



2019: ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ О КОНЦЕССИЯХ И ГЧП

Светлана Скрипник

Партнер

Отдел Налогового и юридического консультирования КПМГ в России и СНГ
Сектор «Недвижимость, строительство, инфраструктура»

—
Апрель 2019 г.



Основные изменения с 2019 г.

1

Доходы по концессионному соглашению, ГЧП и МЧП

Федеральный закон №493-ФЗ от 25.12.2018 г.



пп.37 п.1 ст.
251 НК РФ

с 2018 г.

Доходы в виде имущества и имущественных прав, полученных по концессионному соглашению (КС), не включаются в состав налогооблагаемых доходов, **за исключением платы концедента в виде денежных средств**

с 2019 г.

Доходы в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных **по концессионному соглашению, соглашению о государственно-частном партнерстве, соглашению о муниципально-частном партнерстве** в соответствии с законодательством РФ, за исключением **денежных средств, полученных от концедента или публичного партнера по указанным соглашениям**, не включаются в состав налогооблагаемых доходов

Установлен **порядок** признания в составе доходов денежных средств по ГЧП и МЧП

с 2018 г.



п. 4.1 ст.271
НК РФ

Средства в виде субсидий, полученные организациями, за исключением случаев получения субсидий в рамках возмездного договора, признаются в составе внереализационных доходов в порядке, предусмотренных **п.4.1. ст.271 НК РФ. В аналогичном порядке признается в составе внереализационных доходов плата концедента в виде денежных средств**

с 2019 г.

Денежные средства, полученные от концедента **по концессионному соглашению**, а также **денежные средства, полученные от публичного партнера по соглашению о государственно-частном партнерстве, соглашению о муниципально-частном партнерстве**, признаются в порядке, предусмотренном для учета **субсидий**

Письмо Минфина РФ от 04.02.2019 г. N 03-03-06/1/6135

Основные изменения с 2019 г.

1

Налогообложение Капитального гранта

Включается ли Капитальный грант в налогооблагаемый доход?

2018 г.

Нет?

Прямая норма отсутствовала. Согласно подходу в отрасли Капитальный грант рассматривался как имущество, переданное по КС, и **не признавался** налогооблагаемым доходом концессионера (пп.37 п.1 ст. 251 НК РФ)

Основной подход в отрасли

с 2019 г.

Да?

Капитальный грант представляет собой денежные средства, полученные по КС, и формально должен включаться в налоговую базу в составе доходов аналогично субсидиям (ст.271 НК РФ)

NB!

Больше аргументов амортизировать объект концессии исходя из полной суммы затрат Концессионера (включая расходы, профинансированные за счет Капитального гранта)

Основные изменения с 2019 г.

1

Доходы по концессионному соглашению, ГЧП и МЧП (продолжение)

Капитальный грант, плата Концедента, доходы по ГЧП и МЧП включаются в состав доходов в целях налога на прибыль в следующем порядке:

| | | |
|---|--|---|
| 1 | Денежные средства на финансирование расходов, не связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав | В течение не более трех налоговых периодов, по мере признания расходов, фактически осуществленных за счет этих средств. По окончании третьего налогового периода полученные субсидии, не учтенные в составе доходов, признаются внереализационными доходами |
| 2 | Денежные средства на финансирование расходов, связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав | По мере признания расходов, фактически осуществленных за счет этих средств => т.е. в размере амортизации. При выбытии указанного имущества/ имущественных прав оставшаяся часть субсидий, не учтенных в составе доходов, признается внереализационными доходами |
| 3 | Денежные средства на компенсацию ранее произведенных расходов, не связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, или недополученных доходов | Единовременно на дату их зачисления |
| 4 | Денежные средства на компенсацию ранее произведенных расходов, связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав | Единовременно на дату их зачисления в сумме, соответствующей сумме начисленной амортизации по ранее произведенным расходам (разница отражается в составе доходов в порядке, аналогичном п.2) |

Основные изменения с 2019 г.

