

Рекомендации по применению положений Закона № 44-ФЗ в части заключения и порядка оплаты по контракту подрядчику, применяющему упрощенную систему налогообложения

Законодательство Российской Федерации о публичных закупках, основу которого составляют Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (Закон № 44-ФЗ) и Федеральный закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (Закон № 223-ФЗ), продолжает совершенствоваться быстрыми темпами. Многочисленные изменения, содержащие ряд новаций, в своей совокупности демонстрируют отсутствие должной проработанности ряда концептуальных проблем, к одной из которых справедливо можем отнести проблему учета НДС при заключении и исполнении контракта с контрагентом, применяющим упрощенную систему налогообложения (УСН).

Несмотря на то что законодательство о налогах конкретное и понятное, при применении норм гражданского и публичного права в сфере публичных закупок в части контрактных правоотношений с контрагентом, применяющим УСН в последнее время вызывают все большее внимание со стороны контрольных и надзорных органов.

Исследовав правоприменительную практику по рассматриваемому вопросу, а также получив ответы на запросы от центрального аппарата ФАС России, ФНС России и регулятора (Минфин России) хотим обратить ваше внимание на основные случаи, которые квалифицируются различными органами в качестве нарушений и дадим свои рекомендации по единообразному подходу практики применения законодательства о контрактной системе.

Общие положения

В силу Закона № 44-ФЗ участником закупки может быть любое юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, формы собственности, места нахождения и места происхождения капитала, или любое физическое лицо, в том числе зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя (исключения определены Федеральным законом от 14.07.2022 № 255-ФЗ).

Таким образом, любой участник закупки, в том числе освобожденный от уплаты НДС и применяющий УСН, вправе участвовать в закупках.

Частью 1 статьи 34 Закона № 44-ФЗ установлено, что контракт заключается на условиях, предусмотренных извещением об осуществлении закупки или приглашением, документацией о закупке, заявкой участника закупки, с которым заключается контракт (за исключением случаев, в которых в соответствии с Законом № 44-ФЗ извещение об осуществлении закупки или приглашение, документация о закупке, заявка не предусмотрены).

В соответствии с частью 2 статьи 34 Закона № 44-ФЗ при заключении контракта указывается, что цена контракта является твердой и определяется на весь срок исполнения контракта, а в случае, предусмотренном частью 24 статьи 22 Закона № 44-ФЗ, указываются цены единиц товара, работы, услуги и максимальное значение цены контракта, а также в случаях, установленных Правительством Российской Федерации, указываются ориентировочное значение цены контракта либо формула цены и максимальное значение цены контракта, установленные заказчиком в извещении об осуществлении закупки, документации о закупке (в случае, если Законом № 44-ФЗ предусмотрена документация о закупке).

При исполнении контракта изменение его условий не допускается, за исключением случаев, предусмотренных Законом № 44-ФЗ.

Победитель при формировании своего ценового предложения предлагает цену контракта с учетом всех накладных расходов, а также налогов и сборов, которые он обязан уплатить в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

Сумма, предусмотренная контрактом за выполненный объем работ, должна быть уплачена участнику закупки, с которым заключается контракт, в установленном контрактом размере.

Вместе с тем, зная вышеназванные законодательные основы заказчики при закупке подрядных работ сталкиваются с рядом вопросов:

1. Какие условия об НДС включить в проект контракта?

Когда вы разрабатываете проект контракта для конкурентной закупки, вы не можете заранее знать, будет ли ваш контрагент плательщиком НДС.

В таком случае, по мнению Минфина России, **можно предусмотреть вариативную формулировку условия о цене контракта** (письмо Минфина России от 04.08.2020 № 24-01-06/68190). Она используется в некоторых типовых контрактах. Например, в типовом контракте на оказание услуг по диагностике, ТО и ремонту автотранспорта (приказ Минпромторга России от 07.04.2020 № 1152).

Пример формулировки

Цена контракта составляет _____ (_____) руб. __ коп., в том числе НДС 20%, что составляет _____ (_____) руб. __ коп. / НДС не облагается в связи с применением поставщиком упрощенной системы налогообложения.

Кроме того, допустимо устанавливать такое условие: **«если контракт заключается с лицом, не являющимся в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах плательщиком НДС, цена**

контракта НДС не облагается». Эта формулировка условия о цене контракта используется, например, в типовых условиях контрактов: на выполнение работ по строительству, реконструкции, капитальному ремонту, сносу объекта капитального строительства (постановление Правительства РФ от 29.06.2023 № 1066); на выполнение проектных и (или) изыскательских работ (приказ Минстроя России от 14.01.2020 № 10/пр); на ремонт автомобильных дорог, искусственных дорожных сооружений (постановление Правительства РФ от 08.04.2023 № 572).

