

УДК 336.2
<http://doi.org/10.35854/1998-1627-2023-3-345-351>

Налогообложение при реализации проектов государственно-частного партнерства

Нюра Магомедовна Батрукова

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия, boom.solts@mail.ru

Аннотация

Цель. Проанализировать особенности налогообложения при реализации проектов с применением механизма государственно-частного партнерства (ГЧП).

Задачи. Рассмотреть формы и принципы ГЧП; проанализировать особенности налогообложения при ГЧП; определить налоговые обязательства в контексте этапов реализации проектов.

Методология. При проведении исследования использованы общенаучные методы исследования: анализ, синтез, сравнение, обобщение.

Результаты. Раскрыта сущность ГЧП. Автором охарактеризованы основные принципы и приведена специфика реализации проектов на базе ГЧП. Проанализированы специальные условия налогообложения концессионера и частного партнера в аспекте налогов и сгруппированы налоговые обязательства по концессионному соглашению и соглашению о ГЧП с целью выявления особенностей налогового режима при ГЧП.

Выводы. С учетом тенденции реализации проектов развития инфраструктуры, которые сталкиваются с недостаточностью инвестиций, одним из эффективных инструментов является ГЧП. Для привлечения финансирования в инфраструктурные проекты требуется обеспечение благоприятных условий для инвесторов, в том числе государственные гарантии и налоговые стимулы. В связи с этим в настоящей статье исследованы особенности налогообложения организаций, в частности специальных проектных компаний при реализации проектов по механизму ГЧП.

Ключевые слова: налогообложение, государственно-частное партнерство (ГЧП), концессионное соглашение, проектное финансирование, специальная проектная компания

Для цитирования: Батрукова Н. М. Налогообложение при реализации проектов государственно-частного партнерства // *Экономика и управление*. 2023. Т. 29. № 3. С. 345–351. <http://doi.org/10.35854/1998-1627-2023-3-345-351>

Taxation in the implementation of public-private partnership projects

Nyura M. Batrukova

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia, boom.solts@mail.ru

Abstract

Aim. The presented study aims to analyze the peculiarities of taxation in the implementation of projects using the mechanism of public-private partnership (PPP).

Tasks. The author considers the forms and principles of PPP; analyzes the specifics of taxation in PPP; determines tax liabilities in the context of project implementation stages.

© Батрукова Н. М., 2023

Methods. This study uses general scientific research methods: analysis, synthesis, comparison, and generalization.

Results. The essence of PPP is revealed. The author describes the basic principles and specific aspects of the implementation of projects based on PPP. Special tax conditions for the concessionaire and the private partner are analyzed in the context of taxes and tax obligations under the concession agreement and the PPP agreement are grouped to identify the distinctive features of the tax regime under PPP.

Conclusions. In light of the trend of implementation of investment projects and infrastructure development facing insufficient investment in projects, PPP can be viewed as an effective tool. Attracting financing for infrastructure projects requires creating favorable conditions for investors, including state guarantees and tax incentives. In this regard, this study examines the peculiarities of taxation of organizations, in particular special project companies, in the implementation of projects using the PPP mechanism.

Keywords: *taxation, public-private partnership (PPP), concession agreement, project financing, special project company*

For citation: Batrukova N.M. Taxation in the implementation of public-private partnership projects // *Ekonomika i upravlenie = Economics and Management*. 2023;29(3):345-351. (In Russ.). <http://doi.org/10.35854/1998-1627-2023-3-345-351>

Сложившаяся тенденция последних лет в России показывает, что государственно-частное партнерство (ГЧП) рассматривается как ключевой инструмент развития инфраструктуры и привлечения российских и иностранных инвестиций. Общий объем инвестиций в проекты ГЧП в 2022 г. составил более 702 млрд руб. (учтены проекты в форме концессионных соглашений и соглашений о ГЧП/МЧП), в том числе частные инвестиции составили более 433 млрд руб. Коммерческое закрытие прошли 316 проектов. При этом по итогам года количество концессионных проектов возросло на 29 %, а объем инвестиций — на 39,5 % по сравнению с данными 2021 г. [1].

Проблемой развития инфраструктурных проектов в России является высокая потребность в финансировании: 5–7 % ВВП при существующем уровне финансирования 1,8 % ВВП. Стимулирование частных партнеров вкладывать свои денежные средства в предлагаемые проекты, а также обеспечение финансирования данных проектов видится актуальным для государства. ГЧП предполагает заключение обязывающего соглашения, детально регулирующего различные вопросы взаимодействия по совместно-му проекту, включая права и обязанности сторон. Всемирный банк определил ГЧП как «долгосрочные соглашения между частной стороной и представителями государства по поводу предоставления публичного актива или услуги, в рамках которых частная сторона несет существенные риски и управленческую ответственность» [2].

