

Юридическая квалификация договоров FEED, DED и EPC в целях налогообложения*



Я. Зубарев,
налоговый юрист Zubarev Consulting,
MBA Finance



К. Зубарев,
партнер направления экономики
и финансов Zubarev Consulting,
CIMA Dip PM (Rus)

Статья посвящена исследованию правовой природы договоров, пришедших в Россию из международной практики, таких как FEED, DED, EPC, с точки зрения налогового законодательства. Авторы отвечают на вопросы о квалификации договоров, о налоговых последствиях предлагаемой квалификации, а также рассказывают о некоторых налоговых проблемах и способах их решения, выработанных в процессе практики применения данных договоров при реализации в России крупных инвестиционных проектов.

Ключевые слова: FEED, DED, EPC, налог, прибыль, НДС, учет, инвестиционный проект.

Legal qualification of FEED, DED and EPC contracts for taxation purposes

Zubarev Ya., Zubarev K.

The paper analyses the legal nature of contracts that came to Russia from international practice, such as FEED, DED, EPC, in terms of tax legislation. The authors answer the questions about contracts' qualification, tax consequences of the proposed qualifications, as well as discuss some tax problems and their solutions developed in the course of using these contracts in the implementation of large investment projects in Russia.

Keywords: FEED, DED, EPC, tax, profit, VAT, accounting, investment project.

В первой части нашей статьи мы рассмотрели вопросы, связанные с юридической квалификацией FEED- и DED-договоров, заключаемых участниками инвестиционного проекта на этапе проектирования, а также показали финансовые и налоговые преимущества предлагаемого нами подхода к квалификации проектных договоров.

По завершении этапа проектирования, как правило, наступает этап строительства. Говоря «как правило», мы хотим подчеркнуть, что сложившиеся обстоятельства (например, непредвиденная ранее сложность и (или) высокая стоимость реализации проекта, оцененные на этапе проектирования) могут заставить инвестора принять решение об отказе от дальнейшей реализации проекта. В такой ситуации перед инвестором встает вопрос о том, как поступить с разработанной технической документацией и со всем объемом накопленной информации.

Найти ответ на этот вопрос будет существенно проще, если вы воспользуетесь рекомендациями, данными в первой части нашей статьи.

Напомним, что оптимальным подходом на этапе формирования проектной документации авторы считают выделение всех связанных затрат в самостоятельный нематериальный актив, пригодный как для амортизации в рамках реализованного проекта, так и для отчуждения.

Если инвестор все же решил продолжить воплощение своих замыслов, то перед ним встает вопрос заключения того или иного варианта EPC-контракта.

И здесь мы снова возвращаемся к проблеме формулирования положений договора и их последующей интерпретации с точки зрения налогового законодательства.

* Окончание. Начало см. Нефть, Газ и Право. 2013. № 6.

Прежде всего хотелось бы отметить, что часто упоминаемые в качестве характерных критерии EPC-договора, такие как «фиксированная сумма договора (lump sum)» или выполнение «под ключ», к реальной ситуации не имеют никакого отношения. Такие фразы, использованные в договоре, носят декларативный характер, при этом с точки зрения налогообложения они доставят вам немало проблем, связанных с доказыванием момента приемки (сдачи) объектов и их фактической (окончательной) стоимости.

На самом деле EPC-договор всегда содержит положения, позволяющие изменять «фиксированную» стоимость работ в зависимости от изменения технических и коммерческих обстоятельств, а также сложный и многоступенчатый порядок приемки отдельных этапов работ и перехода права собственности на отдельные, законченные строительством объекты.

С точки зрения реально складывающихся правоотношений EPC-договор является классическим воплощением смешанного договора. Эволюция договора подряда в смешанный договор вызвана вполне объективными обстоятельствами, возникающими при создании дорогостоящего, длительного по времени строительства и сложного с технической точки зрения объекта. Заключение и исполнение такого договора требуют особого отношения к таким вопросам, как:

- обязательства сторон в отношении объема, сроков и качества отдельных объектов договора;
- распределение и переход рисков;
- порядок перехода прав собственности на отдельные объекты строительства, приобретаемые материалы и оборудование, объекты интеллектуальной собственности;
- урегулирование вопросов, связанных с интересами третьих лиц, предоставляющих гарантии и финансирование.

