

УДК 336.61

Т. А. Блошенко

ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
Москва, e-mail: boxta@mail.ru

АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ОРГАНИЗАЦИЙ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ РЕГИОНАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ В РОССИИ

Ключевые слова: региональный инвестиционный проект (РИП), критерии соблюдения параметров регионального инвестиционного проекта, налоговые льготы, налог на прибыль, налог на добычу полезных ископаемых, налоговая политика, инвестиционная политика, раздельный учет, внутригрупповые займы, процентные ставки.

В статье представлен анализ применения прав на налоговые льготы организациями, которые реализуют региональные инвестиционные проекты в регионах России. Критерием применения налоговых льгот по видам налогов, является условие, что доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Основное влияние на несоблюдение указанного критерия в 2024 году обусловлено ростом ключевой ставки (от 16 до 21%) по кредитным ресурсам и перераспределением денежных ресурсов внутри группы компаний в форме внутригрупповых займов, когда статьей 269 Налогового кодекса Российской Федерации, которая также введена с 2024 года, предусмотрен «безопасный коридор» передачи денежных ресурсов внутри группы под 2 процента, то есть, ключевая ставка плюс 2 процента (КС+2%). Если критерий 90/10 не соблюдается за налоговый период (календарный год), то организация утрачивает право на применение налоговых льгот по налогу на прибыль и по налогу на добычу полезных ископаемых (для организаций недропользователей).

T. A. Bloshchenko

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
e-mail: boxta@mail.ru

ANALYSIS OF TAX BENEFITS OF ORGANIZATIONS IN THE IMPLEMENTATION OF REGIONAL INVESTMENT PROJECTS IN RUSSIA

Keywords: regional investment project, criteria for compliance with the parameters of a regional investment project, tax benefits, income tax, mineral extraction tax, tax policy, investment policy, separate accounting, intra-group loans, interest rates.

The article presents an analysis of the application of tax relief rights by organizations that implement regional investment projects. The criterion for applying tax benefits is the condition that income from the sale of goods produced as a result of the implementation of a regional investment project accounts for at least 90 percent of all income taken into account when determining the corporate income tax base. If this criterion is not met, the organization loses the right to apply income tax and mining tax benefits. The main impact on non-compliance with this criterion in 2024 is due to an increase in the key rate on credit resources and the redistribution of monetary resources within companies in the form of intra-group loans, when Article 269 of the Tax Code of the Russian Federation, which was also introduced in 2024, provides for a “safe corridor” for the transfer of monetary resources at 2 percent, that is, the key rate plus 2 percent. Thus, in order to develop investments, preserve capital investments and jobs, as well as create infrastructure, it is proposed to amend Article 269 of the Tax Code of the Russian Federation and review the “safe corridor” for the transfer of monetary resources within groups of companies (a single holding company), this measure is necessary in the current realities as a tool for state support of organizations aimed at to maintain the liquidity of companies in the holding’s structures, as well as to solve strategic tasks to ensure the technological sovereignty of the Russian Federation.

Введение

Доходная часть бюджетной системы Российской Федерации подвергается изменениям, что обусловлено наличием налоговых льгот, предусмотренных НК РФ, поли-

тической и макро-экономической ситуацией в России [2; 3].

В настоящее время инструментами государственной поддержки организаций являются: общесистемные меры (налоговые

льготы, включая региональные инвестиционные проекты, а также кредитные ресурсы, в том числе субсидирование процентных ставок), направленные на решение поставленных задач по обеспечению технологического суверенитета в России.

Политическая нестабильность, изменение макроэкономических параметров оказали влияние на микроэкономику организаций.

В 2024, когда растет процентная ставка по кредитным ресурсам, одновременно существуют налоговые льготы и государственная поддержка организаций, и все эти условия в целом влияют результаты деятельности организаций, и на тот комплекс мер государственной поддержки, который применялся со стороны государства ранее.

