

# 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.

**Ключевые слова:** FEED, DED, EPC, tax, profit, VAT, accounting, investment project.

Активное вовлечение иностранных инвесторов в российский бизнес предопределяет расширение практики применения в России договорных конструкций, разработанных и используемых за рубежом. В сфере реализации масштабных проектов в нефтегазовой отрасли, да и в других капиталоемких отраслях наиболее известными в России можно считать договоры типов EPC, FEED, DED<sup>1</sup>.

Попытки классифицировать эти разновидности контрактов с точки зрения российского гражданского и налогового законодательства не привели к каким-либо удовлетворительным результатам, что, впрочем, вполне объяснимо, так как по своей правовой природе такие договоры, если использовать российскую правовую терминологию, являются смешанными.

Очевидно, что договоры типа EPC возникли в процессе развития договора, подобного договору подряда (в ходе адаптации его к требованиям, возникающим при реализации крупных проектов). К специфическим особенностям таких проектов следует отнести значительный по масштабам строительства и производства объект договора, привлечение очень больших объемов финансовых средств, длительные сроки строительства, вовлечение большого количества поставщиков, подрядчиков и субподрядчиков и их координация. Все это, в свою очередь, предопределяет множественность предмета договора, специфику признания прав собственности на результаты, создаваемые на каждом этапе исполнения договора, формулирование обязательств

<sup>1</sup> EPC – Engineering (проектирование), Procurement (закупки), Construction (строительство), FEED (Front End Engineering Design) и DED (Detailed Engineering Design) – договоры проектирования.

сторон с учетом требований, выдвигаемых иными заинтересованными сторонами, например страховыми и финансовыми институтами, вовлеченными в финансирование проекта.

Участвуя в переговорах, посвященных таким договорам, авторы стали свидетелями процесса формирования их условий в ходе напряженных обсуждений, отправной точкой которых часто становилась позиция, которую в упрощенном виде можно сформулировать следующим образом: «Договор в данной редакции уже не требует внесения каких-либо изменений, так как в данной редакции он успешно использовался компанией, например, при реализации проекта в Нигерии».

Оставляя в стороне коммерческие, финансовые и технические особенности каждого большого проекта, которые условно должны придавать специфику договору, отметим, что абсолютно необходимо адаптировать любой договор типа DED, FEED, EPC (и иные подобные договоры) к требованиям публичного права (налогового, таможенного и т.п.) любой страны, в том числе и России.

При этом применение договорных конструкций, разработанных в зарубежной практике, заставляет специалистов-правоприменителей по-новому взглянуть на многие устоявшиеся и ставшие шаблонными правовые понятия и подходы.

В этой статье авторы хотели бы поделиться с читателями некоторыми соображениями в отношении налогового правоприменения, возникшими на практике в ходе анализа налоговых последствий, переговоров с участниками тендеров и в процессе адаптации FEED-, DED- и EPC-контрактов к российским реалиям.

Первым этапом жизненного цикла проекта, как правило, является разработка проектной документации. В свою очередь, данный этап разбивается на стадии, оформляемые договорами типа PRE-FEED / FEED / DED. Далее в статье мы будем применять в отношении этих договоров обобщенное название «договоры проектирования».

Как было указано в заголовке статьи, основной проблемой для договоров инженерного проектирования в данном контексте является вопрос квалификации договора для целей налогообложения.

В обыденном представлении многих налоговых специалистов, сталкивавшихся с подобным типом

договора, договор проектирования — это договор оказания услуг.

Причиной такого отношения к договору проектирования является содержание статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), которая прямо называет проектную и предпроектную деятельность услугами.

В очередной раз следует отметить, что низкое качество формулирования статей НК РФ порождает риски их неверного применения налогоплательщиками.

Конечно, можно допустить, что в сфере проектной деятельности могут возникать отношения, характерные для договора оказания услуг, например в случае оказания услуг консультирования по во-

просам, возникающим в процессе проектирования. Однако сам договор проектирования, имеющий своим результатом создание проектно-технической документации, является разновидностью договора подряда<sup>2</sup> или договора на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (далее — НИОКР)<sup>3</sup>.

