



УДК 347.73

Пономарева Дария Андреевна

Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева

Институт права и предпринимательства

Россия, Екатеринбург

dariya_ponomareva@bk.ru

Ponomareva Daria

Ural State Law University named after V.F. Yakovlev

Institute of Law and Business

Russia, Ekaterinburg

СПРАВЕДЛИВОСТЬ И ПРАВОМЕРНОСТЬ УМЕНЬШЕНИЯ ЦЕНЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРАКТА НА СУММУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПОД ВЗГЛЯДОМ РАЗНЫХ ИНСТАНЦИЙ

Аннотация: в данной статье рассматривается вопрос справедливости и необходимости учета налога на добавленную стоимость в цене государственного (муниципального) контракта и его последующей уплаты поставщику (исполнителю), который не является плательщиком указанного налога из-за применения специальных налоговых режимов. Автор анализирует практику применения законодательства в этой области и дает рекомендации для поставщиков.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, государственный контракт, упрощенная система, налогообложение, заказчик, поставщик.

THE FAIRNESS AND LEGALITY OF REDUCING THE PRICE OF A GOVERNMENT CONTRACT BY THE AMOUNT OF VALUE ADDED TAX UNDER THE GAZE OF DIFFERENT AUTHORITIES



Annotation: this article examines the issue of fairness and the need to take into account value added tax in the price of a state (municipal) contract and its subsequent payment to a supplier (contractor) who is not a payer of the specified tax due to the application of special tax regimes. The author analyzes the practice of applying legislation in this area and provides recommendations for suppliers.

Key words: value added tax, government contract, simplified system, taxation, customer, supplier.

Федеральный закон № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» [1] (далее – Закон № 44-ФЗ) в Российской Федерации функционирует уже практически 11 лет. За это время накопилось множество правовых проблем, которые требуют однозначного разрешения на доктринальном уровне. Одной из таких проблем является спорный вопрос о правомерности уменьшения цены государственного (муниципального) контракта (далее – госконтракт, контракт) на сумму налога на добавленную стоимость (далее – НДС) для победителя аукциона, применяющего упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), то есть не являющегося плательщиком НДС на основании ч. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации [2] (далее – НК РФ).

Дискуссионность проблемы обусловлена тем, что Закон № 44-ФЗ с одной стороны предусматривает, что условия участия в закупке равны для индивидуальных предпринимателей и обществ с ограниченной ответственностью, независимо от того, какой режим налогообложения они применяют. С другой стороны, тот же Закон № 44 - ФЗ в ст. 95 устанавливает императивное правило недопустимости изменения цены госконтракта как существенного его условия, за исключением некоторых случаев, перечисленных в ч. 1 указанной статьи в формате закрытого перечня.



Два этих нормативных элемента, несмотря на схожесть идей, на самом деле создают фундаментальное противоречие, поскольку разница применяемых налоговых режимов априорно ставит участников (поставщиков, подрядчиков) государственной закупки в неравное положение: если госконтракт выигрывает поставщик, находящийся на УСН, то выделенная сумма НДС в смете контракта к оплате не представляется, эта сумма считается его своеобразной прибылью. Это нарушает принцип конкуренции, закрепленный в ст. 8 Закона № 44-ФЗ, так как если бы тот же госконтракт выиграл поставщик, находящийся на общей системе налогообложения (далее – ОСНО), то выделенную сумму НДС он бы был обязан уплатить в бюджет.

Описанный пробел контрактного и налогового законодательства порождает наличие разнородной судебной и правоприменительной практики, а кроме того, непрекращающиеся дискуссии юристов и исследователей права о том, можно ли, а главное нужно ли считать неосновательным обогащением ту сумму НДС, которую поставщик на УСН получает в качестве дополнительной прибыли помимо основной сметной цены контракта?

Формально в данной проблеме следует выделить три вопроса:

1. Имеет ли правовое обоснование заказчик для уменьшения цены госконтракта на сумму НДС?

2. Должен ли поставщик на УСН, победивший в закупке, уплачивать НДС в бюджет?