И так, для участников региональных инвестиционных проектов, включенных в реестр участников региональных инвестиционных проектов, законодателем установлена налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, в размере 0 процентов в порядке и на условиях, установленных статьей 284.3 Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 1.5 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации), а также налоговые льготы по налогу на добычу полезных ископаемых для организаций, имеющих лицензию на право пользования недрами (понижающие коэффициенты к общей налоговой ставке по виду полезного ископаемого).

Для региональных бюджетов бюджетной системы Российской Федерации налоговая ставка по налогу на прибыль, закреплена региональными законами и может составлять в зависимости от региона присутствия организации от 10 до 13,5%, когда общеустановленная ставка по налогу на прибыль в 2024 году – 20%, в 2025 году – 25%, соответственно.

Согласно пункту 1 статьи 284.3 Налогового кодекса Российской Федерации налоговую ставку участник регионального инвестиционного проекта (далее – РИП) вправе применять при условии, если доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Если этот критерий не соблюдается, то организация утрачивает право на применение налоговых льгот по налогу на прибыль и по налогу на добычу полезных ископаемых (при наличии лицензии на право пользования недрами).

Как уже отмечалось, что основное влияние на несоблюдение указанного критерия в 2024 году обусловлено ростом ключевой ставки по кредитным ресурсам и перераспределением этих денежных ресурсов внутри компаний в форме внутригрупповых займов, когда одновременно с 2024 года в статью 269 Налогового кодекса Российской Федерации законодателем внесен «безопасный коридор» передачи денежных ресурсов (под 2 процента внутри структуры холдинга), то есть, ключевая ставка плюс 2 процента (КС+2%) для дочерних компаний в группе холдинга.

Рост ключевой ставки и введенный «безопасный коридор» по передаче денежных средств в существующих реалиях привел к тому, что организациями, имеющими статус РИП, критерий 90/10 стал не соблюдаться. То есть, организации, имеющие статус регионального инвестиционного проекта, утрачивают право на применение налоговых льгот по налогу на прибыль и по налогу на добычу полезных ископаемых (для недропользователей).

Такие компании могут потерять ликвидность, приостановку капитальных вложений, а также невыполнение иных параметров региональных инвестиционных проектов, зафиксированных в инвестиционных декларациях.

Цель исследования – провести анализ влияния макроэкономических параметров в России (рост ключевой ставки), изменений налогового законодательства на деятельность организаций, осуществляющих реализацию инвестиционных проектов в регионах России.

Выявить причины утраты прав организаций, имеющих статус регионального инвестиционного проекта, на применение налоговых льгот по видам налогов при реализации региональных инвестиционных проектов в 2024 году в России.

Материалы и методы исследования

В настоящей статье анализируются макроэкономическая ситуация, нормы налогового права, предусмотренные для региональных инвестиционных проектов.

Проводится исследование исчисления и уплаты налога на прибыль, соблюдение/несоблюдение критерия 90/10, которым предусмотрено право на применение налоговых льгот по налогу на прибыль и по налогу на добычу полезных ископаемых (для недропользователей) в условиях роста ключевой ставки и действия налогового закона о передаче кредитных ресурсов внутри холдинговых структур в 2024 году.

Результаты исследования и их обсуждение

В целях соблюдения критерия 90/10, когда согласно пункту 1 статьи 284.3 Налогового кодекса Российской Федерации пониженные налоговые ставки участник регионального инвестиционного проекта вправе применять при условии, если доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В 2024 году с учетом роста ключевой ставки и введения в Налоговый кодекс Российской Федерации изменений по передаче денежных ресурсов внутри группы не менее, чем под 2 процента, компании могут утратить право на применение налоговых льгот по налогам (по налогу на прибыль и по налогу на добычу полезных ископаемых (для недропользователей)).

В целях освоения инвестиций, сохранения рабочих мест, а также создания инфраструктуры в регионах присутствия организаций, реализующих региональные инвестиционные проекты, предлагается внести изменения в статью 269 Налогового кодекса Российской Федерации, в частности, пересмотреть «безопасный коридор» передачи денежных ресурсов внутри групп компаний (единого холдинга).