Практика показала, что все эти вопросы наиболее оптимально регулируются, если единый предмет договора — строительство сооружения или имущественного комплекса — разделить на несколько составных частей: инженерное проектирование, закупки, управление строительством, собственно строительство, опытная эксплуатация и прочее. Это происходит потому, что каждый из этих предметов обладает своей спецификой с точки зрения вопросов, перечисленных в предыдущем абзаце. Кроме того, чаще всего реализация этих частей договора осуществляется различными субподрядчи-

ками. Таким образом, подобное разделение облегчает структурирование, управление и учет таких относительно самостоятельных кластеров проекта. Очевидно, что исходя из правовой природы отдельных элементов предмета EPC-договора следует сделать вывод о том, что этот договор является комбинацией из договора строительного подряда, договора оказания услуг, договора поставки материалов и вновь создаваемого оборудования и договора на создание объекта интеллектуальной деятельности (авторского заказа).

Для целей налогообложения это означает, что для каждого вида обязательств будут наступать разные налоговые последствия. Следовательно, главной рекомендацией будет следующая: составлять контракт необходимо в такой конфигурации, чтобы все существенные для целей налогообложения условия по каждому виду обязательств (предмет, момент перехода права собственности, расчеты, порядок приемки и т. д.) были явным образом разделены. Кроме того, поскольку в качестве контрагентов по EPC-договору часто выступают иностранные организации, очень важной рекомендацией в отношении формулирования предмета договора будет рекомендация разделять выполняемые работы на те, которые

С точки зрения реально складывающихся правоотношений EPC-договор является классическим воплощением смешанного договора.

выполняются на территории России, и те, которые выполняются за ее пределами. Подобное разделение поможет контрагентам сначала точно оценить налоговые последствия, которые у них возникнут в России при исполнении договора для целей формирования цены на свои работы (услуги), а потом и обосновать расчет своих налоговых обязательств перед налоговыми органами.

Говоря о налоговых обязательствах, мы обязаны сказать несколько слов о взаимоотношении в связи с этим трех основных видов учета.

Одним из инструментов управленческого учета, который в данном случае позволяет упростить налоговый и бухгалтерский учет, являются WBS (work breakdown structure — структура классификации работ) и CBS (cost breakdown structure — структура классификации затрат). Как правило, структура работ касается направлений деятельности (проектирование, закупки, логистика, внедрение, управление). Структура затрат ближе к бухгалтерскому пониманию, то есть к составу затрат на воплощение того или иного объекта (стоимость оборудования и материалов, транспортировка, хранение, монтаж и строительство, отладка, испытания, сдача в эксплуатацию и т. п.). В принципе эти два подхода можно представить в виде матрицы, где элементы

WBS и CBS могут располагаться по вертикали или по горизонтали, а на их пересечении будут находиться конкретные центры затрат, которые уже можно группировать в целях налогообложения и бухгалтерского учета. Но здесь необходима помощь специалистов именно в этих областях, так как шаблонных решений не существует.

Помимо собственно квалификации ЕРС-договора в целом, хотелось бы обратить внимание читателей на некоторые аспекты, связанные с содержанием ЕРС-договоров и имеющие определенные налоговые последствия. Прежде всего необходимо упомянуть о моменте перехода права собственности. Часто заказчик по ЕРС-договору заинтересован в том, чтобы право собственности на создаваемый объект, материалы или комплектующее оборудование перешло к нему как можно раньше. Это означает, что заказчик должен будет вести бухгалтерский и налоговый учет огромного числа объектов задолго до того, как эти объекты поступят в его распоряжение. В случае же если материалы и оборудование поступают из-за рубежа, заказчику потребуются решить вопросы, связанные с таможенным оформлением и уплатой таможенных платежей, включая НДС.