3. Насколько признание части НДС в стоимости контракта для участника закупки, применяющего УСН, в качестве его прибыли соответствует принципу конкуренции с участником на ОСНО?

В поисках верного ответа на первый вопрос, стоит подчеркнуть, что в отношении него разные инстанции в основном сходятся в закономерном согласии: заказчик не имеет права уменьшать цену контракта на сумму НДС в случае, если его выигрывает поставщик, не имеющий обязанности уплачивать



НДС в силу применяемого специального налогового режима. Это обусловлено ч. 2 ст. 34 Закона № 44-ФЗ, содержащей правило о признании цены контракта твердой, не подлежащей изменению. Также данные выводы нашли свое подтверждение в многочисленной судебной практике, в частности в Определениях Верховного Суда Российской Федерации [3], [4]. Аналогичные выводы делают и нижестоящие суды [5].

Следует отметить, что в последнее время решения судов обладают более последовательной практикой поддержки налогоплательщиков по вопросу неправомерности уменьшения цены контракта на сумму НДС. Практика же Федеральной антимонопольной службы Российской Федерации (далее – ФАС РФ) напротив, не так однозначна. Так, например, 18 июня 2019 года ФАС РФ выпустила письмо, в котором указало на необходимость включать в проект госконтракта вариативное условие о цене "включая НДС / НДС не облагается" [6].

Однако, Верховный Суд Российской Федерации решением от 9 декабря 2019 года N АКПИ19-798 [7] признал указанное письмо ФАС недействительным с момента его принятия из-за превышения антимонопольным органом своих полномочий. Верховный Суд отметил, что данное письмо устанавливает обязательные правила, не предусмотренные законодательством, которые распространяются на широкий круг лиц и предполагают многократное использование. Но важно разобраться в логике принимаемого решения: суд признал недействительным именно форму акта в контексте несоответствия полномочиям ФАС РФ, а не само содержание. В то же время это не может свидетельствовать о согласии с позицией ФАС РФ, особенно учитывая, что на данный момент продолжают возникать подобные споры, в том числе на уровне Верховного суда, содержание которых однозначно. Так, например, в недавнем определении Верховного Суда Российской Федерации от 04 марта 2024 года № 306-ЭС24-2517 [8] помимо очередного подтверждения неправомерности



уменьшения цены контракта заказчиком на сумму НДС для поставщика, находящимся на УСН, было также указано и на природу той суммы НДС, которую поставщик не уплачивает в силу своего специального режима налогообложения. Так, Верховный суд заявляет, что для подрядчика, применяющего УСН, суммы НДС, уплаченные им при покупке товаров (работ, услуг), являются именно частью его издержек. Сумма НДС учитывается в стоимости товаров (работ, услуг), приобретаемых поставщиком на УСН. Это отчасти отвечает на вопрос касательно справедливости и необходимости уплаты поставщиком НДС. В данном контексте будет актуально апеллировать к статье Рахимова Э.Х. и Морина А.В. [9], в которой авторы напоминают, что правомерность исчисления и уплаты поставщиком в бюджет НДС не входит в компетенцию заказчика, а установленная цена контракта является всего лишь обязательством заказчика оплатить контракт в установленном размере при надлежащем его исполнении. Стоимость любой сделки подразумевает изначально лишь обязанность стороны сделки уплатить ее в полном объеме.

Если с вопросом об уменьшении цены контракта на сумму НДС все более или менее однозначно, то по вопросу обязанности уплаты данного налога поставщиком, применяющим УСН, существует более неоднородная практика.

Министерство финансов Российской Федерации неоднократно отмечало [10], что платить налог не потребуется, даже если в платежном поручении заказчик выделит НДС. Федеральная налоговая служба Российской Федерации (далее – ФНС РФ) придерживается подобного подхода, например, изложенного в Письме от 08.11.2016 № СД-4-3/21119@ [11]: обязанность у поставщика на УСН уплатить НДС в бюджет согласно положениям главы 21 НК РФ не возникает, даже если он принимает оплату в соответствии с условиями контракта, где выделена сумма НДС. В такой ситуации сумма НДС, которая учтена Заказчиком при определении цены, будет дополнительной прибылью участника закупки. Позиция Министерства экономического развития



Российской Федерации также схожа с позицией Министерства финансов Российской Федерации [12].

