

Проектные работы оплачивает подрядчик – каковы последствия для заказчика и подрядчика

В последнее время в практике строительства все чаще стали появляться ситуации заключения многосторонних (тройственных) договоров на выполнение проектных работ. Конструкция заключаемых тройственных договоров следующая:

- заказчик по договору – заказчик строительства (далее – заказчик);
- подрядчик по договору – проектная организация (далее – проектировщик);
- плательщик по договору – подрядная строительная организация (далее – подрядчик).

Гражданский кодекс Республики Беларусь провозглашает принцип свободы договора. Поэтому, на первый взгляд, такие тройственные договоры нельзя признать незаконными. Однако при более детальном изучении данного вопроса правомерность заключения таких договоров вызывает сомнения.

Кроме того, для отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете необходимо разобраться, чем являются для подрядчика и заказчика работы проектировщика, оплаченные подрядчиком, и должны ли они отражаться в бухгалтерском и налоговом учете заказчика. Рассмотрим несколько ситуаций.

СИТУАЦИЯ 1. Подрядчик в процессе строительства объекта предложил заказчику внести изменения в проектную документацию в целях изменения (улучшения) ранее принятого проектировщиком проектного решения. Заказчик согласился на предложение подрядчика, но отказался оплачивать проектные работы по внесению изменений в проектную документацию.



В связи с заинтересованностью подрядчика в изменении проектной документации был заключен тройственный договор по приведенной выше схеме, и по окончании выполнения работ

подписан тройственный акт. Поскольку заказчик проектные работы не оплачивал, бухгалтер заказчика ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете этот акт не отражал. Подрядчик стоимость проектных работ отразил в составе затрат на выполнение строительных работ по договору. Проектировщик отразил выручку от выполнения проектных работ в установленном порядке. НДС был принят к вычету подрядчиком.

Правильно ли отражены операции в учете сторон?

Нет, неправильно. Объясним почему.

Статьей 72 Кодекса Республики Беларусь об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности (далее – Кодекс) установлено, что возведение, реконструкция, модернизация, техническая модернизация, капитальный ремонт, снос объекта, ремонтно-реставрационные работы (далее – строительное) осуществляются на основе разработанной, согласованной, прошедшей государственную строительную экспертизу (при необходимости) и утвержденной проектной документации, когда ее разработка является обязательной.

Положением о порядке разработки, согласования и утверждения градостроительных проектов, проектной документации, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 08.10.2008 № 1476, установлено, что разработка проектной документации на строительство выполняется на основании заключенного между заказчиком, застройщиком и проектировщиком договора подряда на выполнение проектных и изыскательских работ (далее – договор на проектирование).

Обязательным приложением к договору на проектирование является задание на разработку проектной документации (включая изменения в него), которое подготавливается заказчиком, застройщиком. Внесение изменений в утвержденную проектную документацию, связанных с принятием актов законодательства, выполнением дополнительных вариантов проектных решений, выявлением в ходе строительства объекта дополнительных объемов работ, производится по предложению заказчика, застройщика разработчиком проектной документации и оформляется дополнительным соглашением к договору на проектирование.

Приложением к Инструкции об осуществлении деятельности заказчика, застройщика, руководителя (управляющего) проекта, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 04.02.2014 № 4, определен перечень функций заказчика, застройщика и организационно-технических мероприятий по организации и обеспечению строительства. Среди этих функций: организация разработки проектной документации; обоснование необходимости и организация внесения изменений и (или) дополнений в утвержденную проектную документацию; повторное согласование и утверждение в установленном порядке изменений и (или) дополнений в утвержденную проектную документацию.

Согласно нормам Инструкции о порядке формирования фактической стоимости строительства объекта в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 30.05.2024 № 53, стоимость проектных работ включается заказчиком, застройщиком в стоимость объекта строительства в составе косвенных затрат и отражается на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Таким образом, проектная документация (в том числе и изменения, вносимые в нее) является результатом правоотношений, возникающих **из возмездного договора**, заключенного проектировщиком и заказчиком. Соответственно, обязательства по оплате проектных работ должен нести заказчик.

ВЫВОД. Произведенные по предложению заказчика (но по инициативе подрядчика) изменения проектной документации, принадлежащей заказчику, оплаченные подрядчиком, в целях бухгалтерского и налогового учета для заказчика рассматриваются как безвозмездно полученные денежные средства, а для подрядчика – как безвозмездно оплаченные (перечисленные) денежные средства.