ГЧП мы трактуем как долгосрочное взаимодействие государства и бизнеса, совместное вливание финансовых и административных ресурсов в реализуемый проект, синергетический эффект которого представляется в виде развитой общественной инфраструктуры. Таким образом, решаются задачи по обеспечению государством исполнения своих функций перед обществом, а также предоставлению бизнесу возможности заработать посредством эксплуатации или технического обслуживания создаваемого объекта, поскольку частная сторона участвует в проектировании, финансировании, строительстве и реконструкции объектов инфраструктуры. Основными принципами ГЧП, по сути отношений и взаимодействию между бизнесом и государством, являются:

1) открытость и доступность информации. Это относится ко всем проектам ГЧП, реализуемым и планируемым к реализации, а также в контексте нормотворчества, регулирования и обеспечения условий сотрудничества, за исключением вопросов об охраняемой законом тайне;

2) конкурентоспособность, которая обеспечивается при реализации ГЧП-проектов, в том числе их финансового механизма;

3) равенство и равноправие сторон, участвующих в сделках финансового структурирования ГЧП-проектов и в целом их реализации;

4) добросовестность участников ГЧП-отношений в аспекте исполнения своих обязательств по соглашениям;

5) справедливость в распределении рисков и обязательств по соглашениям, контрактам и договорам;

6) свобода при заключении соглашений, контрактов, договоров.

Российским законодательством к формам ГЧП, как к самостоятельным договорным формам, отнесены Соглашения о ГЧП и концессионные соглашения. Рассмотрим их суть:

1. На основании Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях»: «По концессионному соглашению одна сторона (концессионер) обязуется за свой счет создать и (или) реконструировать определенное этим соглашением объект, право собственности на которое принадлежит или будет принадлежать другой стороне (концеденту), осуществлять деятельность с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, а концедент обязуется предоставить концессионеру на срок, установленный этим соглашением, права владения и пользования объектом концессионного соглашения для осуществления указанной деятельности» [3].

2. Согласно Федеральному закону от 13 июля 2015 г. № 224-ФЗ «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» «Соглашение о ГЧП (МЧП) представляет собой гражданско-правовой договор между публичным партнером и частным партнером на срок более 3 лет в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 13.07.2015 № 224-ФЗ» [4].

Со стороны инвестора (частная сторона, концессионер) могут выступать любые коммерческие организации либо индивидуальные предприниматели, как российские, так и иностранные. Допустимо заключение соглашения и с несколькими инвесторами. Со стороны государства (публичная сторона, концедент) выступают государственные органы, органы субъектов РФ, муниципальные органы (в зависимости от того, на чьем балансе находится имущество, требующее вложения инвестиций).

В настоящее время ежегодно проводится оценка уровня развития ГЧП в городах (регионах). На основе интегрального показателя формируется рейтинг городов по уровню развития ГЧП. Данный показатель учитывает опыт реализации проектов, нор-

мативно-правовую базу и институциональную среду. Лидирующие регионы по уровню развития ГЧП представлены в таблице 1.

Период реализации проекта по классической форме ГЧП (концессия или соглашение о ГЧП) включает в себя инвестиционную и эксплуатационную стадии реализации проекта. Представляемые налоговые льготы в аспекте территорий, договорных форм, отраслей в качестве налоговых стимулов могут быть применены частными партнерами только в случае появления налоговой базы по соответствующему налогу.

Анализ денежных оборотов специальной проектной компании (СПК) при прогнозировании денежных потоков предполагаемого к реализации ГЧП-проекта на инвестиционной стадии показал, что расчет налоговых обязательств отражает только налог на добавленную стоимость (НДС) и налог на доходы физических лиц (НДФЛ) (налогоплательщиками являются физические лица, следовательно, частный партнер/концессионер, выступающий в роли налогового агента, фактически расходы по налогу прямо не несет). В инвестиционный период также отсутствуют обязательства по уплате НДС, однако накопительно складываются суммы НДС к возмещению с облагаемой НДС величины капитальных расходов.

На эксплуатационной стадии у частной стороны или концессионера возникают обязательства дополнительно по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций. Однако существуют некоторые различия относительно условий налогообложения в зависимости от вида соглашения. В концессионных проектах налогообложение осуществляется с учетом ряда особенностей.