1

Доходы по концессионному соглашению, ГЧП и МЧП (продолжение)

Практический пример:

| Исходные данные: | |
|--|--------|
| | у.е. |
| Стоимость строительства (первоначальная стоимость) Объекта концессии | 10,000 |
| Срок полезного использования Объекта концессии | 10 лет |
| Годовая норма амортизации | 1,000 |
| Расходы на эксплуатацию (в год) | 400 |
| Плата концедента, включая: | 2,000 |
| Инвестиционный платеж (возмещение затрат на строительство) | 1,500 |
| Эксплуатационный платеж (пост-оплата) | 500 |

| 1-й год эксплуатации: | |
|---|------------|
| Признание Платы концедента в качестве дохода: | у.е. |
| в части Инвестиционного платежа | 1,000 |
| в части Эксплуатационного платежа | 500 |
| Остаток Платы Концедента (Инвестиционного платежа), подлежащий переносу на следующий период: | 500 |

| Налоговая база по налогу на прибыль: | |
|--------------------------------------|-----------|
| | у.е. |
| Доходы (Плата концедента) | 1,500 |
| Расходы (амортизация) | 1,000 |
| Расходы на эксплуатацию | 400 |
| Прибыль | 100 |
| Налог на прибыль (20%) | 20 |

Основные изменения с 2019 г.

2

Вычет концессионером входного НДС по затратам, понесенным на Инвестиционной стадии



п.1 и п.3 ст.
174.1 НК РФ

Обязанность по исчислению и уплате НДС, а также право на вычет входного НДС по операциям в рамках КС **возлагается на/предоставляется концессионера(у)**



п.2 ст.171
и п.1 ст.172
НК РФ

Общие условия принятия НДС к вычету:

- Приобретение товаров, работ, услуг **для осуществления деятельности, облагаемой НДС**
- Наличие счетов-фактур с выделенным отдельной строкой НДС
- Постановка товаров, работ, услуг на учет

Основные изменения с 2019 г.

2

Вычет концессионером входного НДС по затратам, понесенным на Инвестиционной стадии (продолжение)



п.2.1 ст. 170 НК РФ

2018 г.

В случае приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, **за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций**, полученных налогоплательщиком **из бюджетов бюджетной системы РФ**, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию РФ, **вычету не подлежат**

с 2019 г.

Согласно ФЗ от 27.11.2018 N 424-ФЗ:

— **положения п.2.1 ст.170 НК РФ не применяются** в случае, если документами о предоставлении субсидий и (или) бюджетных инвестиций **предусмотрено финансирование затрат** на оплату приобретаемых товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав **без включения в состав таких затрат предъявленных сумм налога и (или) сумм налога, уплаченных при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией**



пп.6 п.3 ст. 170 НК РФ

НДС, принятый к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам **подлежит восстановлению** в случае получения налогоплательщиком **из бюджетов бюджетной системы РФ субсидий и (или) бюджетных инвестиций** на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, **независимо от факта включения суммы налога в субсидии и (или) бюджетные инвестиции на возмещение затрат**

Согласно ФЗ от 27.11.2018 N 424-ФЗ:

— **положения пп.6 п.3 ст. 170 НК РФ не применяются** в случае, если документами о предоставлении субсидий и (или) бюджетных инвестиций **предусмотрено возмещение затрат на приобретение товаров (работ, услуг)**, в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав **без включения в состав таких затрат предъявленных сумм налога и (или) сумм налога, уплаченных при ввозе товаров на территорию РФ**



NB!

Исключение по применению новой редакции п.2.1 ст.170 и пп.6 п.3 ст.170 НК РФ в 2018 г.: проекты по строительству (реконструкции) автомобильных дорог (участков автомобильных дорог и (или) искусственных дорожных сооружений), **за счет бюджетных инвестиций, полученных до 31.12.2022 г.** включительно из бюджетов субъектов РФ, на основании концессионных соглашений, **заключенных до 01.01.2018 г.**

Письма Минфина РФ от 18.01.2019 г. №СД-4-3/689@, от 21.12.2018 г. N 03-07-04/93641

Согласно позиции Минфина РФ, средства, перечисленные ГК Автодор, не являются средствами субсидии, перечисленной из федерального бюджета (адресное разъяснение в октябре 2016 г.)