На уровне судебной практики в данном вопросе возникает больше разногласий. Так, Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 [13], Определение ВАС РФ от 21.02.2012 № ВАС-1045/12 [14] декларирует обязанность уплаты НДС в бюджет даже в случае, если оплату по госконтракту принимает поставщик, находящийся на УСН. Однако в последнее время более распространены судебные решения [15][16], которые указывают на то, что указание в цене контракта НДС, не влечет безусловную обязанность для участника закупки на УСН по его уплате.

Рассуждения исследователей также не отмечается консенсусом в данном вопросе. Так, например, Костюкова А.В., Костюкова П.А. в своей статье “Государственный контракт и НДС: Актуальные вопросы судебной практики” [17] приходят к выводу о том, что учтенная в цене работ сумма НДС обязательна к уплате в бюджет вне зависимости от применяемой системы налогообложения, в таком случае не будет возникать неосновательного обогащения.

Если рассуждать о том, является ли сумма НДС в госконтракте неосновательным обогащением поставщика, находящегося на УСН, то возникает целая цепочка аргументов, представленных ниже.

Ситуация, когда поставщик на ОСНО уплачивает полученный в составе оплаты за выполнение госконтракта НДС в бюджет Российской Федерации, а поставщик на УСН эту же сумму получает в виде дополнительной прибыли (из-за отсутствия обязанности по уплате НДС), является формально несправедливой, поскольку противоречит принципу конкуренции в закупочных процедурах, закрепленному в ст. 8 Закона № 44-ФЗ. Первый участник закупки находится в более невыгодном положении по отношению ко второму на основании безотносительного критерия: выбранная система налогообложения. Это может в перспективе снижать мотивацию крупных компаний, имеющих репутацию и



трудовые, материальные ресурсы в определенной сфере (ведь переход на ОСНО связан отчасти и с большим уровнем выручки, что свидетельствует о значимости и востребованности субъекта бизнеса) к участию в государственных закупках, на финансирование которых выделяется ежегодно порядка 7% государственного бюджета [18]. Последний факт свидетельствует о востребованности работ в области государственных закупок.

Ко всему прочему, если поставку по государственному контракту выполняет поставщик, находящийся на ОСНО, то он уплачивает НДС в бюджет Российской Федерации, в отличие от поставщика, находящегося на УСН. Как справедливо отмечал в своей статье С.А.Черепанов [19] – одной из целей законодательства в сфере закупок, равно как и бюджетного законодательства, выступает экономия бюджетных средств, что следует из буквального толкования ст. 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации [20] и ст. 6 Закона № 44-ФЗ. Таким образом, создание дополнительных льгот поставщику, находящемуся на УСН, при обильном наличии их и вне госконтракта, влечет за собой нарушение принципа экономии бюджетных средств.

Но в то же время следует упомянуть и об обратной стороне: требование уплаты НДС от участника, применяющего УСН, является явной дискриминацией прав поставщика, который находится на УСН, поскольку, если он в своей деятельности уплачивает НДС, то у него отсутствует право на его возмещение. Таким образом, у исполнителя, находящегося на УСН, обязанность уплаты НДС может присутствовать, а право на его возмещение - нет. Налоговая нагрузка в данной ситуации полностью ложится на исполнителя. При этом, обязанность уплатить НДС в бюджет прямым платежом есть ни что иное как двойное налогообложение. Экстраполируя данную ситуацию на поставщика, применяющего ОСНО, необходимо указать на то, что хоть у него и имеется обязанность по уплате НДС в бюджет из полученной оплаты по госконтракту, но вместе с тем у него имеется и возможность получить вычет в порядке,



установленным ст. 172 НК РФ. Это в какой-то степени выравнивает положение поставщиков, находящихся на разных системах налогообложения в отличие от ситуации, если бы выходом из проблемы законодатель посчитал наделением обязанности поставщика на УСН уплачивать НДС без права восстановления данной суммы.