Как известно, дарение между юридическими лицами запрещено, за исключением случаев, установленных Указом Президента Республики Беларусь от 01.07.2005 № 300 «О предоставлении безвозмездной спонсорской помощи» (далее – Указ № 300). Названным указом установлено, что юридические лица вправе предоставлять и получать безвозмездную (спонсорскую) помощь в виде денежных средств. Эта помощь предоставляется

безвозвратно на основе добровольности и только на цели, определенные в приложении 1 к Указу № 300.

Из всех целей предоставления безвозмездной (спонсорской) помощи, определенных Указом № 300, для анализируемой ситуации подходит одна – создание и (или) укрепление материально-технической базы. Однако Указом № 300 дано также определение термина «создание и (или) укрепление материально-технической базы получателя» – это поступление в адрес получателя денежных средств, иного имущества (движимого и (или) недвижимого), а также работ, услуг, способствующих улучшению материального обеспечения получателя.

По мнению автора, такую цель с натяжкой можно указать для заказчика, который финансирует строительство за счет собственных средств. Однако чаще всего подрядчики «в добровольно-принудительном порядке» оплачивают проектные работы по объектам бюджетного финансирования.

При предоставлении безвозмездной (спонсорской) помощи заключается договор. Помощь, предоставленная без заключения договора и на цели, не предусмотренные Указом, подлежит возврату спонсору в полном объеме.

На основании изложенного, по мнению автора, законность такого тройственного договора вызывает сомнение, что влечет за собой юридические последствия. Вместе с тем совершенные по такому договору хозяйственные операции подлежат отражению в учете.

Бухгалтерский учет.

Для *проектировщика* выполненные работы признаются выручкой в установленном порядке.

В бухгалтерском учете *подрядчика* безвозмездно перечисленная сумма денежных средств в оплату стоимости проектных работ (с учетом НДС) отражается в соответствии с пунктом 13 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102), по **дебету счета 90-10 и кредиту счета 51**.

В бухгалтерском учете *заказчика* стоимость полученных проектных работ отражается в общеустановленном порядке, а стоимость

безвозмездно полученных денежных средств согласно пункту 13 Инструкции № 102 учитывается в составе доходов по текущей деятельности, что отражается записями:

Д-т 08 – К-т 60 – на стоимость (без НДС) принятых заказчиком проектных работ;

Д-т 18 – К-т 60 – на сумму НДС, выделенного проектировщиком в первичном документе;

Д-т 60 – К-т 90-7 – на сумму денежных средств, полученных путем оплаты подрядчиком проектных работ (по стоимости с учетом НДС).

По окончании строительства заказчик, финансирующий строительство за счет собственных средств, всю сумму затрат со счета 08 включит в стоимость основного средства и (или) других активов.

А у заказчика, который финансирует строительство за счет средств бюджета, возникнет проблема, так как сумма затрат на строительство, учтенная по дебету счета 08, не будет равна сумме средств бюджета, направленных на финансирование строительства и учтенных по кредиту счета 76. При передаче объекта балансодержателю и закрытии оборотов по этим счетам дебетовое сальдо по счету 08 придется списать на расходы «бюджетного заказчика», которые не будут учитываться при налогообложении прибыли. Именно поэтому «бюджетные заказчики» и не хотят отражать в своем бухгалтерском учете стоимость приобретенных проектных работ!

Налоговый учет.

В отношении исчисления и вычета НДС в данной ситуации никаких особенностей нет. *Проектировщиком* НДС исчисляется в общеустановленном порядке. ЭСЧФ по исчисленному НДС выставляется в адрес покупателя работ согласно договору, то есть в адрес заказчика. *Заказчиком* НДС принимается к вычету в общеустановленном порядке в том отчетном периоде, на который приходится наиболее поздняя из следующих дат:

- дата отражения предъявленной суммы НДС в бухгалтерском учете по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам;

- дата отражения суммы НДС в книге покупок, если ведение книги покупок осуществляется плательщиком;

- дата подписания электронно-цифровой подписью ЭСЧФ, являющегося основанием для вычета суммы НДС (пункт 6 статьи 132 Налогового кодекса (далее – НК)).

У подрядчика по безвозмездно уплаченным денежным средствам НДС не исчисляется и к вычету не принимается.

