

# Государственно-частное партнерство

## Налоговые аспекты

Май 2009

## Подходы к структурированию проектов в сфере государственно-частного партнерства

- Исходя из нашего опыта, проекты в сфере государственно-частного партнерства могут быть структурированы с использованием следующих правовых конструкций:
  - Путем заключения концессионного соглашения, предусмотренного Федеральным законом от 21 июля 2005 г. №115-ФЗ «О концессионных соглашениях»
  - Путем заключения иных соглашений, подпадающих под действие регионального законодательства в сфере государственно-частного партнерства (подобное законодательство разработано, в частности, в Санкт-Петербурге, Томской области, республиках Дагестан, Калмыкия, Алтай)
  - Путем заключения гражданско-правовых соглашений (договоры на управление, купли-продажи, аренды и т.д.), не подпадающих под действие специального федерального и/или регионального законодательства. Как правило, такие соглашения заключаются в контексте рамочного соглашения о ГЧП

## Основные этапы реализации проектов в сфере государственно-частного партнерства с точки зрения налогового структурирования на примере договора концессии

- Внесение Концессионером платы за право участия в Проекте (разовой и/или периодической)
- Передача Концессионером активов (далее – Существующие объекты), а также перевод персонала в штат Инвестора
- Создание Концессионером активов (далее – Новые объекты) и/или реконструкция Существующих объектов
- Коммерческое использование Концессионером Существующих и Новых объектов
- Возврат Концессионером Существующих и/или Новых объектов

## Внесение Концессионером платы за право участия в Проекте

**Проблема:** может ли разовая плата за участие в Проекте быть полностью признана Концессионером в качестве расхода, принимаемого для целей налогообложения прибыли, в момент ее внесения, или она должна признаваться равномерно в течение срока Проекта

- В соответствии с положениями Налогового кодекса РФ, расходы признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств. Поэтому с высокой вероятностью плата должна будет признаваться равномерно в течение срока Проекта

**Проблема:** облагается ли плата за участие в Проекте НДС

- Налоговый риск может возникать в связи с возможностью признания платы за участие в проекте в качестве арендной платы за пользование Существующими объектами. Риск может быть минимизирован путем уточнения формулировок соглашения, устанавливающих обязательство по внесению платы

# Передача Концессионеру существующих объектов

**Проблема:** налоговые издержки, связанные с передачей Существующих объектов, должны учитываться налогоплательщиком

- В случае структурирования проекта путем заключения концессионного соглашения передача имущества **не будет** признаваться реализацией и облагаться налогом на прибыль/НДС.
- В случае структурирования проекта путем заключения пакета гражданско-правовых соглашений, налоговые издержки будут зависеть от оснований передачи имущества:
  - Передача имущества в аренду **не будет** облагаться налогом на прибыль/НДС;
  - Передача имущества в собственность **может** облагаться налогом на прибыль и НДС (при этом цена продажи должна соответствовать рыночному уровню).

# Перевод персонала в штат компании Концессионера

**Проблема:** в случае, если существующий персонал предприятия будет переведен в штат компании Концессионера в середине года, налоговая база по единому социальному налогу в отношении этих сотрудников, рассчитываемая нарастающим итогом, начнет исчисляться с нуля, что повлечет применение более высоких налоговых ставок

- В случае если негативный эффект будет значительным, может быть рассмотрен вариант перевода сотрудников с начала года, следующего за годом запуска проекта. При этом в течение переходного периода персонал может привлекаться Концессионером на основании договора о предоставлении персонала, заключенным с текущим работодателем

# Создание, реконструкция и использование Концессионером новых объектов

**Проблема:** Нечеткость существующего налогового законодательства может приводить к возникновению дополнительных налоговых затрат для Концессионера

- Включение в затраты Концессионера амортизационной премии
- Определение амортизационной стоимости имущества создаваемого концессионером
- Амортизация объекта Концессионного Соглашения – риск потери части «недоамортизированной» стоимости
- Вычет входного НДС, уплаченного концессионером поставщикам (с учетом общего принципа раздельного учета облагаемой и необлагаемой НДС деятельности)
- Налог на имущество подлежит уплате Концессионером

## Возврат Концессионером созданных объектов

**Проблема:** Неясности в отношении регистрации права собственности могут приводить к возникновению налоговых рисков

- Передача имущества в рамках договора концессии не подлежит обложению налогом на прибыль и НДС
- Существует вероятность, что у Комиссионера появится обязательство восстановить НДС, ранее принятый к вычету, в сумме, пропорциональной отношению остаточной стоимости Новых объектов к их первоначальной стоимости
- Налогообложение компенсационных выплат, получаемых Комиссионером от Комитента не определено – риск дополнительных налоговых затрат

## Выводы

- Вопрос об инвестиционной привлекательности проекта во многом связан с порядком налогообложения инвесторов в связи с применяемой юридической структурой государственно-частного партнерства
- Существующее налоговое законодательство во многом регулирует порядок налогообложения в случае, если ЧГП структурировано в контексте федерального законодательства
- В случае, если ЧГП структурировано на базе гражданско-правовых договоров, в отдельных аспектах для инвестора возможно возникновение неожиданных налоговых затрат
- Многообразии возможных форм сотрудничества приводит к необходимости анализировать каждую ситуацию в отдельности. Например, собственность на Новые объекты и капитальные вложения в Существующие объекты может оформляться путем передачи данного имущества от Инвестора к Передающей стороне, и получения Инвестором взамен доли собственности в общем имуществе. Возможны различные налоговые последствия предложенных вариантов

# Спасибо!

© 2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved.

Herein "PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity. \*connectedthinking is a trademark of PricewaterhouseCoopers LLP (US).

PRICEWATERHOUSECOOPERS 