Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

"Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение", 2016, N 6

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ (МУНИЦИПАЛЬНЫЙ) КОНТРАКТ, УСН И НДС

По общему правилу "упрощенцы" не являются плательщиками НДС. Означает ли это, что государственный (муниципальный) заказчик может уменьшить предложенную победителем закупки цену контракта на сумму НДС? Обязан ли поставщик (подрядчик, исполнитель) возвращать сумму налога, если такое требование предъявлено заказчиком в связи с указанием органа финансово-бюджетного контроля? Вправе ли организация требовать увеличения цены контракта на сумму НДС, если в период исполнения контракта она перешла с УСН на ОСН?

Единодушие чиновников

Минэкономразвития неоднократно сообщало, что с учетом положений ч. 10 ст. 70 и ч. 14 ст. 78, а также ч. 1 ст. 54 и ч. 17 ст. 83 Закона N 44-ФЗ [<1>](#P11) по результатам аукциона, конкурса, запроса предложений контракт заключается и оплачивается заказчиком по цене победителя закупок вне зависимости от применяемой им системы налогообложения. При заключении контракта указывается, что цена контракта является твердой и определяется **на весь срок исполнения контракта**. Сумма, предусмотренная контрактом за выполненный объем работ, должна быть выплачена победителю закупок в установленном контрактом размере (см. Письма от 05.02.2016 N ОГ-Д28-1860, от 29.07.2015 N ОГ-Д28-10154, от 16.07.2015 N Д28и-2217, от 16.03.2015 N Д28и-741, от 12.12.2014 N Д28и-2787).

--------------------------------

<1> Федеральный закон от 05.04.2013 N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд".

К сведению. Исключением являются случаи, перечисленные в ст. 95 "Изменение, расторжение контракта" Закона N 44-ФЗ, или когда соответствующие изменения предусмотрены документацией о закупке и контрактом (Письмо Минэкономразвития России от 31.10.2014 N Д28и-2337).

В остальных случаях заказчик не вправе корректировать цену контракта, предложенную юридическим лицом, применяющим УСН, при осуществлении закупок, а также при заключении государственного или муниципального контракта (Письмо Минэкономразвития России от 07.10.2015 N Д28и-2906).

Полагаем, на основе изложенного можно сделать следующие выводы:

1) заказчик не вправе уменьшить предложенную победителем-"упрощенцем" цену на сумму НДС;

2) изменение налогового режима в течение срока действия контракта (переход с УСН на ОСН либо с ОСН на УСН) не влечет изменения цены контракта.

Подтверждение сказанному можно найти:

- в Письме Минфина России от 05.09.2014 N 03-11-11/44793, в котором указано: при оплате товаров (работ, услуг), поставляемых (выполняемых, оказываемых) в рамках муниципального контракта, заключенного с победителем, применяющим УСН, уменьшение цены контракта на сумму НДС не производится и поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги) оплачиваются по цене, указанной в контракте;

- в Письме ФАС России от 21.08.2014 N АЦ/33651/14, согласно которому сумма НДС признается прибылью победителя торгов, не являющегося плательщиком такого налога. Вместе с тем цена контракта может быть снижена по соглашению сторон, в том числе на сумму НДС, при условии согласия поставщика (подрядчика, исполнителя) на снижение цены контракта;

- в Письме Минфина России от 20.03.2016 N 02-02-15/17135: если контракт содержит условие о том, что стоимость поставки товара (выполненной работы, оказанной услуги) не облагается НДС, но при исполнении контракта правовое положение поставщика (подрядчика, исполнителя) изменилось и получаемая им от заказчика сумма должна учитываться в базе по НДС [<2>](#P24), условия контракта требуется уточнить. При этом необходимо исходить из того, что цена контракта является твердой и **определяется на весь срок исполнения**.

--------------------------------

<2> То есть речь идет о переходе поставщика (подрядчика, исполнителя) с УСН на ОСН.

Обратите внимание! Наличие в проекте контракта выделенной суммы НДС не означает нарушения прав участника-"упрощенца". Такая конкурсная документация не содержит ограничения заключения контракта со "спецрежимником". Попытка доказать обратное не увенчается успехом (Решение ФАС России от 26.11.2015 по делу N К-1628/15).