Пример формулировки

Цена контракта является твердой, определена на весь срок исполнения контракта, за исключением случаев, установленных законодательством Российской Федерации. Цена контракта (цена работ) составляет _____ рублей __ копеек с учетом налога на добавленную стоимость по налоговой ставке _____ процентов, а в случае если контракт заключается с лицами, не являющимися в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах плательщиками налога на добавленную стоимость, цена контракта налогом на добавленную стоимость не облагается.

Полагаем, такие варианты позволят вам избежать спора о цене контракта при его заключении, а также претензий со стороны контрольных органов (решение Краснодарского УФАС России от 02.10.2023 № 1030/2023 по делу № 023/06/51-5010/2023).

Обратите внимание: если вы **обязаны использовать** типовые контракты (типовые условия контрактов), то применять нужно те формулировки, которые установлены в них. Пока такие условия не утвердило Правительство РФ применяются условия типовых контрактов и типовые условия контрактов, утвержденные до 1 января 2022 г., в части, не противоречащей Закону № 44-ФЗ (п. 12 ст. 8 Федерального закона от 02.07.2021 № 360-ФЗ, п. 4 информационного письма Минфина России от 14.02.2022 № 24-01-09/10138).

2. Как указать НДС при заключении контракта?

Когда вы заключаете контракт с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), вы, как правило, заранее знаете, является ли он плательщиком НДС или применяет УСН. Если плательщик НДС, предусмотрите в контракте, что цена включает НДС. Если ваш контрагент применяет УСН, вы можете указать в контракте, что операции по нему НДС не облагаются, за исключением случая применения типовых условий контракта, в которых отсутствует вариативность указания НДС (постановление Правительства РФ от 29.06.2023 № 1066, приказ Минстроя

России от 14.01.2020 № 10/пр, постановление Правительства РФ от 08.04.2023 № 572).

Однако, когда речь идет о заключении контракта по результатам конкурентной закупки, то, как уже выше указано, контракт заключается на условиях, предусмотренных извещением об осуществлении закупки или приглашением, документацией о закупке, заявкой участника закупки, с которым заключается контракт (за исключением случаев, в которых в соответствии с Законом № 44-ФЗ извещение об осуществлении закупки или приглашение, документация о закупке, заявка не предусмотрены).

Победитель при формировании своего ценового предложения предлагает цену контракта с учетом всех накладных расходов, а также налогов и сборов, которые он обязан уплатить в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

При исполнении контракта изменение его условий не допускается, за исключением случаев, предусмотренных Законом № 44-ФЗ.

Таким образом, в соответствии с положениями Закона № 44-ФЗ контракт заключается и оплачивается заказчиком по цене участника закупки, с которым заключается контракт, вне зависимости от применяемой им системы налогообложения.

Сумма, предусмотренная контрактом за выполненный объем работ, должна быть уплачена участнику закупки, с которым заключается контракт, в установленном контрактом размере.

Корректировка заказчиком цены контракта, предложенной юридическим лицом, применяющим упрощенную систему налогообложения, при осуществлении закупок товаров, работ, услуг, а также при заключении государственного или муниципального контракта с таким участником закупки действующими нормами Закона № 44-ФЗ не предусмотрена (Определение Верховного Суда РФ от 08.06.2022 № 303-ЭС22-7854 по делу № А51-1209/2021, письма Минфина России от 14.03.2023 № 24-06-06/21248, от 15.08.2022 № 03-07-11/79299, от 12.05.2020 № 24-01-08/38165, от 15.05.2019 № 24-01-07/34829. Аналогичный вывод следует из Определения Верховного Суда РФ от 08.02.2021 № 305-ЭС20-18251, п. 41 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ № 3 (2019)).

3. Можно ли применять коэффициенты, заменяющие НДС?

Производить замену НДС на договорной коэффициент при исполнении контракта законом не допускается! Убедительно не рекомендуем заказчикам производить замену. Применение заказчиками индекса твердой договорной цены на сметные работы на законодательном уровне не регламентировано.

Контрольными и судебными органами, осуществляющими проверку исполнения контрактов, расценивается применение коэффициентов в качестве произвольного включения в структуру цены контракта, что противоречит требованиям части 1 статьи 8, части 1 статьи 34 Закона № 44-ФЗ.

(постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.08.2022 по делу № А32-58943/2021, оставленное в силе определением Верховного Суда РФ от 05.12.2022 № 308-ЭС22-23059, Определение Верховного Суда РФ от 08.06.2022 № 303-ЭС22-7854 по делу № А51-1209/2021).

Соответственно, предложение контрагента по замене суммы НДС в сметных расчетах на некий коэффициент может привести заказчиков к очень негативным последствиям. Имейте в виду, что уже встречаются случаи возбуждения уголовных дел по данному поводу в отношении должностных лиц заказчиков.