1. Налог на прибыль организаций (НПО). Налоговая база по НПО концессионера формируется с учетом следующего:

- исключены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по НПО, в частности полученное по концессионному соглашению имущество (имущественные права) на основании ст. 251 Налогового кодекса (НК) РФ [6]. Данная норма не относится к полученным от концедента денежным средствам;

- уменьшается на суммы амортизации, поскольку передаваемое в рамках концессионного соглашения имущество является амортизируемым (ст. 256 НК РФ). Первоначальная стоимость полученного по концес-

Топ-10 субъектов РФ по уровню развития ГЧП, 2022 г.

Table 1. Top 10 constituent entities of the Russian Federation in terms of PPP development, 2022

№ п/п	Субъект РФ	Город (интегральный показатель)	Общий объем инвестиций по всем ГЧП-проектам, млн руб.	Ключевая отрасль
1	Ханты-Мансийский автономный округ	Сургут (95,8), Нижневартовск (67,3)	25 486	Школьное образование, водоснабжение и водоотведение
2	Сахалинская область	Южно-Сахалинск (80,4)	50 721	Водоснабжение и водоотведение
3	Воронежская область	Воронеж (77,4)	27 940	Водоснабжение и водоотведение
4	Пермский край	Пермь (66,5)	37 209	Рельсовый общественный транспорт
5	Краснодарский край	Новороссийск (56,4), Краснодар (44,5)	36 792	Школьное образование, рельсовый общественный транспорт
6	Волгоградская область	Волгоград (50,4)	88 917	Водоснабжение и водоотведение
7	Магаданская область	Магадан (47,4)	16 217	Автомобильные и искусственные сооружения
8	Саратовская область	Саратов (47,3)	43 381	Рельсовый общественный транспорт
9	Алтайский край	Барнаул (45,9)	2 456	Теплоснабжение и ГВС
10	Кемеровская область	Кемерово (40,2)	12 462	Водоснабжение и водоотведение

Источник: составлено автором на основе данных [5].

сионному соглашению имущества определяется как его рыночная стоимость на момент получения, с учетом сумм расходов на доведение имущества до пригодного состояния для использования (модернизация, реконструкция и др.) (ст. 257 НК РФ);

– увеличивается за счет отражения в прочих расходах, связанных с производством и реализацией, концессионной платы (ст. 264 НК РФ);

– увеличивается при возврате объекта концессионного соглашения концеденту за счет отражения платы концедента, не учтенной концессионером в составе доходов ранее, во внереализационных доходах на последнюю дату отчетного (налогового) периода, в котором произошла передача [7].

С учетом ст. 271 НК РФ полученные концессионером субсидии, фактически потраченные на финансирование расходов на приобретение имущественных прав и амортизируемого имущества (создание, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение), учитываются в доходах по мере признания данных расходов.

2. Налог на добавленную стоимость. Концессионер является налогоплательщиком по НДС в отношении операций по концессион-

ному соглашению на основании ст. 174.1 НК РФ. Налоговая база формируется у концессионера с учетом следующего:

– включена плата концедента, которая используется как компенсация концессионеру сумм недополученных доходов от реализации услуг (ст. 162 НК РФ) [8];

– исключена (не облагается НДС) плата концедента, возмещающая расходы концессионера на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения.

Суммы НДС, принятые к вычету с затрат на приобретение товаров, работ, услуг, а впоследствии возмещенных за счет субсидий из федерального бюджета (направленных на возмещение указанных затрат), подлежат восстановлению у концессионера [9; 10].

3. Налог на имущество организаций (ННО). Подлежит налогообложению у концессионера, формируя налоговую базу, имущество, полученное концессионером и (или) созданное им в рамках исполнения обязательств по концессионному соглашению, согласно ст. 378.1 НК РФ.

В проектах, реализуемых на базе соглашения о ГЧП (МЧП), специальных налоговых положений, влияющих на деятельность, меньше.

1. Налог на прибыль организаций. Налоговая база по НПО у частного партнера формируется с учетом следующего:

- исключены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по НПО, а именно полученное по соглашению ГЧП (МЧП) имущество (имущественные права) на основании ст. 251 НК РФ. Данная норма не распространяется на денежные средства, полученные от публичной стороны;

- уменьшается на суммы амортизации, если частный партнер будет собственником создаваемых, реконструируемых объектов. Объект соглашения ГЧП подлежит амортизации исходя из срока полезного использования до выбытия.