С учетом позиции чиновников порядок действий сторон в обобщенном виде при заключении и исполнении государственного (муниципального) контракта может быть представлен следующим образом (исходим из того, что поставщик, подрядчик, исполнитель не заинтересованы в уменьшении цены контракта):

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Заказчик размещает проект контракта с выделенной суммой НДС │

└─────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Участник закупки применяет УСН │

└─────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Победитель направляет заказчику протокол разногласий с указанием цены │

│ контракта без выделения НДС │

└─────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Стороны заключают контракт без выделения НДС │

└─────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Поставщик (подрядчик, исполнитель) на протяжении периода исполнения │

│ контракта остается на УСН │

└─────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Заказчик уплачивает цену договора, не включающую в себя НДС (поставщик, │

│ подрядчик, исполнитель НДС не начисляют) │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Обратите внимание! Если заказчик не согласился принять предложенную победителем формулировку пункта контракта, исключающую выделение НДС из цены контракта, организация может воспользоваться правом на судебную защиту. Как следует из Определения ВС РФ от 16.03.2015 N 304-ЭС15-3471 по делу N А75-4212/2013, в суд можно подать иск к администрации об урегулировании разногласий, возникших при заключении контракта на выполнение работ, а именно: пункт <...> контракта изложить в редакции организации с указанием цены контракта без выделения из нее суммы НДС.

Далее - ситуации, когда применяемая победителем система налогообложения изменилась.

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Заказчик размещает проект контракта с выделенной суммой НДС │

└──────────────────┬─────────────────────────────────────┬─────────────────┘

 \│/ \│/

┌────────────────────────────────────┐┌────────────────────────────────────┐

│ Участник закупки применяет УСН ││ Участник закупки применяет ОСН │

└──────────────────┬─────────────────┘└──────────────────┬─────────────────┘

 \│/ \│/

┌────────────────────────────────────┐┌────────────────────────────────────┐

│ Победитель направляет заказчику ││ - │

│ протокол разногласий с указанием ││ │

│ цены контракта без выделения НДС ││ │

└──────────────────┬─────────────────┘└──────────────────┬─────────────────┘

 \│/ \│/

┌────────────────────────────────────┐┌────────────────────────────────────┐

│ Стороны заключают контракт без ││ Стороны заключают контракт с │

│ выделения НДС ││ выделенной суммой НДС │

└──────────────────┬─────────────────┘└──────────────────┬─────────────────┘

 \│/ \│/

┌────────────────────────────────────┐┌────────────────────────────────────┐

│ Поставщик (подрядчик, исполнитель) ││ Поставщик (подрядчик, исполнитель) │

│ переходит на ОСН (утрачивает право ││ переходит на УСН │

│ на применение УСН) ││ │

└──────────────────┬─────────────────┘└──────────────────┬─────────────────┘

 \│/ \│/

┌────────────────────────────────────┐┌────────────────────────────────────┐

│Стороны вносят изменения в контракт:││Стороны вносят изменения в контракт:│

│ цена контракта не изменяется, но из││ цена не изменяется, но НДС не │

│ нее выделяется НДС ││ выделяется │

└──────────────────┬─────────────────┘└──────────────────┬─────────────────┘

 \│/ \│/

┌────────────────────────────────────┐┌────────────────────────────────────┐

│ Заказчик уплачивает цену договора, ││ Заказчик уплачивает цену договора, │

│ включающую в себя сумму НДС, ││не включающую в себя НДС (поставщик,│

│ подлежащую уплате в бюджет ││ подрядчик, исполнитель НДС не │

│ поставщиком (подрядчиком, ││ начисляют) │

│ исполнителем) ││ │

└────────────────────────────────────┘└────────────────────────────────────┘

Еще раз подчеркнем: чиновники исходят из того, что Законом N 44-ФЗ не определен порядок действий заказчика, в случае если победитель использует или переходит на УСН. Поэтому контракт всегда заключается по цене, предложенной победителем закупки. Сумма, предусмотренная контрактом за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, должна быть оплачена победителю закупки в установленном контрактом размере (Письмо Минэкономразвития России от 18.01.2016 N Д28и-170).

Судебные решения

Сразу скажем, что в суды обычно обращаются заказчики товаров (работ, услуг) после того, как орган финансового контроля указал им на нецелевое, неэффективное расходование денежных средств. Один из недавних примеров - Постановление АС МО от 28.04.2016 по делу N А40-58179/15. В данном случае ревизоры обвинили заказчика работ в необоснованном перечислении подрядчику-"упрощенцу" суммы НДС. Арбитры решили: оснований для взыскания с подрядчика истребуемой суммы не имеется. Дело в том, что стоимость работ в контракте была указана без НДС, факт сдачи-приема результатов работ подтвержден, **подрядчик получил** на расчетный счет ровно **ту сумму, за которую в процессе торгов он соглашался выполнить работы** по указанному контракту. Кроме того, Законом N 44-ФЗ не предусмотрена возможность уменьшения заказчиком цены контракта на сумму НДС при условии применения победителем конкурса УСН.