4. Как оплатить контракт, исполненный упрощенцем

Необходимо отметить, что согласно пункта 2 и 3 статьи 346.11 главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ (НК РФ) организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с законодательством.

На основании пункта 3 статьи 169 главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ составлять счета-фактуры обязаны налогоплательщики НДС при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения НДС в соответствии с главой 21 Кодекса (за исключением операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 Кодекса).

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, не являющиеся налогоплательщиками НДС в связи с применением упрощенной системы налогообложения, при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) составлять счета-фактуры не должны.

При этом в случае выставления лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, покупателю товаров (работ, услуг) счета-фактуры с выделением суммы НДС, сумма НДС, указанная в этом счете-фактуре, подлежит уплате в бюджет в полном объеме (подпункт 1 пункта 5 статьи 173 Кодекса).

Учитывая изложенное, обязанность по уплате НДС в бюджет возлагается на исполнителя работ, применяющего упрощенную систему налогообложения, только в случае выставления таким исполнителем покупателю (заказчику) работ счета-фактуры с выделением суммы НДС.

Пунктом 5 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 разъяснено, что возникновение в указанном случае обязанности по перечислению в бюджет НДС не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов. На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания пункта 5 статьи 173

НК РФ определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты приведенной нормой либо иными положениями главы 21 НК РФ не предусмотрена (аналогичная правовая позиция выражена в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 № 17-П, Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ в определениях от 30.05.2019 № 305-ЭС19-391 и от 08.02.2021 № 305-ЭС20-18251, письмах Минфина РФ от 01.12.2022 №24-06-06/117660, ФАС России от 21.12.2022 № ПИ/115079/22 и, наконец, поставила «жирную» точку понимания в своем письме ФНС России от 26.05.2023 № СД-4-3/6648).

Принятие решения относительно выставления счета-фактуры и соответственно по уплате НДС является правом, а не обязанностью подрядчика, применяющего УСН.

Примечание: в ЕИС при осуществлении электронной приемки подрядчик имеет возможность выбрать оформление только документа о приемке либо дополнительно с формированием счета-фактуры.

Дополнительно отмечаем, что приказом Минстроя России от 23.12.2019 № 841/пр утверждена Методика составления сметы контракта, предметом которого являются строительство, реконструкция объектов капитального строительства (далее - Методика), которая определяет общие правила составления сметы указанного контракта при его заключении и внесении изменений в такой контракт в соответствии с законодательством Российской Федерации о контрактной системе.

Пунктом 8 Методики предусмотрено, что внесение изменений в смету контракта осуществляется в соответствии с пунктами 9 - 12, 14, 14.1, 14.2 и 14.3 Методики в случаях, установленных Законом № 44-ФЗ.

Рекомендуемый образец сметы контракта приведен в приложении № 1 к Методике.

Согласно примечанию к образцу сметы «Сумма НДС (ставка %) по позициям» указывается отдельно для позиций сметы контракта, для которых НДС имеет различные значения.

В отношении оборудования указывается стоимость без НДС и стоимость с НДС в формате «стоимость без НДС (стоимость с НДС)» (примечанию к образцу сметы).

Обращаем внимание, что Законом № 44-ФЗ не регулируются вопросы, связанные с документальным оформлением приемки выполненных работ, в частности с унифицированной формой первичной учетной документации КС-2, КС-3.

Кроме того, сообщаем, что в соответствии со статьей 31 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Закон № 402-ФЗ) признан утратившим силу Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», устанавливавший принятие к учету первичных учетных документов, составленных по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, в том числе по

учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденных постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 № 100 (формы КС-2, КС-3, КС-6а, КС-14).

Частью 3 статьи 9 Закона № 44-ФЗ установлено, что первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания.

При этом частью 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ установлены обязательные реквизиты первичного учетного документа.

Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных.

Учитывая изложенное, под документом приемки понимается оформленный и подписанный заказчиком документ, в котором отражен факт хозяйственной жизни - приемка результатов исполнения контракта (отдельного этапа) и оплата их заказчиком. Заказчику, при осуществлении приемки необходимо уделять особое внимание на сформированные подрядчиком документы на предмет замены НДС в цене на какой-либо коэффициент.

Резюмируя вышесказанное, отмечаем еще раз, что указание заказчиком при заключении в контракте цены, включающей НДС, не является нарушением и не возлагает на участника закупки, применяющего упрощенную систему налогообложения, безусловной обязанности по исчислению и уплате НДС. Такого рода обязанность может возникнуть лишь при выставлении налогоплательщиком по своей инициативе счета-фактуры с выделенной в нем суммой налога.