2. Налог на добавленную стоимость. Переход права собственности или предоставление прав пользования подлежит налогообложению НДС. Безвозмездная передача или ссуда органам государственной власти не облагается НДС.

3. Налог на имущество организаций. Объект по соглашению ГЧП (МЧП) — передаваемое имущество — подлежит налогообложению у собственника.

Реализация проектов с использованием указанных договорных форм ГЧП осуществляется на базе проектного финансирования, известного как финансирование с «ограниченным правом регресса» или «без права регресса». Поскольку проектная компания образовывается обособленным субъектом, обязательства по кредитам и займам не влияют на баланс акционеров, что дает возможность им привлекать больше средств при необходимости дополнительных вложений. Аналогичную модель забалансового отражения обязательств через проектное финансирование может использовать и концедент, чтобы денежные потоки по обязательствам от проекта не отражались на его финансовом положении. Но данная схема

отразится на эффективности механизмов мониторинга государственного долга [11].

Таким образом, при реализации проектов ГЧП на базе концессии или соглашения о ГЧП (МЧП) условия налогообложения организаций различаются, несмотря на основную цель для данных договорных форм — привлечение частных инвестиций в инфраструктуру. В проектах на базе концессионных соглашений создан особый режим налогообложения в рамках существующих норм, а для проектов на базе соглашений о ГЧП (МЧП) предусмотрены осуществление деятельности и налогообложение в общем порядке.

Для проектов, реализуемых на базе концессии или соглашения о ГЧП (МЧП), налоговые льготы и преференции не имеют эффекта стимулирования деятельности в инвестиционный период. Налоговый эффект от стимулов по результатам анализа прогнозирования денежных потоков наблюдается на эксплуатационной фазе. При этом специальных норм по НДС, стимулирующих деятельность или влияющих на ценообразование, не предусмотрено.

Эксплуатационная фаза примечательна формированием налоговых обязательств по НПО, НИО, НДС и НДСФЛ. Налоговые льготы предусмотрены только по НПО и НИО в виде снижения, изменения или обнуления налоговой ставки. НДСФЛ не создает расходную статью для организаций, однако учитывается при исчислении налоговой нагрузки компаний. Для промышленных проектов налоговая нагрузка увеличивается за счет налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Анализ порядка налогообложения на стадиях реализации ГЧП-проектов позволит в дальнейшем учитывать налоговые расходы и возможность их минимизации за счет налоговых льгот при формировании матрицы рисков и расчете бюджетной эффективности проектов.

Список источников

1. Основные тренды и статистика рынка ГЧП по итогам 2022 года: аналитический дайджест. М.: Национальный Центр ГЧП. 2022. 34 с. URL: <https://rosinfra.ru/files/analytic/document/1a2a971b7067b0838f3e89496629e0cb.pdf> (дата обращения: 02.02.2023).
2. World Bank Group Support to Public-Private Partnerships. Lessons from experience in Client Countries, FY02-12. Washington, DC: World Bank, 2015. 226 p. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/405891468334813110/pdf/World-Bank-Group-support-to-public-private-partnerships-lessons-from-experience-in-client-countries-FY2002-12.pdf> (дата обращения: 02.02.2023).
3. О концессионных соглашениях: федер. закон от 21 июля 2005 г. № 115-ФЗ (в ред. от 14 июля 2022 г.) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54572/ (дата обращения: 10.02.2023).

4. О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: федер. закон от 13 июля 2015 г. № 224-ФЗ (в ред. от 11 июня 2022 г.) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182660/ (дата обращения: 02.02.2023).
5. Рейтинг городов по уровню развития ГЧП за 2022 год (3 квартал) // Росинфра. 2022. 28 апреля. URL: <https://rosinfra.ru/digest/rating-of-cities-2022> (дата обращения: 17.02.2023).
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 27 января 2023 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 1 января 2023 г.) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 10.02.2023).
7. Об учете концессионером в целях налога на прибыль платы концедента в форме субсидий, а также остаточной стоимости объектов концессионного соглашения при их возврате концеденту: письмо Министерства финансов РФ от 3 ноября 2021 г. № 03-03-07/89333 // Нормативные акты для бухгалтера. URL: <https://na.buhgalteria.ru/document/n196311> (дата обращения: 17.02.2023).
8. О налоге на добавленную стоимость: письмо Федеральной налоговой службы от 22 июля 2022 г. № СД-4-3/9462@ // Гарант.Ру. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405191739/> (дата обращения: 17.02.2023).
9. Бюджетный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 28 декабря 2022 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 1 января 2023 г.) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 10.02.2023).
10. О налогообложении НДС и налогом на прибыль организаций платы концедента по концессионному соглашению: письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 28 марта 2016 г. N 03-07-14/17205 // Гарант.Ру. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71294136/> (дата обращения: 17.02.2023).
11. Делмон Дж. Государственно-частное партнерство в инфраструктуре: практическое руководство для органов государственной власти / пер. с англ. Астана: Апельсин, 2010. 250 с.

