвижимость имеет место при ввозе объекта основных средств по договорам, заключенным с нерезидентами.

По основным средствам, ввезенным на территорию Республики Беларусь по договорам аренды и другим договорам с иностранными юридическими или физическими лицами, предусматривающим вовлечение ввезенного имущества в гражданский оборот, налог уплачивается арендатором.

При этом не имеет значения, учитываются объект аренды на забалансовом сч. 001 "Арендованные основные средства" либо на балансовом сч. 01 "Основные средства". Кроме того, необходимо помнить, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.07.2000 № 78, оприходование приобретенного за иностранную валюту имущества отражается по стоимости, пересчитанной в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции.

Налогооблагаемая база определяется исходя из стоимости объекта аренды, указанной в товарно-сопроводительных документах к грузовой таможенной декларации, на дату таможенного оформления.

Следует обратить внимание на тот факт, что организация может захотеть продлить срок таможенного режима временного ввоза. При этом иногда (например, при перерегистрации организации) необходимо подавать новую таможенную декларацию. В том случае, когда предприятием производится простое продление таможенного режима временного ввоза без подачи новой таможенной декларации, налоговая база для исчисления налога на недвижимость не меняется.

Если же производится переоформление грузовой таможенной декларации в связи с совершением той или иной хозяйственной операции, то стоимость автомобиля определяется исходя из стоимости, указанной в новой грузовой таможенной декларации, а налог на недвижимость исчисляется от новой стоимости в белорусских рублях.

При рассмотрении особенностей налогообложения договора аренды следует обратить внимание и на тот факт, что при выплате арендных платежей нерезиденту возникает необходимость удержания с сумм данных платежей налога на доходы иностранного юридического лица, не осуществляющего деятельности через постоянное представительство. Данный вопрос урегулирован ст. 10 Закона Республики Беларусь "О налогах на доходы и прибыль", которая предусматривает обложение таких доходов по ставке 15% в качестве роялти.

Понятие "роялти" включает в себя платежи любого вида, полученные в качестве вознаграждения за использование или предоставление права использования имущественных прав на произведения литературы, искусства, науки и т.п., а также вознаграждения за использование или предоставление права пользования имуществом.

Согласно Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на доходы иностранных юридических лиц, не осуществляющих деятельности в Республике Беларусь через постоянное представительство, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 14.10.2003 № 92 (по состоянию на 20.01.2004), доходы, получаемые иностранным юридическим лицом от сдачи имущества в аренду (наем, лизинг), следует относить к доходам от предоставления права пользования.

При исчислении налога по доходам, получаемым иностранным юридическим лицом от сдачи имущества в аренду (наем, лизинг), налог на доходы взимается с начисленной суммы платежа за вычетом суммы возмещения стоимости объекта аренды (найма, лизинга), приходящейся на начисленную сумму платежа согласно условиям договора, расходов по страхованию, выплате процентов банка за кредит, взятый для приобретения имущества, сданного в аренду (наем, лизинг), и налога на недвижимость (имущество).

При исчислении налога расходы, понесенные иностранным юридическим лицом в части стоимости имущества и расходов по страхованию, должны быть подтверждены информацией, указанной в грузовых таможенных декларациях, инвойсах или товарно-транспортных накладных.

Подтверждение в виде договоров и первичных документов на приобретение иностранным юридическим лицом имущества, сдаваемого в аренду, необходимо, если у налоговой службы возникают сомнения в его стоимости. Такая ситуация может возникнуть, когда нерезидент в договоре аренды не показывает доход в виде арендной ставки.

Сумма процентов банка за кредит и отнесение ее к объекту аренды (найма, лизинга) подтверждаются заключением аудиторской организации страны арендодателя (лизингодателя) (получателя дохода), где должно быть указано, что данный кредит взят для целей приобретения имущества. Суммы уплаченного налога на недвижимость (имущество) подтверждаются налоговой (аудиторской) службой страны арендодателя (лизингодателя).

Налог с доходов иностранных юридических лиц из источников в Республике Беларусь удерживается юридическими и физическими лицами, выплачивающими доход иностранному юридическому лицу, с полной суммы дохода. В случае выплаты дохода в неденежной форме налог уплачивается с денежного эквивалента дохода. Налог удерживается и перечисляется в бюджет не позднее дня, следующего за днем начисления платежа.

Днем начисления платежа иностранному юридическому лицу считается дата отражения в бухгалтерском учете платежа и (или) дохода иностранному юридическому лицу. В случае выплаты дохода иностранному юридическому лицу путем перечисления авансового платежа (осуществления предоплаты в неденежной форме) налог удерживается и уплачивается в бюджет не позднее дня, следующего за днем перечисления авансовых платежей (осуществления предоплаты в неденежной форме).

