



В.В. Поздняков

начальник управления по обеспечению управления по обеспечению безопасных условий образовательной деятельности минобразования Ростовской области



О.Ю. Гурин

ведущий специалист сектора контрактной службы минобразования Ростовской области, председатель экспертного совета журнала «ПРОГОСЗАКАЗ.РФ»

Заключаем контракт с подрядчиком-«упрощенцем»: как поступить с НДС?

Каждый заказчик, закупающий строительные работы путём проведения электронного аукциона, неизбежно сталкивается с ситуацией, когда победивший участник закупки не относится к числу плательщиков налога на добавленную стоимость (далее – НДС). Проблема заключается в следующем: при определении и обосновании НМЦК с использованием проектно-сметного метода заказчик в обязательном порядке предусматривает данный налог в качестве одного из возможных расходов потенциального подрядчика, однако в действительности подрядчик не несёт расходов по уплате НДС, если им применяется упрощённая система налогообложения (далее – УСН). Такой подрядчик имеет право лишь на компенсацию НДС, уплачиваемого им поставщикам материальных ресурсов и за оказание услуг сторонними организациями.

Как следует из п. 4.100 Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (МДС 81-35.2004), при составлении сметного расчёта стоимости строительства сумма средств по уплате НДС принимается в размере, устанавливаемом налоговым законодательством, от итоговых данных по сводному сметному расчёту на строительство, и показывается отдельной строкой (в графах 4 - 8) под наименованием

«Средства на покрытие затрат по уплате НДС». В тех случаях, когда налоговым законодательством предусмотрены льготы по уплате НДС, в данную строку включаются только средства, необходимые для возмещения затрат подрядных строительного-монтажных организаций по уплате ими НДС поставщикам материальных ресурсов и другим организациям за оказание услуг (в том числе по проектно-изыскательским работам). Размер этих средств определяется расчетом в зависимости от структуры строительного-монтажных работ.

Каким образом следует поступить заказчику? Должен ли он оплатить подрядчику-«упрощенцу» цену контракта, предложенную таким подрядчиком как победителем электронного аукциона – несмотря на учтенный в такой цене НДС? Или же заказчику необходимо добиваться снижения цены контракта на сумму НДС, поскольку её оплата подрядчику-«упрощенцу» будет приводить к его неосновательному обогащению?

Пытаясь найти ответы на поставленные вопросы в действующих нормативных правовых актах, заказчик увязает в неразрешимых противоречиях между ними.

С одной стороны, законодательство о контрактной системе предписывает заключать контракт на условиях, предусмотренных заявкой участника закупки (ч. 1 ст. 34 Закона № 44-ФЗ). Указанная норма конкретизирована в правилах осуществления отдельных конкурентных процедур: например, по итогам электронного аукциона контракт заключается по цене, предложенной его победителем (ч. 10 ст. 70 Закона № 44-ФЗ). В ряде случаев, когда электронный аукцион признаётся несостоявшимся (подача заявки только одним участником; отклонение первых частей заявок всех участников, кроме одного; ни один из нескольких допущенных участников при проведении электронного аукциона не сделал ценового предложения) контракт заключается по НМЦК (ст. 71, п. 25 ч. 1 ст. 93 Закона № 44-ФЗ). Возможность корректировки цены контракта в зависимости от системы налогообложения участника закупки Законом № 44-ФЗ не предусмотрена.

С другой стороны, принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств (ст. 34 БК РФ) предусматривает, что заказчики при осуществлении закупок должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств. Что это означает применительно к нашей проблеме?

Если мы обратимся к п. 2 ст. 763 ГК РФ, то выясним, что по государственному или муниципальному контракту на выполнение подрядных работ для государственных или муниципальных нужд подрядчик обязуется выполнить строительные, проектные и другие связанные со строительством и ремонтом

объектов производственного и непроизводственного характера работы и передать их государственному или муниципальному заказчику, а государственный или муниципальный заказчик обязуется *принять выполненные работы и оплатить их* или обеспечить их оплату.

Это значит, что заказчик подрядных работ по государственному или муниципальному контракту обязан и вправе оплатить подрядчику *лишь стоимость выполненных работ*. Выплата каких-либо денежных сумм *сверх стоимости выполненных работ* не предусматривается. Очевидно, что такие выплаты приведут к нарушению приведённого выше принципа эффективного расходования бюджетных средств.

Совместив полученные нами выводы с проблемой оплаты подрядчику-«упрощенцу» полной стоимости контракта (с учётом НДС, унаследованного ею из НМЦК), мы увидим, что в данном случае сумма НДС идеально подпадает под определение «денежной суммы, необоснованно уплачиваемой подрядчику сверх стоимости выполненных работ».

Так, в п. 2 ст. 346.11 НК РФ предусмотрено, что организации, применяющие УСН, не признаются плательщиками НДС. Следовательно, оплата подрядчику-«упрощенцу» стоимости контракта, изначально рассчитанной с учётом НДС, приведёт к *неосновательному обогащению* такого подрядчика на сумму НДС, плательщиком которого он не является.

С учётом изложенного, органы финансово-бюджетного надзора зачастую расценивают оплату полной стоимости контракта подрядчику-«упрощенцу» не только как нарушение принципа результативности и эффективности использования бюджетных средств, закрепленного в ст. 34 БК РФ, но и как *нецелевое расходование средств*: ведь бюджетные средства выделялись заказчику исключительно *на оплату выполненных работ*. Как мы уже выяснили, перечисление суммы НДС подрядчику, применяющему УСН, никак не связано с оплатой выполненных им работ.