Подобная ситуация (заказчик работ по указанию органа финансового контроля потребовал от подрядчика вернуть сумму НДС) рассматривалась и в Постановлении Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2015 N 15АП-14021/2015 по делу N А53-12927/2015. Судьи решили: нет оснований полагать, что на стороне подрядчика возникло неосновательное обогащение в виде суммы НДС. Доводы администрации и позиция суда представлены в таблице.

|  |  |
| --- | --- |
| Аргументы заказчика | Позиция арбитров |
| В извещении о торгах указывалась цена работ с выделением НДС (локальные сметы учитывали НДС). Возможности указания различных цен для потенциальных участников торгов, освобожденных и не освобожденных от уплаты НДС, не имелось. Поскольку победителем торгов, оказалась организация, находящаяся на УСН, НДС не мог увеличивать стоимость работ | Согласованная в контракте стоимость работ является твердой, при этом прямо установлено, что цена определена без учета НДС. Локальный сметный расчет, акты КС-2, справки КС-3 не содержат указания на начисление НДС |
| У администрации отсутствовала возможность изменения цены контракта на стадии его заключения. Победитель должен был произвести пересчет затрат на уплату НДС согласно Письму Госстроя России от 06.10.2003 N НЗ-6292/10 "О порядке определения сметной стоимости работ выполняемых организациями, работающими по упрощенной системе налогообложения".Однако подрядчик вместо заложенного в локальные сметы НДС применил несуществующий повышающий коэффициент аукционного участия в размере 1,162299773, который не был предусмотрен аукционной документацией | Ссылка на неправомерное увеличение подрядчиком стоимости работ путем применения коэффициента аукционного участия (вместо НДС) не имеет правового значения для разрешения спора.Стоимость выполненных работ соответствует твердой цене контракта. на момент подписания сторонами акта о приемке выполненных работ заказчик не оспаривал стоимость выполненных работ и подписал акт с расценками, соответствующими контракту. Работы выполнены ровно на сумму, определенную контрактом, приняты без замечаний и возражений |

Аналогичная позиция представлена в Постановлениях Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.09.2015 N 15АП-14687/2015 по делу N А53-14077/2015 и от 27.08.2015 N 15АП-12729/2015 по делу N А53-10584/2015. В обоих случаях арбитры отклонили довод заказчика работ о том, что незаконное получение подрядчиком денежных средств, фактически являющихся НДС, плательщиком которого подрядчик не является, привело к его неосновательному обогащению за счет заказчика.

Обратите внимание! Если при окончательном расчете заказчик удержал сумму НДС (недоплатил ее "упрощенцу"), у поставщика (подрядчика, исполнителя) есть шансы доказать незаконность таких действий. например, в Решении Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 15.01.2016 по делу N А58-7734/2014 судьи указали: контракт заключается и исполняется по цене, предложенной победителем закупки. В Законе N 44-ФЗ отсутствуют нормы о корректировке цены контракта в зависимости от применяемой системы налогообложения.

Еще одно судебное решение в пользу подрядчика - Постановление АС ДВО от 02.06.2015 N Ф03-1962/2015 по делу N А37-662/2014 [<3>](#P122). В нем отмечается: установленная в дополнительных соглашениях к контракту стоимость работ должна быть уплачена подрядчику при надлежащем исполнении им своих обязанностей. Факт выполнения подрядчиком работ администрацией не оспаривается. Изменения относительно цены в контракт не вносились. При указанных обстоятельствах администрация обязана оплатить выполненные работы по согласованной цене. Сумма НДС будет прибылью подрядчика, не являющегося плательщиком данного налога.

--------------------------------

<3> Определением ВС РФ от 01.10.2015 N 303-ЭС15-11466 отказано в передаче данного дела в Судебную коллегию по экономическим спорам ВС РФ для пересмотра.

Однако не всегда арбитры встают на сторону поставщика (подрядчика, исполнителя). В подтверждение сказанного сошлемся на Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2015 по делу N А05-463/2015. На решение судей повлияли следующие обстоятельства. **Цена в контракте установлена с НДС.** Поставка произведена на полную сумму, указанную в контракте. Письмо с сообщением о том, что организация не является плательщиком НДС, и предложением внести изменения в контракт в части НДС направлено заказчику после поставки товара. В ответ на данное письмо администрация направила организации дополнительное соглашение, предусматривающее уменьшение цены контракта на сумму НДС. Данное соглашение об изменении цены контракта сторонами не подписано. При заключении контракта организации было известно, что цена включает НДС. Удержание заказчиком суммы НДС в таком случае не является изменением цены контракта. Организация при реализации товаров по контракту НДС не начисляла, в связи с чем перечисление заказчиком суммы налога приведет к возникновению у поставщика неосновательного обогащения за счет денежных средств заказчика.