Еще одной немаловажной проблемой, связанной с моментом перехода права собственности, могут стать весьма нетривиальные налоговые последствия, которые придется оценить в случае передачи ставших собственностью заказчика материалов в переработку, поскольку немалая часть материалов требует их подготовки (переработки) для последующего использования в строительстве.

Важным моментом, на который хотелось бы обратить внимание читателей, является вопрос о формировании цены по договору. Дело в том, что в международной практике широко используется принцип, в соответствии с которым цена, обсуждаемая на переговорах и затем зафиксированная в договоре, не включает в себя налоги, которые могут возникнуть в момент перечисления денежных средств исполнителю. В определенных случаях речь может идти о налоге на доход и (или) НДС. На стадии обсуждения цены контрагентам необходимо иметь точное представление о том, в отношении каких видов деятельности и у каких подрядчиков могут возникнуть налоговые обязательства, требующие от заказчика удержания и уплаты налогов непосредственно в бюджет в качестве налогового агента. Если такая ситуация возможна, то необходимо оценить риски, связанные с вероятным изменением налогового законодательства, которые могут существенно увеличить стоимость реализации проекта.

Возвращаясь к теме классификации ЕРС-договора для целей налогообложения, необходимо сказать еще об одном случае использования этого договора. Часто ЕРС-договор используется в отношении изготовления и поставки крупномодульного технологического оборудования. Необходимость применения ЕРС-договора в таких случаях обосновывается теми же причинами, что и для строительства. Однако такой подход вызывает серьезные сомнения, особенно если оборудование изготавливается за рубежом. Дело в том, что разделение предмета договора на части, как уже было сказано, порождает различные налоговые последствия в зависимости от правовой природы каждой из частей. А так как обязательной составляющей ЕРС-договора является выполнение работ и оказание услуг, то заказчику придется уплачивать НДС в момент оплаты услуг (работ), то есть задолго до фактического ввоза оборудования на территорию России. Эта ситуация весьма невыгодна для заказчика по ЕРС-договору, поскольку НДС придется уплачивать еще и в момент ввоза оборудования на территорию России. А если принимать во внимание то обстоятельство, что оборудование может быть освобождено от уплаты НДС как высокотехнологичное, то уплата НДС на этапе изготовления оборудования за рубежом становится серьезной налоговой проблемой.

Всего этого можно избежать, если вместо ЕРС-договора использовать договор поставки. Юридический инструментарий и договорная техника вполне позволяют в рамках договора поставки решить вопросы защиты прав заказчика, вопросы контроля за ходом изготовления оборудования, оплаты, гарантий и так далее, то есть все те вопросы, ради решения которых компании (особенно иностранные), вовлеченные в проект, часто выбирают в качестве основы ЕРС-договор.

В заключение хотелось бы отметить следующее. Авторы данной публикации не ставили перед собой задачу обсудить все проблемы, связанные с заключением и исполнением FEED-, DED-, ЕРС-договоров и им подобных. Мы выбрали для обсуждения лишь несколько вопросов, с которыми столкнулись на практике и способом решения которых мы бы хотели поделиться с читателями. Очевидно, что решение этих и многих других проблем, возникающих при заключении ЕРС-договоров, возможно только на основе комплексного подхода, увязывающего интересы многих сторон, участвующих в реализации проекта. А решение этой задачи, в свою очередь, возможно только при участии специалистов, обладающих опытом работы с таким сложным явлением, каким является реализация масштабных инвестиционных проектов. □

© Зубарев Я., Зубарев К., 2013, e-mail: zc@zubarev.ru

Всероссийский практикум

Бухучет и налогообложение нефтегазовых компаний

Москва, 17–20 июня 2014 года



Организатор: Негосударственное образовательное частное учреждение «Школа «ПравоТЭК»



Программа семинара

Последние изменения в законодательстве о налоге на прибыль

НДС: специфика добывающих компаний

Счета-фактуры, налоговая база, налоговые вычеты, НДС как расход. Сложности заполнения декларации и исчисления сроков

Актуальные проблемы бухгалтерского учета и налогообложения основных средств

Капитальное строительство. Основные средства: объект учета, первоначальная стоимость, амортизация, ремонт, капитальные вложения