Исходя из изученных позиций правоприменительных и контрольных органов относительно учета НДС в стоимости государственных (муниципальных) контрактов, я предлагаю выделить актуальные рекомендации для участников государственных закупок, применяющих специальный налоговый режим, исключаящий обязанность по уплате НДС в бюджет Российской Федерации.

В данном контексте я апеллирую к статье Абсолямова Р.Г. и Денисова А.А. “К вопросу об учете НДС в цене государственного (муниципального) контракта на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, заключаемого в целях обеспечения государственных (муниципальных) нужд” [21, с. 5], где в качестве рекомендации поставщику авторы указали на возможность направить заказчику протокол разногласий с приложением документов, подтверждающих освобождение от обязанности по уплате НДС. На практике данная модель поведения поставщика может иметь риски, поскольку в некоторых случаях может привести к наложению санкций, таких как включение его в Реестр недобросовестных поставщиков (далее – РНП), что и было предметом рассмотрения Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 23 сентября 2019 N 306-ЭС19-15999 [22]. В указанном судебном решении отмечено, что направление протокола разногласий носит сугубо формальный и принципиальный характер, его незаключение не является основанием для одностороннего отказа от подписания контракта как со стороны заказчика, так и со стороны исполнителя. Следовательно, если заказчик уклоняется от заключения протокола разногласий, целью которого является исключить



формулировку “включая НДС” из проекта контракта, то следует подписывать контракт в том виде, в котором он был дан изначально, т.е. с учетом формулировки “включая НДС”, поскольку, как указал Верховный Суд в Определении выше, если заказчик указал цену с НДС, контракт должен быть заключен на этом условии.

Главной рекомендацией поставщику, способной обезопасить его от излишнего расходования денежных средств на оплату НДС, является невыставление заказчику счет-фактуру с выделенной суммой НДС, поскольку данное действие автоматически расценивается за демонстрацию готовности уплатить НДС, даже если поставщик такой обязанности не имеет в силу своего специального налогового режима. В силу ч.1 ст.169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

Если организация по собственной инициативе выставит заказчику счет-фактуру с выделенной суммой налога, в дальнейшем она будет обязана перечислить сумму налога в бюджет, что подтверждает Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 N 17-П [23]. Хотя Тютин Д.В. в “Налоговое право: Курс лекций” [24] рассуждает о том, что если налогоплательщик УСН ошибочно уплатит НДС в бюджет, он сможет его вернуть без каких-либо особенностей, поскольку данный налог он в общем случае уплачивать не обязан. Однако в настоящее время не возникало судебных решений в пользу налогоплательщика на УСН, который случайно бы уплатил сумму НДС, выделив ее в счет-фактуре заказчику, поскольку незнание официально опубликованного закона не освобождает от ответственности за его несоблюдение, как следует из ч. 2 ст. 15 Конституции Российской Федерации



[25], поэтому налогоплательщику будет сложно доказать именно ошибочность уплаты НДС.

В завершение статьи следует рассмотреть указанную проблему более глобально, в доктринальных категориях и их связях. Необходимо констатировать неочевидный пробел контрактного и налогового права, заключающийся в противоречии норм о равенстве всех участников государственной закупки, независимо от выбранной системы налогообложения, и одновременно об усеченном налоговом бремени участника, находящегося на упрощенной системе налогообложения. Указанная коллизия совокупности норм из разных отраслей права свидетельствует о том, что на данный момент принцип конкуренции, заключающийся в обеспечении равных условий для всех участников закупки, функционирует слабо. Законодателю предстоит окончательно закрепить решение данного вопроса в нормативно-правовых актах во избежание расширительного и ограничительного толкования существующих норм участниками закупки.

Список литературы:

1. Федеральный закон "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" от 05.04.2013 N 44-ФЗ // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 29.03.2024).
2. Налоговый кодекс РФ (часть 2) 05.08.2000 года N 117-ФЗ // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 29.03.2024).
3. Определение Верховного Суда РФ от 26.06.2015 N 306-КГ15-7929 по делу N А65-16826/2014 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.03.2024).