Обратите внимание! На наш взгляд, вердикт Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда по данному делу не соответствует правовой позиции Верховного Суда, выраженной в Определениях от 16.03.2015 N 304-ЭС15-3471 по делу N А75-4212/2013 и от 01.10.2015 N 303-ЭС15-11466 по делу N А37-662/2014. Полагаем, у организации были шансы получить оплату в полном объеме, несмотря на то что из цены контракта был выделен НДС. Однако для этого организации следовало обратиться в окружной суд, сославшись в том числе на названные Определения ВС РФ.

А вот Седьмой арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 28.03.2016 по делу N А67-7718/2015 руководствовался позицией ВС РФ и поэтому принял решение в пользу генерального проектировщика - "упрощенца". В данном случае стороны согласовали, что цена контракта является твердой, определяется на весь срок исполнения контракта и **включает в себя все налоги.** Кроме того, в п. 13 контракта было указано, что, если организация применяет УСН, НДС в акты выполненных работ не включается.

Арбитры рассуждали следующим образом. Условия контракта и аукционной документации не предусматривают уменьшение цены контракта на сумму НДС в связи с применением УСН. Из буквального толкования п. 13 контракта не следует, что заказчик вправе в одностороннем порядке изменять согласованную цену контракта, уменьшив ее на 18%. Положения Закона N 44-ФЗ также не предусматривают такой возможности. Следовательно, работы должны быть оплачены заказчиком по цене, указанной в контракте, независимо от применяемой подрядчиком системы налогообложения. При этом в данную цену включаются все налоги, в том числе уплачиваемые подрядчиком-"упрощенцем". Указанная правовая позиция выражена в Определениях ВС РФ от 01.10.2015 N 303-ЭС15-11466 по делу N А37-662/2014 и от 16.03.2015 N 304-ЭС15-3471 по делу N А75-4212/2013.

Показательными, на наш взгляд, являются и рассуждения судей, представленные в Решении Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 24.04.2015 по делу N А58-182/2015. В документе указано:

- из смысла положений Закона N 44-ФЗ следует, что **ни одна из сторон в одностороннем порядке не вправе вносить какие-либо изменения в договор в части стоимости товара (работ, услуг);**

- необходимо различать гражданско-правовые и публично-правовые отношения. **Уплата цены контракта в полном объеме, включая ту ее часть, которую составляет сумма НДС, является гражданско-правовой обязанностью заказчика.** Публично-правовые отношения по уплате НДС в бюджет складываются между налогоплательщиком и государством;

- **факт того, что подрядчик не является плательщиком НДС, не может являться основанием для изменения заказчиком цены контракта в одностороннем порядке,** поскольку при заключении договоров гражданского характера стороны регулируют только гражданско-правовые отношения и не могут влиять на определение налоговых обязательств участников отношений;

- наличие или отсутствие у контрагента по договору обязанности начислять НДС не исключает обязанности заказчика уплатить задолженность **в размере, установленном контрактом;**

- п. 5 ст. 173 НК РФ предусмотрена обязанность лица, не являющегося плательщиком НДС, самостоятельно перечислить в бюджет сумму налога, уплаченную ему в составе цены товаров (работ, услуг) в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением НДС.

В итоге суд взыскал с заказчика сумму НДС, признав ее задолженностью по контракту.

И еще один пример из судебной практики - Решение Арбитражного суда Красноярского края от 29.12.2014 по делу N А33-22157/2014. Особенность данного дела в том, что цена в контракте определена сторонами с учетом НДС. Арбитры указали: при таких обстоятельствах у подрядчика возникает обязанность по выставлению заказчику счета-фактуры с выделением НДС и, соответственно, по уплате налога в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ). Таким образом, заказчик не вправе не перечислить подрядчику сумму НДС в составе цены контракта.

**То обстоятельство, что организация в установленном законом порядке применяет УСН, в связи с чем освобождена от уплаты НДС, не имеет правового значения, поскольку цена контракта согласована сторонами с учетом НДС.** Выставление счета-фактуры без выделения НДС противоречит условиям заключенного сторонами контракта. Указанное обстоятельство не является препятствием для уплаты ответчиком истцу НДС в составе цены контракта, поскольку вопросы правильности исчисления и уплаты НДС подрядчиком лежат в области применения налогового законодательства и входят в компетенцию налоговых органов. Правомерность исчисления и уплаты исполнителем в бюджет НДС не входит в компетенцию заказчика. Также у него отсутствует право на уменьшение согласованной цены контракта.

Основные выводы

Заказчик обязан заключить контракт по цене, предложенной победителем закупки. Применение организацией УСН - повод исключить упоминание об НДС из условия контракта о цене товаров (работ, услуг). С этой целью победитель вправе направить заказчику протокол разногласий к контракту либо письмо с предложением об изъятии условия о выделении НДС. Если заказчик отказывается внести указанные изменения, победитель может добиться изменения формулировок в судебном порядке. Право организации обратиться в суд с таким иском подтверждено на уровне Верховного Суда. Это касается вновь заключаемых государственных (муниципальных) контрактов.