Данная мера необходима в существующих реалиях, как инструмент государственной поддержки организаций, направленный на поддержание ликвидности холдинговых компаний, так и на решение стратегических задач по обеспечению технологического суверенитета РФ. Мера может быть временной, возможно, до снижения ключевой ставки в России и стабилизации экономики.

Основы инвестиционной политики и гарантии со стороны государства представлены в работах [2; 4; 5].

Деятельность хозяйствующих субъектов подвержена изменениям, что обусловлено макро-экономической ситуацией, а также перечнем налоговых льгот, закрепленном в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Хозяйственная жизнь организаций в существующих макроэкономических условиях связана с высоким уровнем неопределенности, что, по-нашему мнению, требует адресного подхода к их налогообложению и государственной поддержке, пересмотру налоговых льгот.

Направления развития налоговой системы для организаций представлены в работе [1], они могут послужить основой для перехода к адресному налогообложению организаций, которые будут учитывать отраслевую специфику организаций, местонахождение организаций (районы Крайнего Севера и места, приравненные к ним), и другие ключевые характеристики хозяйствующих субъектов, показатели в зависимости от результатов деятельности организаций, и нивелировать влияние макро-параметров.

До 2024 не было резкого роста ключевой ставки, и в принципе, законодатель вводил нормы налогового права в целях получения экономических выгод от передачи денежных средств в форме займов.

В России, в 2024 году ключевая ставка (КС) выросла с 16% до 21%, кредитные ресурсы стали очень дорогими, и кредитование организаций доходило до 5% (КС плюс 5%).

В работе [7] отмечено, что высокая стоимость кредитов снижает инвестиционную активность организаций, это действительно приведет к заморозке освоения инвестиций, невыполнению инвестиционных деклараций, в которых организации приняли на себя условия и ответственность при реализации региональных инвестиционных проектов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

В отличие от практики установления в налоговом законодательстве налоговых преференций для различных субъектов инвестиционной деятельности (резидентов особых экономических зон, резидентов территорий опережающего социально-экономического развития, резидентов промышленных (промышленных) парков) правовой статус региональных инвестиционных проектов и статус участника регионального инвестиционного проекта не регулируются специальным отраслевым законодатель-

ством, а определены только Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ).

В настоящей статье остановимся на анализе налоговых льгот на примере российских организаций (на общей системе налогообложения), имеющих статус регионального инвестиционного проекта, которые расположены в регионах России и производят товары в местах присутствия одного региона, получают кредитные ресурсы и передают их в форме финансирования дочерним компаниям на условиях, предусмотренных статьей 269 НК РФ в 2024 году.

И так, инвестиционным проектом для целей главы 3.3 Налогового кодекса Российской Федерации признается инвестиционный проект, целью которого является производство товаров. Виды товаров декларируются в инвестиционной декларации налогоплательщика.

Для участников региональных инвестиционных проектов, включенных в реестр участников региональных инвестиционных проектов, законодателем установлена налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, в размере 0 процентов в порядке и на условиях, установленных статьей 284.3 Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 1.5 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации), а также налоговые льготы по налогу на добычу полезных ископаемых для организаций, имеющих лицензию на право пользования недрами.

Согласно пункту 1 статьи 284.3 Налогового кодекса Российской Федерации указанную налоговую ставку участник регионального инвестиционного проекта вправе применять при условии, что доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Если критерий 90/10 не соблюдается, то организация утрачивает право на применение налоговых льгот по налогу на прибыль и по налогу на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) с учетом понижающего коэффициента к налоговой ставке по виду полезного ископаемого, являющегося объектом налогообложения по НДПИ.

Отметим, что, если указанное соотношение не выполняется, применение льготной

налоговой ставки возможно только в отношении налоговой базы, относящейся к деятельности, осуществляемой в рамках реализации регионального инвестиционного проекта. Это ограничение действует только в пределах одного текущего налогового периода (календарный год). Данное положение актуально при применении раздельного учета, который должен соответствовать дате получения статуса регионального инвестиционного проекта, и когда методика раздельного учета закреплена в учетной политике организации, в другом случае, это не применимо.