4. Определение Верховного Суда РФ от 25.08.2016 № 310-КГ16-10142 по делу № А14-14925/20152 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.03.2024).

5. Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 09.06.2016 № Ф08-3551/2016 по делу № А53-24060/20153, от 21.07.2016 N Ф08-4781/2016 по делу N А32-32818/2015 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.03.2024).

6. Письмо Федеральной антимонопольной службы от 18.06.2019 г. N ИА/50880/19 "О разъяснении положений Федерального закона N 44-ФЗ в части заключения государственного контракта с победителем закупки, применяющим упрощенную систему налогообложения" // СПС "КонсультантПлюс". <http://www.consultant.ru> (дата обращения 30.03.2024).

7. Решение Верховного суда РФ от 09.12.2019 г. N АКПИ19-798 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.03.2024).

8. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 04 марта 2024 года № 306-ЭС24-2517 по делу N А57-15888/2020 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.03.2024).

9. Рахимов Э.Х., Морин А.В. НДС в контрактной системе: проблемы правоприменения // Вестник УЮИ. 2020. №2 (88). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nds-v-kontraktnoy-sisteme-problemy-pravoprimeneniya> (дата обращения: 30.03.2024).

10. Письмо Минфин РФ от 18.11.2014 N 03-07-14/58618, от 11.09.2020 г. N 24-01-07/80101, от 05.03.2020 г. N 24-01-08/16632, от 07.05.2020 г. N 24-01-06/36900, от 28.02.2020 г. N 24-01-06/14838 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.03.2024).

11. Письмо ФНС России от 08.11.2016 N СД-4-3/21119@ // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.03.2024).



12. Письма Минэкономразвития России от 11.04.2016 г. N Д28и-900, от 29.07.2015 г. N ОГ-Д28-10154, от 16.07.2015 г. N Д28и-2217 // СПС "КонсультантПлюс". URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.04.2024).

13. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.04.2024).

14. Определение ВАС РФ от 21.02.2012 N ВАС-1045/12 по делу N А40-131937/10-59-1153 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.04.2024).

15. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.05.2019 N 305-ЭС19-391 по делу N А40-88142/2018 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).

16. Определение Верховного Суда РФ от 23.09.2019 № 306-ЭС19-15999 по делу № А12-25318/2018 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).

17. Костюкова Алина Владимировна, Костюкова Полина Алексеевна Государственный контракт и НДС: Актуальные вопросы судебной практики // Управленческое консультирование. 2017. №3 (99). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/gosudarstvennyy-kontrakt-i-nds-aktualnye-voprosy-sudebnoy-praktiki> (дата обращения: 02.04.2024)

18. Gozakaz.ru [Электронный ресурс] // URL: <https://gozakaz.ru/likbez-zachey-schet-zakupayut-tru-po-44-fz-i-po-223-fz/>.

19. Черепанов С.А. Освобождение от уплаты НДС в рамках специального налогового режима как возможное препятствие для участия лица в закупках, проводимых с целью обеспечения государственных и муниципальных нужд // Налоги и налогообложение. 2019. N 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osvobozhdenie-ot-uplaty-nds-v-ramkah-spetsialnogo->



nalogovogo-rezhima-kak-vozmozhnoe-prepyatstvie-dlya-uchastiya-litsa-v-zakupkah
(дата обращения: 03.04.2024).

20. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 26.02.2024) // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.04.2024).

21. Абсолямов Р.Г., Денисова А.А. К вопросу об учете НДС в цене государственного (муниципального) контракта на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, заключаемого в целях обеспечения государственных (муниципальных) нужд // Налоги. 2021. N 4. С. 5

22. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 23.09.2019 N 306-ЭС19-15999 по дел № А12-25318/2018 // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.04.2024).

23. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 N 17-П "По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Камснаб". // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.04.2024).

24. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.04.2024).

25. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // СПС КонсультантПлюс <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.04.2024).