References

1. Main trends and statistics of the PPP market in 2022: Analytical digest. Moscow: PPP Center; 2022. 34 p. URL: <https://rosinfra.ru/files/analytic/document/1a2a971b7067b0838f3e89496629e0cb.pdf> (accessed on 02.02.2023). (In Russ.).
2. World Bank Group support to public-private partnerships: Lessons from experience in client countries, FY02-12. Washington, DC: The World Bank; 2015. 226 p. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/405891468334813110/pdf/World-Bank-Group-support-to-public-private-partnerships-lessons-from-experience-in-client-countries-FY2002-12.pdf> (accessed on 02.02.2023).
3. On concession agreements. Federal Law No. 115-FZ of July 21, 2005 (as amended on July 14, 2022). Konsul'tantPlyus. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54572/ (accessed on 10.02.2023). (In Russ.).
4. On public-private partnership, municipal-private partnership in the Russian Federation and amendments to certain legislative acts of the Russian Federation. Federal Law No. 224-FZ of July 13, 2015 (as amended on June 11, 2022). Konsul'tantPlyus. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182660/ (accessed on 02.02.2023). (In Russ.).
5. Rating of cities by the level of development of PPP for 2022 (Q3). Rosinfra. Apr. 28, 2022. URL: <https://rosinfra.ru/digest/rating-of-cities-2022> (accessed on 17.02.2023). (In Russ.).
6. Tax code of the Russian Federation (Part two). Federal Law No. 117-FZ of August 5, 2000 (as amended on January 27, 2023) (with amendments and additions, entered into force on January 1, 2023). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (accessed on 10.02.2023). (In Russ.).
7. On the accounting by the concessionaire for the purposes of income tax of the concessor's fee in the form of subsidies, as well as the residual value of the objects of the concession agreement when they are returned to the concessor. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated November 3, 2021 No. 03-03-07/89333. Normativnye akty dlya bukhgaltera. URL: <https://na.buhgalteria.ru/document/n196311> (accessed on 17.02.2023). (In Russ.).
8. On value added tax. Letter of the Federal Tax Service dated July 22, 2022 No. SD-4-3/9462@. Garant.ru. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405191739/> (accessed on 17.02.2023). (In Russ.).
9. Budget code of the Russian Federation. Federal Law No. 145-FZ of July 31, 1998 (as amended on December 28, 2022) (with amendments and additions, entered into force on January 1,

- 2023) 462@. Konsul'tantPlyus. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (accessed on 10.02.2023). (In Russ.).
10. On the taxation of VAT and corporate income tax on the fees of the concessor under the concession agreement. Letter of the Department of Tax and Customs Tariff Policy of the Ministry of Finance of Russia dated March 28, 2016 N 03-07-14 / 17205. Garant.ru. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71294136/> (accessed on 17.02.2023). (In Russ.).
11. Delmon J. Public-private partnership projects in infrastructure: An essential guide for policy makers. Cambridge: Cambridge University Press; 2009. 258 p. (Russ. ed.: Delmon J. Gosudarstvenno-chastnoe partnerstvo v infrastrukture: prakticheskoe rukovodstvo dlya organov gosudarstvennoi vlasti. Astana: Apel'sin; 2010. 250 p.).

Сведения об авторе

Нюра Магомедовна Батрукова

аспирант

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации

125993, Москва, Ленинградский пр., д. 49

Поступила в редакцию 21.02.2023
Прошла рецензирование 16.03.2023
Подписана в печать 30.03.2023

Information about Author

Nyura M. Batrukova

postgraduate student

Financial University under the Government
of the Russian Federation

49 Leningradskiy Ave., Moscow 125993, Russia

Received 21.02.2023
Revised 16.03.2023
Accepted 30.03.2023

Конфликт интересов: автор декларирует отсутствие конфликта интересов,
связанных с публикацией данной статьи.

Conflict of interest: the author declare no conflict of interest
related to the publication of this article.