

Секция «Юриспруденция»

Особенности налогообложения при реализации концессионных соглашений

Шабает Рафаэль Эркинович

Студент

Московский городской университет управления Правительства Москвы, Москва, Россия

E-mail: rafael-tv@ya.ru

Введенный в 2005 году институт концессионных соглашений предполагает особый порядок совершения финансовых операций и операций с имуществом, в связи с чем применение общих норм налогового законодательства может быть затруднительным, главным образом, за счет возможности применения нескольких норм в отношении одной и той же операции. Поэтому в Налоговый кодекс РФ (НК РФ) были внесены изменения в части особенностей обложения налогом на добавленную стоимость (НДС), налогом на прибыль организаций и налогом на имущество организаций соответствующих объектов налогообложения при реализации концессионных соглашений.

Одновременно следует признать, что на настоящий момент вопрос налогообложения при реализации концессионных соглашений не урегулирован в полной мере, что подтверждается, главным образом, наличием специальных и общих норм, вступающих в противоречие между собой, а соответственно приводящих к различному толкованию налоговыми и судебными органами. В частности, к налоговым рискам можно отнести следующие положения налогового законодательства:

1. Налогообложение при осуществлении платы концедента в рамках концессионных соглашений. С одной стороны, плата концедента не является объектом налогообложения НДС на основании пп. 4.1 п. 3 ст. 39, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ, согласно которым передача имущества по концессионному соглашению не признается объектом обложения НДС. Вместе с тем плата концедента может представлять собой оплату работ по созданию/реконструкции объекта, а также услуг по его эксплуатации, и облагается НДС в общеустановленном порядке.

Спорным является также вопрос о включении платы концедента в налоговую базу по налогу на прибыль, потому что в соответствии с пп. 37 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении базы по налогу доходы в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных по концессионному соглашению, не учитываются. При этом плата концедента может трактоваться в качестве оплаты работ или услуг концессионера, вследствие чего она подлежит учету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль в общеустановленном порядке.

2. Риск налогообложения в общем порядке капитального гранта, полученного концессионером. Так, в случае получения налогоплательщиком субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат, определенных пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ, суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению. В связи с чем капитальный грант может трактоваться налоговыми и судебными органами в качестве субсидии, что ведет к невозможности вычета НДС. Также на сегодняшний день отсутствует понимание по поводу возможности применения пп. 37 п. 1 ст. 251 НК РФ при получении капитального гранта как доходов в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных по концессионному соглашению.

3. Риск начисления «исходящего» НДС по завершению строительства объекта концессионного соглашения. В соответствии со ст. 174.1 концессионер вправе получить налоговый вычет. При этом если по завершению строительства право собственности на объект переходит от концессионера концеденту, то налоговые, а затем и судебные, органы могут подойти к этой ситуации как к передаче имущества. В связи с чем справедливо применить нормы п. 2 ст. 146 НК РФ и пп. 4.1. п. 3 ст. 39 НК РФ, согласно которым не признается объектом налогообложения по НДС передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению в соответствии с законодательством РФ. В данном случае концессионер «теряет» право на вычет.

Кроме того, налоговым законодательством предусмотрены нормы, увеличивающие налоговую нагрузку на концессионера, а значит снижающие инвестиционную привлекательность концессионных соглашений:

1. Отсутствие возможности полной амортизации объекта концессионного соглашения в течение срока действия соглашения. В этом случае концессионер может нести потери в части «недоамортизированной» стоимости объекта концессионного соглашения, если срок полезного использования объекта превышает срок соглашения. Наиболее оптимальным решением данного вопроса видится возможность установления повышающего коэффициента к норме амортизации для объектов концессионных соглашений;

2. Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам при расчете налога на прибыль организаций, определенные ст. 269 НК РФ (налоговые правила «тонкой капитализации»). Представляется целесообразным применить опыт развитых зарубежных стран в части установления исключений при реализации концессионных соглашений;

3. Обложение налогом на имущество объекта концессионного соглашения. Следует рассмотреть предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога, установление налоговых каникул или полное освобождение от уплаты налога для отдельных инфраструктурных отраслей.

В настоящее время в Государственной Думе РФ рассматривается проект Федерального закона «Об основах государственно-частного партнерства». На наш взгляд, важным аспектом при принятии данного закона является внесение следующих изменений в НК РФ:

а) распространение специальных норм при реализации концессионных соглашений и в случаях реализации соглашений о ГЧП;

б) дополнительные специальные нормы, направленные на устранение налоговых рисков и спорных моментов в части исчисления и уплаты налога на прибыль, НДС и налога на имущество при реализации соглашений о ГЧП.

Отметим также, что для инвесторов важным критерием при выборе объекта инвестирования является стабильность налогового законодательства. В связи с этим в качестве обеспечительной меры предлагается ввести в НК РФ положение о введении моратория на применение норм налогового законодательства в процессе реализации концессионных соглашений и соглашений о ГЧП, внесенных в законодательство о налогах и сборах после даты заключения соглашения, и ухудшающих положение концессионеров и частных партнеров.

В заключении отметим, что для успешного осуществления проектов в сфере ГЧП необходимо законодательное установление механизмов финансовой поддержки инвесто-

ров, среди которых особое место занимает налоговое льготирование. В целях повышения инвестиционной привлекательности концессионных соглашений следует разработать систему налоговых льгот для участников ГЧП проектов.

Литература

1. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (в редакции от 28 декабря 2013 года) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
2. Федеральный закон от 21 июля 2005 года № 115-ФЗ (в редакции от 28 декабря 2013 года) "О концессионных соглашениях" // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3126.