Если организация утрачивает право на применение льгот по налогу на прибыль, то налог на прибыль будет уплачен по общеустановленной ставке в 2024 году, которая составляет 20%.

Если же доля доходов от РИП по итогам следующего налогового периода составит более 90%, пониженные ставки будут применяться ко всей налоговой базе (см., письма Минфина от 18.12.2018 № 03-03-10/92722, ФНС от 12.02.2019 № СД-4-3/2394).

Основным влиянием на несоблюдение критерия 90/10 в 2024 году является рост ключевой ставки по кредитным ресурсам и перераспределение этих денежных средств внутри компаний в форме внутригрупповых займов, когда с 2024 года статьей 269 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрен «безопасный коридор» передачи денежных ресурсов под 2%, то есть ключевая ставка плюс 2% (КС+2%), до 2024 года «безопасный коридор» составлял 0,75% от КС.

Приведем для налогоплательщика негативную судебную практику (см. например, Постановления АС Дальневосточного округа от 31.01.2024 по делу № А04-2695/2023, АС Уральского округа от 12.02.2019 по делу № А76-10867/2017 (Определением Верховного Суда РФ от 17.06.2019 по делу № А76-10867/2017 оставлено без изменений), АС Северо-Кавказского округа от 23.03.2016 по делу № А63-2325/2015, от 23.01.2019 по делу № А63-931/2018 (Определением Верховного Суда РФ от 30.04.2019 по делу № А63-931/2018 оставлено без изменений), АС Северо-Западного округа от 26.06.2024 № Ф07-5048/2024 по делу № А66-8511/2022 (Определением Верховного Суда РФ от 21.10.2024 № 307-ЭС24-17725 оставлено без изменений)), в рамках которой налоговые органы успешно оспаривали процентные расходы

компаний по займам или банковским кредитам в случаях, когда кредитные средства были направлены на последующую выдачу беспроцентных займов (или процентных займов под более низкую процентную ставку, чем ставка по входящему кредиту от банка) в адрес взаимозависимых лиц, ссылаясь на отсутствие экономической обоснованности и направленности таких расходов на получение дохода.

Налоговые органы в рамках таких дел строят свою позицию на следующих обстоятельствах:

1) кредитные средства не используются налогоплательщиком для ведения собственной предпринимательской деятельности (следовательно, не направлены на получение дохода);

2) налогоплательщик не располагает достаточными собственными средствами для выдачи займов;

3) неоднократное продление сроков возврата внутригрупповых займов;

4) короткие сроки между получением кредитных средств и последующей выдачей займов взаимозависимым организациям;

5) у взаимозависимого лица имеется возможность самостоятельного привлечения кредитных средств.

Есть и положительные для налогоплательщика решения, но они преимущественно относятся к более ранним периодам (см. например, Постановление АС Северо-Западного округа от 10.05.2018 по делу № А44-7316/2017, ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.03.2014 по делу № А58-2180/2013, ФАС Уральского округа от 19.01.2011 по делу № А07-9140/2010, ФАС Поволжского округа от 22.09.2011 по делу № А72-9216/2010, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.07.2016 N 18АП-7177/2016 по делу № А76-15351/2015).

Как правило, положительные судебные решения выносились в случае недоказанности фактических обстоятельств, указанных выше (например, если на момент выдачи беспроцентного займа у компании имелись собственные средства, превышающие сумму такого займа).

Положительные судебные решения выносятся в случае, если налогоплательщику удастся привести убедительное экономическое обоснование выдачи займов под низкие ставки.

Так, например, в упомянутом выше деле № А72-9216/2010 налогоплательщик дока-

зал, что предоставление беспроцентного займа в пользу дочерней компании направлено на получение дохода, поскольку данная компания являлась его основным поставщиком сырья, и конечный положительный экономический эффект от выдачи такого займа превышал убытки по процентам.