*Письма Минфина РФ от 28.12.2018 №03-07-03/95886, №03-07-11/23866 от 05.04.2019 г., №03-07-11/95293 от 27.11.2018 г., от 11.04.2018 г. N 03-07-11/23788, от 13.04.2018 г. N 03-07-11/24624, от 28.11.2016 г. N 07-01-09/70084
Постановление ВАС от 18.01.2019 г. №08АП-16534/2018*

Основные изменения с 2019 г.

2

Вычет концессионером входного НДС по затратам, понесенным на Инвестиционной стадии (продолжение)

Практический пример 2019 г.:

Восстановление НДС при получении Капитального гранта на возмещение расходов **без НДС**

| | | у.е. |
|--|---|----------|
| Затраты на строительство (СМР, проектная документация, материалы), включая НДС | a | 120 |
| НДС, принятый к вычету | b | 20 |
| Получен Капитальный грант на возмещение затрат по строительству без НДС | c | 50 |
| НДС к восстановлению | | 0 |

Восстановление НДС при получении капитального гранта на возмещение расходов **с НДС**

| | | у.е. |
|--|--------------------------------|----------|
| Затраты на строительство (СМР, проектная документация, материалы), включая НДС | a | 120 |
| НДС, принятый к вычету | b | 20 |
| Получен Капитальный грант на возмещение затрат по строительству, включая НДС | c | 50 |
| НДС к восстановлению | $d=c*20/120$ | 8 |



Рекомендуется указывать в концессионном соглашении, направлен ли Капитальный грант на возмещение расходов с НДС или без НДС (если конечная сумма финансирования от концедента неизменна, более выгодный вариант указать, что Капитальный грант идет на финансирование затрат, не включая НДС)

NB!

Основные изменения с 2019 г.

2

Вычет концессионером входного НДС по затратам, понесенным на Инвестиционной стадии (продолжение)

Практический пример 2019 г.:

| Восстановление НДС при получении Капитального гранта на возмещение расходов с НДС | | |
|---|----------|------------|
| | | у.е. |
| Капитальный грант | <i>a</i> | 50 |
| Собственные средства концессионера | <i>b</i> | 150 |
| Расходы: | <i>c</i> | 200 |
| — проектирование и СМР (включая НДС) | <i>d</i> | 30 |
| — услуги техзаказчика (включая НДС) | <i>e</i> | 110 |
| — процентные расходы по займам | <i>f</i> | 40 |
| — ФОТ сотрудников Концессионера | <i>g</i> | 12 |
| — аренда земли (без НДС) | <i>h</i> | 5 |
| — прочие расходы по проекту, (включая НДС) | <i>i</i> | 3 |

Вариант 1. В КС не указано, на возмещение каких затрат направлен Капгрант. Выборка Капгранта осуществляется, начиная с облагаемых НДС расходов

| | | |
|--|----------|-----------|
| Затраты, возмещаемые за счет Капгранта: | | 50 |
| — ФОТ сотрудников | <i>g</i> | 12 |
| — аренда земли | <i>h</i> | 5 |
| — процентные расходы | <i>f</i> | 33 |
| НДС к восстановлению | | 0 |

Вариант 2. В КС не указано, на возмещение каких затрат направлен Капгрант. Возмещение затрат за счет Капгранта осуществляется в отношении всех расходов в пропорции к фактическим затратам

| | | |
|--|-------------------------------|-------------|
| Затраты, возмещаемые за счет Капгранта: | <i>a</i> | 50 |
| Затраты, возмещаемые за счет собственных средств Концессионера | <i>b</i> | 150 |
| Доля затрат, возмещаемых за счет Капгранта | $c' = a/(a + b)$ | 25% |
| — проектирование и СМР (включая НДС) | $d' = d * c'$ | 27.5 |
| — услуги техзаказчика (включая НДС) | $e' = e * c'$ | 7.5 |
| — процентные расходы по займам | $f' = f * c'$ | 10 |
| — ФОТ сотрудников Концессионера | $g' = g * c'$ | 3 |
| — аренда земли | $h = h * c'$ | 1.25 |
| — прочие расходы по проекту (включая НДС) | $i = i * c'$ | 0.75 |
| НДС к восстановлению | $j = (d' + e' + i') * 20/120$ | 5.96 |

Вариант 3. В КС указано, что Капгрант направлен на возмещение целевых затрат (проектирование и СМР) с НДС

| | | |
|---|--------------|-------------|
| Затраты, возмещаемые за счет Капгранта (часть затрат по проектированию и СМР) | <i>a</i> | 50 |
| НДС к восстановлению | $a * 20/120$ | 8.33 |

Основные изменения с 2019 г.