При исчислении налога на прибыль безвозмездно уплаченные и безвозмездно полученные денежные средства включаются в состав внереализационных расходов и доходов соответственно. У заказчика безвозмездно полученные денежные средства согласно нормам подпункта 3.7 пункта 3 статьи 174 НК включаются в состав внереализационных доходов, увеличивающих налоговую базу по налогу на прибыль. При этом к безвозмездно полученным денежным средствам относятся полученные денежные средства в случае освобождения от обязанности их возврата. Такие доходы отражаются на дату освобождения от обязанности возврата денежных средств.

Таким образом, заказчик должен включить стоимость проектных работ, оплату которых произвел подрядчик, в состав внереализационных расходов в момент подписания акта приемки выполненных проектных работ, поскольку освобождение от их оплаты и освобождение от возврата денежных средств предусмотрено заключенным тройственным договором.

Перечень внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, определен пунктом 3 статьи 175 НК. Безвозмездно уплаченные денежные средства в этом перечне не поименованы. Следовательно, у подрядчика оплата стоимости проектных работ не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.



СИТУАЦИЯ 2. По условиям договора подрядчик обязан приобрести оборудование и смонтировать его на объекте строительства. Проектировщик в проектной документации указал один из аналогов того вида оборудования, которое требуется при строительстве объекта. Подрядчик приобрел оборудование, параме-

тры которого соответствуют всем эксплуатационнотехническим характеристикам и требованиям, и смонтировал его на объекте.

Во время приемки объекта в эксплуатацию представитель энергонадзора отказал в подписании документов, ссылаясь на то, что в проектной документации указано другое наименование оборудования, чем то, которое установлено подрядчиком.

Подрядчик предложил заказчику и проектировщику внести изменения в проектную документацию в части изменения наименования указанного в проектной документации оборудования на наименование уже смонтированного.

Однако заказчик отказался оплачивать работу проектировщика по внесению изменений в проектную документацию, в связи с чем подрядчику пришлось оплатить работу проектировщика собственными средствами. При этом также был заключен тройственный договор.

Как видно из описания ситуации, подрядчик в соответствии с условиями договора добросовестно исполнил свои обязательства, так как параметры приобретенного им оборудования соответствуют и эксплуатационно-техническим требованиям оборудования-аналога, и проектным решениям. Поэтому внесение изменений в проектную документацию не требовалось.

Вместе с тем, если заказчик принял решение удовлетворить требования представителя энергонадзора, то нужно учитывать, что, хотя они и адресованы подрядчику, фактически направлены на изменение утвержденной проектной документации, которая является активом, принадлежащим заказчику (стоимость проектных работ учтена на балансе заказчика на счете 08). Следовательно, изменение документации за счет средств подрядчика при заключении тройственного договора приводит, как и в первом примере, к безвозмездному получению-перечислению денежных средств.

То есть порядок отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете сторон полностью аналогичен тому, который приведен при рассмотрении первого примера.

В отношении подобных ситуаций во избежание разногласий сторон необходимо учитывать следующие нормы законодательства.

Нормами СН 1.02.02-2023 «Состав и содержание проектной документации», утвержденного постановлением Минстройархитектуры от 09.06.2023 № 57, определено, что в ведомостях (перечнях) и спецификациях оборудования приводят объем информации, достаточный для выполнения заказчиком всей процедуры закупки оборудования (перечень и количество (объем) закупаемых товаров, их потребительские и технические показатели (характеристики) в соответствии с требованиями, определенными ТНПА). В случае закупки оборудования с *техническими характеристиками и параметрами, отличающимися от приведенных в спецификациях оборудования, влияющими на технико-экономические показатели объекта, безопасность объекта и (или) влекущими увеличение сметной стоимости, в разработанную проектную документацию вносятся изменения по заданию заказчика на основании паспортных данных фактически закупленного оборудования, представляемых заказчиком.*

Таким образом, законодательство не содержит требований об обязательном совпадении наименований приобретенного по результатам процедуры закупки оборудования с наименованием оборудования, которое указано в проектной документации, поскольку проектная документация должна содержать потребительские и технические показатели (характеристики) закупаемых товаров, а не фирменное наименование оборудования. Исключение из данного правила составляют случаи, когда использование аналогов невозможно. Правомерность включения в проектную и конкурсную документацию фирменных наименований оборудования должна быть обоснована заказчиком.

Кроме того, законодательство не обязывает заказчика вносить изменения в проектную документацию в случае поставки подрядчиком оборудования, сопоставимого по техническим характеристикам, но с отличающимся названием и стоимостью, указанными в проектной документации.

Татьяна Коковкина,
научный сотрудник ОАО «НИИ Стройэкономика», аудитор