Цена контракта определяется на весь срок его исполнения. Корректировка цены контракта на сумму НДС возможна только по соглашению сторон. Заказчик не вправе изменить цену в одностороннем порядке в связи с применением поставщиком (подрядчиком, исполнителем) спецрежима.

Изменение налогового режима организации (переход с УСН на ОСН или с ОСН на УСН):

- не влечет обязанности пересмотра стоимости товаров, работ и услуг (как в сторону увеличения, так и в сторону снижения);

- является поводом для уточнения сторонами условий контракта в части суммы НДС.

Если заказчик при окончательном расчете удержал сумму НДС либо после исполнения контракта предъявил организации требование о возврате данной суммы и при этом НДС не выделен в условиях контракта и других оформленных сторонами документах, суд встанет на сторону поставщика (подрядчика, исполнителя). Если сумма НДС была выделена в контракте и других документах, подрядчик также не лишен возможности отстоять свое право на получение цены в полном размере. Доказать это будет сложнее, поэтому целесообразно сослаться на позицию Верховного Суда и мнение судей по другим аналогичным делам (прежде всего - своего округа).

Выставление "упрощенцем" счета-фактуры с выделенной суммой НДС обязывает перечислить сумму налога в бюджет, но не влечет права заказчика на удержание этой суммы при окончательном расчете.

Т.Ю.Кошкина

Редактор журнала

"Строительство:

бухгалтерский учет

и налогообложение"

Подписано в печать

07.06.2016

Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

"Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение", 2016, N 10

**СНОВА О ЗАКУПКАХ, "УПРОЩЕНЦАХ" И НДС**

В шестом номере журнала напечатана статья "Государственный (муниципальный) контракт, УСН и НДС", которая была подготовлена по просьбе одного из подписчиков и вызвала интерес многих читателей. Вернуться к данной теме нас заставило появление позиции Верховного Суда, которая уже повлияла на взаимоотношения заказчиков и "упрощенцев" - участников государственных (муниципальных) закупок.

Суть проблемы

В документации о закупках заказчики указывают, что цена контракта (на поставку товаров, выполнение работ или оказание услуг) включает в себя НДС. В связи с тем что "упрощенцы" не являются плательщиками данного налога, возникают следующие вопросы:

- обязан ли заказчик исключить упоминание об НДС из контракта, сметы и т.п., если контракт заключается с "упрощенцем";

- можно ли добиться этого, обратившись в суд;

- вправе ли заказчик в одностороннем порядке уменьшить указанную в контракте общую стоимость товаров, работ, услуг, не доплатив поставщику, подрядчику, исполнителю (далее - подрядчику) сумму НДС;

- вправе ли заказчик, перечисливший подрядчику всю предусмотренную контрактом сумму, требовать возврата НДС, считая сумму налога неосновательным обогащением поставщика (подрядчика, исполнителя);

- обязан ли подрядчик уплатить НДС в бюджет, если цена контракта не была уменьшена на сумму этого налога.

На эти вопросы мы будем искать ответы. Однако сначала напомним, что "упрощенец", признанный победителем, после получения контракта вправе направить заказчику протокол разногласий с указанием цены работ без выделения НДС. В случае отсутствия возражений со стороны заказчика контракт будет заключен по цене, предложенной победителем. Тогда подрядчик не выделяет НДС в подтверждающих документах (актах, накладных) и при надлежащем исполнении своих обязательств вправе получить в качестве оплаты всю сумму, указанную в контракте (без уменьшения ее на размер НДС). Соответственно, у заказчика нет оснований недоплачивать подрядчику сумму налога либо требовать ее возврата, причем даже при наличии указания органа финансового контроля, квалифицировавшего сумму НДС в качестве нецелевого расходования бюджетных средств. Эти выводы основаны на позиции Минэкономразвития и арбитражных судов [<1>](#P17).

--------------------------------

<1> Подробнее см. статью "Государственный (муниципальный) контракт, УСН и НДС".

Если договориться с заказчиком не удалось: позиции ВС РФ

Практика свидетельствует, что заказчики часто отклоняют предложения подрядчиков исключить упоминание о выделении НДС из цены контракта. В таких ситуациях, как мы отмечали в первой статье, "упрощенец" может обратиться в суд, подав иск об урегулировании разногласий, возникших при заключении контракта. Вывод о наличии у победителя закупки этой возможности следует из Определения ВС РФ от 16.03.2015 N 304-ЭС15-3471 по делу N А75-4212/2013 (в данном деле АС ЗСО утвердил условие о цене контракта без выделения из нее НДС, а судья ВС РФ, рассмотрев жалобу администрации, не нашел оснований для передачи дела для пересмотра).