3

Вычет концессионером входного НДС по затратам, понесенным на Эксплуатационной стадии

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 31.07.2018 №Ф-04-2333/2018



Возможно применение универсальных освобождений по п.2 ст.146 и ст.149 НК РФ

Зависит от источника оплаты товаров, работ, услуг

Вычет НДС

Бюджетные субсидии/инвестиции

Не вычитается/восстанавливается:

- В 2018 г. – независимо от включения НДС в сумму возмещаемых расходов*
- В 2019 г. – если субсидия предоставлена с учетом налога

*Есть исключения из правил, см. слайд 7

Прочие источники

Вычет возможен при соблюдении общих условий принятия НДС к вычету

Письма Минфина РФ от 13.03.2019 г. N 03-07-11/16073, от 12.02.2019 N 03-07-11/8365, от 13.04.2018 г. N 03-07-11/24624

Основные изменения с 2019 г.

4

Исключение повторного налогообложения НДС при преобразовании арендных соглашений в КС

Ранее при переходе с договоров аренды коммунальной инфраструктуры на договоры концессии возникала необходимость дополнительной уплаты НДС

Письма Минфина РФ от 30.08.2017 г. N 07-01-09/55622, от 17.06.2015 г. N 03-07-14/34939

Федеральный закон №414-ФЗ от 12.11.2018 г.:



пп. 18 п.2
ст. 146
НК РФ

Не признается объектом обложения НДС безвозмездная передача:

- объектов теплоснабжения, централизованных систем водоснабжения и (или) водоотведения, являющихся объектом концессионного соглашения;
- результатов работ по созданию и (или) реконструкции объектов теплоснабжения, централизованных систем водоснабжения и (или) водоотведения, отдельных объектов таких систем, созданных в течение срока действия договоров аренды



подп. 2 п. 3
ст. 170 НК
РФ

Налогоплательщик обязан восстановить принятый к вычету НДС при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций, не облагаемых НДС, за исключением операций, предусмотренных п.18 п.2 ст.146 НК РФ



п.10 ст. 171.1
НК РФ

Налогоплательщик обязан восстановить НДС, принятый к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов, если такие объекты ОС используются для не облагаемых НДС операций, за исключением операций, предусмотренных п.18 п.2 ст.146 НК РФ

Письмо Минфина РФ от 28.12.2018 г. N 03-07-03/95886

Основные изменения с 2019 г.

5

Налогом на имущество облагается только недвижимое имущество, полученное по КС



п.1 ст.374
НК РФ

Федеральный закон от 03.08.2018 N302-ФЗ:

Объектами налогообложения для российских организаций признается **недвижимое имущество, в том числе имущество, полученное по концессионному соглашению**, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета

6

Налоговые льготы



п.1 ст.284 НК
РФ

Налог на прибыль

- **2018 г.:** Ставка налога на прибыль установлена в размере 20%. Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но не может быть ниже 13,5%
- Согласно Федеральному закону №302-ФЗ от 03.08.2018 г. с **1 января 2019 г.** налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков только в случаях, предусмотренных НК РФ, например, для организаций-резидентов особой экономической зоны и для организаций участников региональных инвестиционных проектов



Светлана Скрипник

Партнер
Отдел налогового и юридического
консультирования
Сектор «Недвижимость, строительство
и инфраструктура»

T: +7 (495) 937 4444

E: SSkripnik@kpmg.ru

kpmg.ru

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

© 2019 г. АО «КПМГ», компания, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации, член сети независимых фирм КПМГ, входящих в ассоциацию KPMG International Cooperative (“KPMG International”), зарегистрированную по законодательству Швейцарии. Все права защищены.

KPMG и логотип KPMG являются зарегистрированными товарными знаками или товарными знаками ассоциации KPMG International.