Этот вывод основывается прежде всего на том, что Гражданский кодекс Российской Федерации (далее — ГК РФ) относит договор, регулирующий проектную деятельность, к подрядным договорам.

Но все-таки для целей налогообложения необходимо внимательно изучить вопрос о том, как правильно квалифицировать договор проектирования именно с позиции налогового законодательства. Такой анализ должен базироваться на основных понятиях и принципах, изложенных в части первой НК РФ, в частности на определении понятия «услуги»<sup>4</sup>.

Из этого определения следует, что основным критерием услуги является момент потребления услуги: потребление происходит непосредственно в процессе оказания услуги.

Из этого свойства услуги с очевидностью вытекает то, что, будучи уже употребленным покупателем, результат услуги не может быть предметом дальнейшего коммерческого оборота, иными словами, результат оказания услуги невозможно перепродать.

<sup>2</sup> § 4, гл. 37 ГК РФ.

<sup>3</sup> Гл. 38 ГК РФ.

<sup>4</sup> П. 5 ст. 38 НК РФ.

Исследуя договор проектирования с точки зрения указанных критериев, следует отметить, что:

- 1) для организации, заказавшей проектирование, моментом начала потребления технического решения, воплощенного в проектной документации, является начало строительства объекта, в отношении которого, собственно, этот проект и создан. При этом между датой окончания проектирования и приемки проектной документации и датой начала строительства может пройти довольно большой срок, вплоть до того, что строительство может вообще не начаться. С другой стороны, строительство может начаться и до окончательного формирования проектной документации. Другими словами, эта документация может дорабатываться и уточняться уже в процессе реализации проекта по результатам воплощения его отдельных элементов;
- 2) готовое проектное решение может быть предметом коммерческого оборота. Этот факт можно проиллюстрировать на следующих примерах: а) типовой проект, разработанный проектной организацией, может быть неоднократно реализован разным заказчиком; б) инвестор, имея в распоряжении готовую проектную документацию, в случае отказа от реализации проекта на любом этапе может продать эту документацию другому инвестору, заинтересованному в продолжении реализации проекта.

Из сказанного следует, что договор проектирования, имеющий своим результатом разработанную исполнителем техническую документацию, по своей правовой природе и в соответствии как с ГК РФ, так и с НК РФ не является договором оказания услуг, а является договором подряда или договором на выполнение НИОКР.

Из правовой природы договора проектирования, как договора подряда или договора на выполнение НИОКР, следует вывод о том, что объектом реализации является не сама работа, а именно

результат выполнения работ<sup>5</sup>. Подтверждением этого вывода служит тот факт, что после внесения недавних изменений в ГК РФ сами «работы» были исключены из перечня объектов гражданских прав.

Говоря о результате исполнения договора проектирования, следует подчеркнуть, что он является объектом гражданских прав, то есть может выступать

объектом коммерческого оборота. Этот факт, в свою очередь, порождает необходимость определиться с тем,

В очередной раз следует отметить, что низкое качество формулирования статей НК РФ порождает риски их неверного применения налогоплательщиками.

какова правовая природа этого объекта гражданских прав. Очевидно, единственным ответом на этот вопрос будет то, что из всего списка объектов, предусмотренного ГК РФ<sup>6</sup>, речь может идти только об охраняемом результате интеллектуальной деятельности.

Далее, характеризуя правовую природу результата исполнения договора проектирования и сопоставляя его с перечнем объектов интеллектуальной собственности<sup>7</sup>, можно сделать единственный логичный вывод о том, что техническое решение, воплощенное в технической документации, является секретом производства (ноу-хау)<sup>8</sup>.

Таким образом, проведенный анализ показывает, что в отношении договора проектирования, а точнее, в отношении реализации (отчуждения) технической документации следует применять правила налогообложения, установленные для реализации объектов интеллектуальной собственности.

Для целей применения налога на добавленную стоимость (далее — НДС) это означает, что согласно подпункту 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ реализация технической документации не подлежит налогообложению НДС<sup>9</sup>.