Однако появившиеся позднее Определения ВС РФ от 26.06.2015 N 306-КГ15-7929 по делу N А65-16826/2014 и от 25.08.2016 N 310-КГ16-10142 по делу N А14-14925/2015 свидетельствуют о том, что победителю закупки, скорее всего, не удастся добиться изменения условий контракта и, как следствие, придется уплатить в бюджет сумму НДС. Рассмотрим суть спора и обстоятельства названных дел.

Дело N А65-16826/2014

Как следует из Постановления АС ПО от 02.04.2015 N Ф06-21773/2013, муниципальное бюджетное учреждение "Городское управление капитального ремонта":

- провело электронные аукционы на изготовление проектно-сметной документации;

- определило победителя - ООО;

- направило организации на подписание договор в изначальной редакции, где в цене был указан НДС.

В ответ победитель направил протокол разногласий, в котором просил изложить соответствующие пункты контракта и сметы без выделения НДС.

Заказчик отказался принять изменения и указал, что применение УСН не исключает уплату НДС в бюджет, а также гарантировал, что он не будет удерживать сумму НДС при расчете за выполненные работы.

Не согласившись с данными действиями заказчика, ООО подало жалобу в антимонопольный орган, который признал заказчика нарушившим требования ч. 1 ст. 34 и ч. 10 ст. 70 Закона N 44-ФЗ [<2>](#P34).

--------------------------------

<2> Федеральный закон от 05.04.2013 N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд".

К сведению. Согласно ч. 1 ст. 34 Закона N 44-ФЗ **контракт заключается на условиях, предусмотренных извещением** об осуществлении закупки или приглашением принять участие в определении поставщика (подрядчика, исполнителя), **документацией о закупке**, заявкой, окончательным предложением участника закупки, с которым заключается контракт, за исключением случаев, в которых извещение об осуществлении закупки или приглашение принять участие в определении поставщика (подрядчика, исполнителя), документация о закупке, заявка, окончательное предложение не предусмотрены.

В соответствии с ч. 10 ст. 70 этого Закона **контракт заключается на условиях, указанных в извещении о проведении электронного аукциона и документации о таком аукционе**, по цене, предложенной его победителем.

Считая решение УФАС незаконным, заказчик обратился в суд.

Арбитры АС ПО решили:

- действия муниципального заказчика не противоречат закону, поскольку в документации об электронном аукционе (в том числе проекте договора на выполнение работ, смете на проектные работы) указано, что стоимость работ включает сумму НДС, то есть заказчик предложил ООО заключить договор строго в соответствии с условиями проведенного аукциона;

- учтенная в цене работ сумма НДС обязательна к уплате в бюджет вне зависимости от применяемой системы налогообложения (Определение ВАС РФ от 21.02.2012 N ВАС-1045/12 по делу N А40-131937/10-59-1153).

УФАС подало кассационную жалобу, однако судья Верховного Суда не нашел оснований для ее передачи для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ. Таким образом, в Определении ВС РФ от 26.06.2015 N 306-КГ15-7929 признана правомерной позиция АС ПО, согласно которой, если в проекте размещенного заказчиком договора было указано, что стоимость работ включает в себя НДС, государственный контракт должен быть заключен с выделением НДС.

Дело N А14-14925/2015

В данном случае (см. Постановление АС ЦО от 17.06.2016 N Ф10-1723/2016) областное отделение ПФР (заказчик) предлагало заключить контракт на выполнение работ по текущему ремонту водопровода в здании. Начальная (максимальная) цена контракта была указана с учетом НДС. Единственный участник закупки, индивидуальный предприниматель, предложил цену контракта 83 000 руб.

Заказчик направил ИП контракт с указанием цены в размере 83 000 руб., в том числе НДС - 12 661,02 руб.

Предприниматель, ссылаясь на применение УСН, трижды направлял заказчику протоколы разногласий с просьбой об исключении выделения НДС.

Заказчик протокол разногласий не принял и признал ИП уклонившимся от заключения контракта.

Антимонопольный орган, рассмотрев жалобу ИП, признал действия заказчика неправомерными и выдал обязательное для исполнения предписание об устранении нарушений путем заключения контракта по цене, предложенной участником закупки, с учетом особенностей применяемой им системы налогообложения.

Обратите внимание! Антимонопольный орган в решении указал, что если победитель не является плательщиком НДС (в том числе находится на УСН), то в случае заключения контракта при указании цены вместо суммы НДС ставится прочерк, при этом уменьшение цены контракта на сумму НДС не производится и поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги) оплачиваются по цене, указанной в контракте, а сумма НДС признается прибылью победителя закупки.