Если договором предусмотрено начисление арендных (лизинговых) платежей (например, ежеквартально либо по истечении срока договора), то расчет по налогу на доходы представляется ежемесячно, а начисление и уплата налога в бюджет производятся соответственно ежеквартально либо по истечении срока действия договора.

Рассмотрим исчисление налога по доходам, получаемым иностранным юридическим лицом от сдачи имущества в аренду (наем, лизинг), на условном примере.

Пример 2

Предположим, что сумма арендного платежа за II квартал 2004 г. составляет 3 600 долл. США, а вознаграждение арендодателя - 600 долл. США. Платеж перечислен 7 июля 2004 г.

Курс Национального банка Республики Беларусь на 30.06.2004 г. - 2 060 руб., а на 07.07.2004 г. - 2 061 руб.

В данном случае сумма налога на доходы составит 185 400 руб. (600 х 2 060 х 15%). Ее следовало перечислить в бюджет 1 июля 2004 г.

В бухгалтерском учете данные хозяйственные операции отражаются так:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование операции | Дебет | Кредит | Сумма |
| Начислена амортизация по автомобилю | 20 | 76 | 6 180 000 руб. (3 000 х 2 060) |
| Начислена сумма вознаграждения арендодателю | 20 | 76 | 1 236 000 руб. (600 х 2 060) |
| Начислен налог на доходы иностранных юридических лиц | 76 | 68 | 185 400 руб. |
| Перечислен в бюджет налог на доходы иностранных юридических лиц | 68 | 51 | 185 400 руб. |
| Перечислен арендный платеж нерезиденту (за вычетом комиссии банка в размере 2,5%); | 76 | 52 | 7 234 110 руб. ((3 600 - 2,5%) х 2 061) |
| Отражены курсовые разницы | 97-12 "Курсовые разницы" | 76 | 3 510 руб.  ((3 600 - 2,5%) х (2 061 -  2 600)) |

В то же время при исчислении налога на доходы иностранного юридического лица следует учитывать нормы заключенных Республикой Беларусь международных договоров, поскольку если в соответствии с ними установлены иные правила, то применяются правила международного договора.

Порядок налогообложения доходов иностранных юридических лиц от использования имущества регулируется соответствующими статьями международных (межправительственных) соглашений об избежании двойного налогообложения (далее - соглашения) в зависимости от того, о каком доходе идет речь.

Как правило, соглашения, заключенные Республикой Беларусь, в расшифровке понятия "роялти" содержат ссылку на оборудование и транспортные средства. В связи с этим доходы от аренды (лизинга) данной категории движимого имущества регулируются статьей "Роялти" соглашений.

Обычно данная статья соглашений определяет, что роялти, возникающие в одном договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого договаривающегося государства, могут облагаться налогами в государстве, резидентом которого является владелец роялти. Таким образом, исключительное право налогообложения в пользу государства резиденции не оговаривается, а предоставляются тому государству, в котором эти роялти возникают, если такое налогообложение предусмотрено его внутренним законодательством. Однако это право обычно ограничивается предельной ставкой налога. Ставка налога определяется в каждом соглашении (иногда предусматривается даже несколько ставок в зависимости от вида роялти).

В случае, когда определение "роялти" не включает в себя предоставление права пользования оборудованием или транспортными средствами, применяется статья соглашения "Прибыль от коммерческой деятельности", если иные статьи этого документа не имеют отдельных положений по доходам от использования движимого имущества.

Расчет по налогу на доходы иностранных юридических лиц, не осуществляющих деятельности в Республике Беларусь через постоянное представительство, представляется в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем начисления платежа иностранному юридическому лицу, единовременно по каждому виду дохода и иностранному юридическому лицу отдельно с указанием полного наименования иностранного юридического лица и его юридического адреса на иностранном языке.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г.). Минск «Беларусь» 2004г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 19 ноября 1998г.: с комментариями к разделам / Коммент. В. Ф. Чигира // Мн.: Амалфея, 1999.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. №166-З. Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года. (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 13.01.2003, № 4, рег. № 2/920 от 02.01.2003) с учетом изменений.
4. Веремейко Юрий, Косов Андрей, Фадеева Елена. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь (Общая часть), Издательство: Тесей. Минск. 2007г.
5. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002. 304с.
6. Л.А. Ханкевич «Финансовое право Республики Беларусь». Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.
7. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: «Молодежное научное общество», 2000. 160с.
8. Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой Издательство «Юристъ» М., 2003.
9. Финансовое право. Серия «Учебники, учебные пособия» / Под ред. проф. В.М. Мандрина Ростов-на-Дону Издательство «Феникс», 2002.
10. Ханкевич ЛА. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. Мн., 1999.