Общая рекомендация для таких случаев: необходимо сразу (еще при заключении договора) предусмотреть выполнение всех требований, предъявляемых правилами налогового и бухгалтерского учета, для последующего оформления нематериального актива.

В частности, в целях усиления позиции по освобождению от НДС мы бы порекомендовали организациям, заказывающим разработку технической (проектной) документации, обратить особое внимание на положения контракта, регулирующие возникновение исключительных прав у заказчика, а также на положения контракта о коммерческой

<sup>5</sup> Ст. 702 ГК РФ.

<sup>6</sup> Ст. 128 ГК РФ.

<sup>7</sup> Ст. 1225 ГК РФ.

<sup>8</sup> Ст. 1465 ГК РФ.

<sup>9</sup> См. письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 14 марта 2011 г. № 03-07-08/64, от 14 марта 2011 г. № 03-07-08/64.

тайне в отношении разработанных технических решений. Кроме того, в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2004 г. № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» заказчик должен обеспечить в своей организации соблюдение условий режима коммерческой тайны в отношении полученных по договору проектирования результатов.

Хотелось бы дать еще одну небольшую рекомендацию, связанную с особенностью проектного договора.

Дело в том, что договор может включать в себя элементы лицензионных отношений. Причем такого рода отношения могут возникнуть не только непосредственно с исполнителем по договору, но и с третьим лицом, чей объект интеллектуальной собственности был использован при разработке технических решений. В такой ситуации для целей освобождения платежей от НДС необходимо соблюдение формальных требований, предъявляемых налоговым законодательством к договору. Это означает, что все отношения, связанные с уплатой лицензионных платежей, должны быть выделены в отдельное допол-

нительное лицензионное соглашение. Кроме того, следует помнить, что в случае, если лицензиаром выступает иностран-

ная организация, то в отношении лицензионных платежей возникает налог на доход. Во избежание дополнительных расходов необходимо заранее побеспокоиться о соблюдении процедур, позволяющих избежать уплаты налога на доход, если это возможно в соответствии с положениями соглашения об избежании двойного налогообложения.

Говоря о налоговых последствиях заключения договора проектирования, нельзя игнорировать тот факт, что та или иная юридическая квалификация договора предопределяет выбор варианта бухгалтерского учета в отношении объекта, полученного в результате исполнения договора, что, в свою очередь, оказывает влияние на налоговые обязательства.

Прежде всего, следует различать ситуацию, когда результат исполнения договора, то есть проектная документация, становится самостоятельным объектом учета, и ситуацию, когда стоимость проектной документации включается в стоимость основного средства, для создания которого эта документация и разрабатывалась.

Существуют определенные последовательность и закономерность учета затрат в составе перво-

начальной стоимости основных средств и (или) нематериальных активов.

Основными критериями учета затрат в составе первоначальной стоимости основного средства являются непосредственное отношение к созданию этого основного средства и их экономическая целесообразность. Таким образом, затраты, связанные с проектированием конкретного объекта, наряду с прочими затратами, связанными с созданием объекта, могут быть включены в первоначальную стоимость этого объекта.

Сложнее обстоит дело с предварительным проектированием. Как правило, на этом этапе проектируется общая архитектура проекта, в рамках которой отнести затраты к отдельному объекту весьма проблематично. Тем не менее затраты понесены и есть результат: технико-экономическое обоснование одного или более решений по достижению определенной в техническом задании цели. Получив данный результат, заказчик может продолжить более детальное проектирование с конечной целью — доведение инвестиционного проекта до

стадии эксплуатации создаваемого объекта, а может и найти другое лицо, желающее воплотить этот проект в жизнь, а сам заняться таким же

«стартапом» в другой области деятельности опять же с целью последующей перепродажи.

Налицо целый пласт деятельности, направленной на создание продукта, который является структурированным набором данных, обработанных соответствующим образом, и в связи с этим ставшим объемом информации, имеющей самостоятельную ценность. Ценностью в данном случае является вполне реальная возможность продать эту информацию за соответствующие деньги или воспользоваться ею самостоятельно при наличии необходимых ресурсов.