Актуальные вопросы налогообложения и судебной налоговой практики

- Обязанность налогового органа при вменении налогового нарушения определять действительные налоговые обязательства
- Актуальные проблемы применения ст. 40 Налогового Кодекса Российской Федерации
- Наличие встречной кредиторской задолженности перед контрагентом не влияет на формирование резерва по сомнительным долгам
- Может ли быть признана в составе расходов стоимость ликвидированных объектов незавершенного строительства?
- Экономическая обоснованность расходов: проценты по займу, за счет которого выплачены дивиденды, расходы на проведение семинара на теплоходе
- Позитивная судебная практика о правомерности восстановления НДС с аванса в части, приходящейся на конкретный объем работ
- Расходы на освоение природных ресурсов: расходы на ликвидацию части ствола скважин

Практика применения новых норм о бухгалтерском учете и отчетности. Готовящиеся федеральные стандарты бухгалтерского учета, разрабатываемые в соответствии с МСФО

- Прямое применение МСФО общественно значимыми компаниями
- Практика и проблемы применения ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности", расширение списка субъектов применения закона
- Практика и проблемы применения ФЗ "О бухгалтерском учете"
- Проблема отставания учетной практики от сближения стандартов
- Обзор разрабатываемых федеральных стандартов на основе МСФО
- Перспективы изменений в учете ОС, запасов, долговых инструментов, доходов и расходов, оплаты труда, аренды, в составлении бухгалтерской отчетности, в плане счетов

ПБУ: практические вопросы применения

- Понятие достоверности отчетности согласно законодательству и нормативным актам. Практические возможности выбора положений учетной политики при противоречивых требованиях российских и международных стандартов. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора
- Введение в действие новых стандартов по учету основных средств и учету аренды: что изменится по сравнению с действующим порядком учета, влияние на формирование налоговых баз. Полностью ли будет соответствовать требованиям МСФО учет основных средств после внедрения указанных стандартов
- Применение ретроспективного изменения учетной политики при введении в действие новых национальных стандартов по учету основных средств, учету аренды
- Дальнейшее развитие темы формирования резерва на ликвидацию ОС и рекультивацию земель

Целевая аудитория

Главные бухгалтеры и специалисты бухгалтерской службы, руководители и специалисты департаментов по методологии учета, сводной консолидированной отчетности и МСФО, департаментов налоговой политики и контроля, налогового планирования и анализа, аудиторы.

Приглашенные докладчики

Акчурина Галина Маратовна, партнер, руководитель практики налоговых споров, «ФБК Право»

Годзданкер Эдуард Соломонович, заместитель директора Судебного департамента ОАО «НК «Роснефть»

Ефремова Анна Алексеевна, генеральный директор аудиторско-консультационной компании «Вектор развития»

Золотарева Ирина Константиновна, заместитель начальника отдела налогов и доходов от использования природных ресурсов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

Рабинович Альмин Моисеевич, аудитор, главный методолог Группы компаний «Energy Consulting»

Суругин Дмитрий Николаевич, начальник Управления административных споров Департамента судебной практики ОАО «НК «Роснефть»

Сухарев Игорь Робертович, начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России

Торба Дмитрий Борисович, начальник Управления методологии бухгалтерского учета и отчетности по РПБУ и МСФО ОАО «НК «Роснефть»

Щекин Денис, управляющий партнер «Щекин и партнеры», доцент кафедры финансового права юридического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова, кандидат юридических наук

Юмаев Михаил Мияссярович, начальник отдела налогов и доходов от использования природных ресурсов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

Заявку в произвольной форме можно направить по факсу +7 (499) 235-23-61 или заполнить на сайте <http://school.lawtek.ru/>.

НОУ «Школа «ПравоТЭК»:

115054 Москва, ул. Зацепы, 23. Тел.: (499) 235-47-88/235-25-49, (499) 787-70-22; факс: (499) 235-23-61; e-mail: order@lawtek.ru; <http://school.lawtek.ru/>.



семинары и учебные курсы
school.lawtek.ru ▶▶▶