Не согласившись с решением и предписанием антимонопольного органа, отделение ПФР обратилось в арбитражный суд.

Арбитры рассуждали аналогично:

- в документации о закупке (в том числе проекте договора на выполнение работ, смете) отражено, что стоимость работ включает НДС;

- руководствуясь положениями ч. 1 ст. 34 и ч. 10 ст. 70 Закона N 44-ФЗ, заказчик предложил заключить контракт на условиях, указанных в извещении о проведении электронного аукциона, то есть с выделением НДС;

- по общему правилу в силу ч. 2 ст. 34 Закона N 44-ФЗ при заключении контракта изменение его условий не допускается;

- законом не предусмотрена возможность уменьшения цены контракта на сумму НДС в связи с применением участником УСН.

Особо судьи указали на применение правовой позиции, изложенной в названном выше Определении ВС РФ от 26.06.2015 N 306-КГ15-7929 по делу N А65-16826/2014.

Предприниматель обратился в Верховный Суд с просьбой отменить Постановление АС ЦО, однако судья ВС РФ не нашел для этого оснований (Определение от 25.08.2016 N 310-КГ16-10142).

Важно, что в схожей ситуации на сторону заказчика встали и арбитры АС СКО, которые в Постановлениях от 09.06.2016 N Ф08-3551/2016 по делу N А53-24060/2015 и от 21.07.2016 N Ф08-4781/2016 по делу N А32-32818/2015 подчеркнули, что недопустимость исключения НДС из условий контракта при наличии указания на сумму налога в аукционной документации поддержана Верховным Судом в Определении от 26.06.2015 N 306-КГ15-7929 (все то же июньское Определение, на которое ссылался АС ЦО). На данный момент рассмотрение дела N А53-24060/2015 не завершено, оно находится в Верховном Суде. Однако полагаем, что судья ВС РФ вновь откажет в передаче дела в Судебную коллегию.

Если договориться с заказчиком не удалось: выводы

Учитывая наличие устойчивой позиции ВС РФ, а также то, что она сразу же была воспринята нижестоящими судами, приходится констатировать: в подавляющем большинстве случаев "упрощенцы" будут вынуждены заключать государственные (муниципальные) контракты с выделением НДС и, как и "традиционщики" [<3>](#P69), должны перечислить сумму налога в бюджет. Соответственно, у заказчиков нет оснований считать налог неосновательным обогащением подрядчика и удерживать НДС при окончательном расчете либо требовать возврата суммы налога.

--------------------------------

<3> Имеются в виду организации и ИП, применяющие общий режим налогообложения и являющиеся плательщиками НДС.

Применение данной правовой позиции ВС РФ (о недопустимости исключения НДС из условий контракта с "упрощенцем" в случае, когда сумма налога была выделена заказчиком в документации о закупке) позволяет однозначно ответить на вопрос, какие налоговые последствия возникают, если в процессе исполнения контракта подрядчик переходит с ОСН на УСН или наоборот. Ответ прост: в обоих случаях изменение системы налогообложения не влияет на обязанность подрядчика отражать в первичных документах и счетах-фактурах сумму НДС (выделенную в контракте, сметах и т.п.) и уплачивать ее в бюджет.

Последствия предъявления подрядчиком-"упрощенцем"

суммы НДС заказчику

Выставление счета-фактуры с выделенной суммой налога означает, что "упрощенец":

- обязан перечислить НДС в бюджет (согласно п. 4 ст. 174 НК РФ уплата производится исходя из реализации товаров, работ, услуг по итогам каждого налогового периода - квартала - не позднее 25-го числа месяца, следующего за этим кварталом);

- должен представить в налоговый орган по месту своего учета декларацию по НДС в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ);

- лишен права на вычет "входного" НДС (согласно п. 1 ст. 171 НК РФ такое право предоставлено только налогоплательщикам, которыми "упрощенцы" не являются в силу п. 2 ст. 346.11 НК РФ. Данный вывод подтвержден в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ N 33 [<4>](#P82): возникновение обязанности по перечислению в бюджет НДС не означает, что выставивший счет-фактуру "упрощенец" приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов);

- не учитывает сумму НДС в составе доходов (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 248 НК РФ - при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные покупателю) и расходов (согласно пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ не включаются в расходы суммы НДС, уплаченные в бюджет в силу п. 5 ст. 173 НК РФ).

--------------------------------

<4> Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС".

Подчеркнем, обязанность уплатить НДС в бюджет и представить декларацию в налоговый орган возникает у подрядчика в том квартале, когда совершена операция по реализации (то есть результат работ принят заказчиком), а не тогда, когда "упрощенец" получил от заказчика денежные средства в счет оплаты по договору. Дело в том, что основанием для уплаты НДС в бюджет является выставление покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога. Поэтому расчеты сторон не влияют на исполнение обязанности по уплате налога и представлению отчетности.