С точки зрения финансового (бухгалтерского) учета это либо товар, либо долгосрочный актив, такой как, например, станок, изготовленный хозяйственным способом с целью продажи или для эксплуатации в собственном производстве. С учетом нематериальности формы в случае внутреннего использования он становится, соответственно, нематериальным активом в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07) при условии соответствия перечисленным в этом положении характеристикам. Отдельным вопросом является, например, «положительный результат... работ»,

заявленный в данном положении, или переход этого актива в статус товара. Подобные детали должны уточняться специалистами для каждого конкретного проекта. Большим вопросом остается также отнесение затрат по проектированию на конкретные объекты основных средств в случае невозможности учесть их как самостоятельный объект нематериальных активов.

Авторам известны попытки использовать подход пропорционального разнесения затрат на разработку проекта по объектам, включенным в его периметр, — подход достаточно спорный и сложно поддающийся стандартизации. Он требует участия специалистов, знакомых со спецификой производства и готовых отстаивать свое мнение, в том числе и в налоговых органах.

В рамках одной статьи, конечно, невозможно рассмотреть все вопросы, связанные с налогообложением договоров проектирования, среди которых можно назвать следующие:

- проблемы, связанные с заменой стороны по договору до того, как договор был исполнен;
- вопросы, связанные с идентификацией покупателя (потребителя) услуг, если заказчик все-таки заключил договор об оказании услуг;
- вопросы, связанные с перемещением проектной документации на территорию России, в том числе вместе с оборудованием, созданным по этой документации;
- налогообложение иностранных проектных компаний, выполняющих работы для российских заказчиков.

Решение этих вопросов требует привлечения специалиста, имеющего опыт работы в данной сфере и способного проанализировать обстоятельства, складывающиеся в конкретной ситуации.

Завершение проектного этапа разработки инвестиционного проекта обычно знаменует собой начало этапа практической реализации проекта.

На этом этапе отношения сторон оформляются заключением EPC-контракта. Сам по себе процесс заключения и исполнения EPC-контракта может растянуться на многие годы: от объявления тендера до истечения сроков гарантийных обязательств. На каждой стадии исполнения EPC-контракта возникает множество обстоятельств, порождающих те или иные налоговые последствия.

Во второй части нашей статьи мы рассмотрим некоторые из таких обстоятельств и предложим свои варианты решения задач, которые ставит НК РФ перед участниками инвестиционного проекта на этапе исполнения EPC-контракта.

В частности, мы обсудим вопросы квалификации EPC-договора, проблемы, связанные с переходом права собственности, формированием цены, среди прочего коснемся аспектов бухгалтерского, налогового и управленческого учета, то есть рассмотрим вопросы, которые непременно возникают у тех, кто на практике сталкивается с заключением и исполнением EPC-контрактов. □

*(Продолжение следует).*

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

## Новые сервисы «ПравоТЭК» – новое качество услуг для пользователей



«ПравоТЭК» – информационно-аналитический ресурс, предоставляющий актуальную информацию о правовых процессах в области недропользования, экологии и энергетики России и других стран СНГ.

[www.lawtek.ru](http://www.lawtek.ru)



Группа изданий «ПравоТЭК»

За 15 лет присутствия на информационном рынке наши журналы и бюллетени стали незаменимым источником информации для специалистов всех отраслей ТЭК.

[media.lawtek.ru](http://media.lawtek.ru)



Школа «ПравоТЭК»

Организация практических семинаров: недра, нефтегаз, экология, электроэнергетика, налоги, оценка активов, конкуренция.

[school.lawtek.ru](http://school.lawtek.ru)



Международный форум «ПравоТЭК» (до 2008 года – Неделя «НефтьГазПраво/RusEnergyLaw») – ежегодное событие, посвященное актуальным правовым проблемам развития топливно-энергетического комплекса России и стран СНГ.

[conference.lawtek.ru](http://conference.lawtek.ru)