Присутствуют различные точки зрения как со стороны бизнеса так и от налоговых органов по внутригрупповым займам, мнения не совпадают и по другим формам финансирования дочерних компаний, в анализ могут включаться условия: 1) зависимость от места нахождения компаний; 2) трансферное ценообразование; 3) правила «тонкой капитализации»; 4) переквалификация займов; 5) трансграничные займы и иные формы финансирования бизнеса в структурах холдингов/международных холдингов.

Каждая сделка является индивидуальной и подлежит отдельному анализу и исследованию, с учетом различных систем налогообложения, форм и условий финансирования.

Что касается международного налогового планирования то, оно зачастую предусматривает вычеты по налогу на прибыль при наличии процентных расходов, таким образом компании могут получить налоговую экономию/экономическую выгоду.

В России по процентным расходам действуют условия рыночности (ст. 105.3 НК РФ; ст.105.15 НК РФ; ст.105.16 НК РФ), отражаются в доходах/расходах (письмо Минфина от 09.12.2015 № 03-03-РЗ/67486).

В части взаимодействия с зарубежными странами по перетоку капитала, отмечаем, что в настоящее время, Минфином России проводится обширная работа по разработке соглашений об избежании двойного налогообложения с различными странами, где существуют особенности налогообложения, которые подлежат отдельному исследованию.

Исходя из вышеизложенного можно сделать следующее заключение, что для налогового периода за 2024 год по налогу на прибыль организаций, когда организация осуществляла реализацию регионального инвестиционного проекта, и у налогоплательщика отсутствовал раздельный учет, оцениваем риск оспаривания процентных расходов по банковским кредитам с передачей этих денежных средств внутри холдинга на условиях статьи 269 НК РФ, как высокий.

Величина уплаты налога на прибыль и налога на добычу полезных ископаемых

будет зависеть от выручки и затрат на производство продукции, временного лага применения налоговых льгот.

Потеря ликвидности организаций примерно может составить до 1 млрд руб. за календарный налоговый период, а для некоторых компаний, у которых капитальные вложения, согласно инвестиционной декларации, где объем инвестиций составляет до 500 млн руб., то может привести

и к банкротству [6], последнее достаточно широко распространено в России в последние пять лет.

Невыполнение критерия 90/10 участником регионального инвестиционного проекта будет сопровождаться следующими последствиями: 1) налоговые споры; 2) утрата налоговых льгот по видам налогам; 3) утрата статуса регионального инвестиционного проекта для организаций.

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Библиографический список

1. Блошенко Т.А. Налогообложение организаций при добыче и комплексной переработке минерального сырья: теория и практика. М.: КУРС, 2020. 304 с.
2. Караев А.К. Влияние финансиализации и неравенства распределения доходов на рост экономики, инвестиционные процессы и инновации // Экономика. Налоги. Право. 2018. Т. 11, № 6. С. 57-68. DOI: 10.26794/1999-849X-2018-11-6-57-68.
3. Понкратов В.В., Караев А.К., Мастеров А.И., Шмиголь Н.С., Сигарев А.В., Бондаренко Н.О., Яковлев Н.Д. Фискальные правила в отношении конъюнктурных сырьевых доходов: российский опыт, лучшие зарубежные практики, новые подходы к конструированию / под ред. В.В. Понкратова. М.: Шелест, 2020. 224 с.
4. Понкратов В.В., Кузнецов Н.В. Налоговое стимулирование инвестиционной активности в России // Вестник университета. 2017. № 11. С. 134-140. DOI: 10.26425/1816-4277-2017-11-134-140.
5. Сангинова Л.Д. Государственные гарантии при реализации инвестиционных проектов как инструмент обеспечения экономического роста: зарубежный и отечественный опыт // Экономика. Налоги. Право. 2017. № 1. С. 83-90. DOI: 10.18334/се.17.12.119663.
6. Улезко А.С., Филонович А.Г. Мораторий на банкротство: ожидания должников и реальность // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2020. № 7(226). С. 68-79.
7. Duval R., Hong G.H., Timmer Y. Financial frictions and the great productivity slowdown // The Review of Financial Studies. 2020. № 33(2). P. 475-503.