Подведем итог

В документации о закупке облагаемых НДС товаров, работ, услуг заказчики указывают, что цена контракта включает в себя НДС. ФАС неоднократно подчеркивала, что такие действия заказчиков являются законными, не влекут ограничения конкуренции и не ущемляют права участников-"упрощенцев" (см. Решение ФАС России от 26.11.2015 по делу N К-1628/15 и др.).

ФАС, Минэкономразвития и Минфин в своих разъяснениях [<5>](#P94) указывали на следующее:

- при заключении контракта с "упрощенцем" уменьшение цены на сумму НДС не производится;

- цена контракта является твердой и определяется на весь срок исполнения обязательств;

- при оплате товаров, работ и услуг заказчик не вправе удерживать сумму этого налога.

--------------------------------

<5> См., например, Письма ФАС России от 21.08.2014 N АЦ/33651/14, Минэкономразвития России от 05.02.2016 N ОГ-Д28-1860, от 18.01.2016 N Д28и-170, от 29.07.2015 N ОГ-Д28-10154, от 16.07.2015 N Д28и-2217, Минфина России от 05.09.2014 N 03-11-11/44793 и др.

При этом признавалось право заказчика и подрядчика снизить цену контракта по соглашению сторон, в том числе на сумму НДС (Письмо ФАС России от 21.08.2014 N АЦ/33651/14).

А в Письме Минфина России от 20.03.2016 N 02-02-15/17135 было указано: если контракт содержит условие о том, что стоимость поставки товара (выполненной работы, оказанной услуги) не облагается НДС, но при исполнении контракта правовое положение поставщика (подрядчика, исполнителя) изменилось и получаемая им от заказчика сумма должна учитываться в базе по НДС, условия контракта требуется уточнить, исходя из того, что цена контракта является твердой и определяется на весь срок исполнения. Иными словами, Минфин допускал выделение НДС из цены контракта в случае, когда подрядчик из неплательщика НДС превратился в налогоплательщика (например, перешел с УСН на ОСН).

Такие разъяснения позволили нам в статье "Государственный (муниципальный) контракт, УСН и НДС" прийти к выводу, что применение победителем закупки "упрощенки" является поводом для исключения выделения НДС из цены контракта. Сделать это можно на стадии его заключения путем направления заказчику протокола разногласий, а в случае отказа заказчика изменить формулировку - в судебном порядке (Определение ВС РФ от 16.03.2015 N 304-ЭС15-3471 по делу N А75-4212/2013). Соответственно, если в контракте нет указания на то, что в цене заложен НДС, заказчик не вправе требовать выделения налога в подтверждающих документах и не может не доплатить сумму налога при окончательном расчете (Определение ВС РФ от 01.10.2015 N 303-ЭС15-11466 по делу N А37-662/2014).

Однако в Определениях ВС РФ от 26.06.2015 N 306-КГ15-7929 по делу N А65-16826/2014 и от 25.08.2016 N 310-КГ16-10142 по делу N А14-14925/2015 судья Верховного Суда признал обоснованной позицию нижестоящих судей о том, что в силу положений ч. 1 ст. 34 и ч. 10 ст. 70 Закона N 44-ФЗ государственный контракт заключается на условиях, указанных заказчиком в документации о закупке, поэтому если в ней было указано, что стоимость работ включает в себя НДС, из условий контракта с "упрощенцем" недопустимо исключать НДС. Таким образом, необоснованной была признана позиция антимонопольного органа, согласно которой, если победитель не является плательщиком НДС (в том числе применяет УСН), в заключаемом контракте при указании цены НДС не выделяется (ставится прочерк), уменьшение предложенной участником цены контракта на сумму НДС не производится, поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги) оплачиваются по цене, указанной в контракте, а сумма НДС признается прибылью победителя закупки.

Нижестоящие суды уже руководствуются данной позицией ВС РФ. Поэтому у "упрощенцев" практически не осталось шансов добиться изменения условий контракта (исключить выделение НДС из цены товаров, работ, услуг). Соответственно, заказчик будет требовать выделения НДС в подтверждающих документах и счетах-фактурах, а у "упрощенца" возникнет обязанность перечисления НДС в бюджет и представления декларации по нему в налоговый орган по месту своего учета.

**В любом случае незаконным является удержание суммы НДС заказчиком при окончательном расчете с "упрощенцем", как и требование вернуть сумму налога, если заказчик уплатил всю цену контракта.**

Т.Ю.Кошкина

Редактор журнала

"Строительство:

бухгалтерский учет

и налогообложение"

Подписано в печать

10.10.2016