Возвращаемся к обязанности заказчика заключать контракт без учёта применяемой подрядчиком системы налогообложения: получается, что это не что иное, как обязанность уплатить подрядчику, находящемуся на УСН, некую совершенно абсурдную с точки зрения бюджетного законодательства «сверхприбыль» в размере НДС, учтённого в НМЦК.

Таким образом, заказчик оказывается поставлен перед выбором: нарушить ли ему Закон № 44-ФЗ, снизив оплату по контракту на размер НДС, или же нарушить бюджетное законодательство, оплатив полную стоимость контракта, на часть которой подрядчик-«упрощенец» не имеет никакого права. Обе альтернативы предполагают чреватые неблагоприятными последствиями для заказчика: «обе хуже». Существует ли в таком случае какой-то «третий путь»,

позволяющий соблюсти взаимоисключающие требования законодательства о контрактной системе и бюджетного законодательства?

В настоящей статье рассматривается широкий спектр практических решений вышеизложенной коллизии, которые сложились на данном этапе формирования контрактной системы в сфере закупок.

Позиции компетентных государственных органов: сумма НДС является прибылью подрядчика, применяющего УСН

Существует целый ряд писем различных федеральных ведомств, в которых разъясняется, что контракт во всех случаях должен заключаться и оплачиваться по цене, предложенной участником закупки. Сумма НДС, выплачиваемая при этом подрядчикам, применяющим УСН, является законной прибылью последних.

Так, Минэкономразвития России и Минфин России не раз указывали, что заказчик обязан заключить контракт и оплатить его по цене, предложенной победителем закупки, независимо от применяемой им системы налогообложения (письма Минэкономразвития России от 29.07.2015 № ОГ-Д28-10154, от 16.07.2015 № Д28и-2217, от 06.04.2015 № Д28и-853, № Д28и-855, от 12.12.2014 № Д28и-2787, Письмо Минфина России от 29.08.2014 № 02-02-09/43300). Минфин России особо подчёркивает, что уменьшение цены контракта на сумму НДС из-за применения подрядчиком УСН не производится (письмо Минфина России от 05.09.2014 № 03-11-11/44793).

Таким образом, указанные органы исполнительной власти постулируют приоритет ч. 10 ст. 70 Закона № 44-ФЗ перед нормами налогового и бюджетного законодательства. Сильный довод в пользу такой позиции содержится в ч. 1 ст. 2 Закона № 44-ФЗ, в соответствии с которой законодательство о контрактной системе состоит из Закона № 44-ФЗ и других федеральных законов, регулирующих отношения, направленные на обеспечение государственных и муниципальных нужд. При этом *нормы права, содержащиеся в других федеральных законах и регулирующие указанные отношения, должны соответствовать Закону № 44-ФЗ.*

Следует отметить позицию ФАС России, отличающуюся некоторым лукавством (письмо ФАС России от 21.08.2014 № АЦ/33651/14). С одной стороны, ФАС России соглашается, что нормативных оснований для уменьшения цены контракта в связи с применением подрядчиком УСН не имеется. С другой стороны, ведомство указывает на возможность по соглашению сторон уменьшить цену контракта без изменения объёма выполняемых работ и иных существенных условий контракта. Иными словами, заказчику предлагается убедить подрядчика, применяющего УСН, подписать дополнительное соглашение о сни-

жении цены контракта на величину НДС. При этом мотивы снижения цены контракта в таком дополнительном соглашении отражаться никак не должны.

Как будет показано далее, предложенный ФАС России способ преодоления рассматриваемой коллизии на сегодняшний день является одним из наиболее приемлемых. Остаётся лишь подобрать веские аргументы для подрядчика-«упрощенца», побуждающие его поступить необходимым заказчику образом...

Отметим, что рассмотренные нами выше позиции федеральных органов исполнительной власти остаются неизменными на протяжении длительного периода времени. В период действия Закона № 94-ФЗ они нашли своё выражение в письмах Минэкономразвития России от 10.11.2009 № Д22-1255, от 27.09.2010 № Д22-1740, письмах Минфина России от 22.08.2011 № 03-11-06/2/121, от 02.02.2011 № 03-07-07/02, от 26.01.2012 № 03-07-11/21, от 28.12.2011 № 02-11-00/6027, письме Минрегионразвития России от 07.07.2009 № 20943-ИП/08, письме ФАС России от 06.10.2011 № АЦ/39173 и др.

Разумеется, никакой юридической силы перечисленные разъяснительные письма не имеют. Ни одно из них не является официальным разъяснением нормативного правового акта, которое издано органом, уполномоченным давать подобные разъяснения. Однако подрядчики, применяющие УСН, очень любят приносить заказчику кипы таких разъяснительных писем, столько только заказчику задуматься об обоснованности оплаты суммы НДС неплательщику данного налога. К этому и сводится их практическое значение.

Значительно большее разнообразие подходов к разрешению рассматриваемой проблемы демонстрирует судебная практика. Наш тезис состоит в следующем: принимая ту или иную систему аргументации, апробированную в судебных постановлениях, можно обосновать совершенно различные действия с НДС при оплате цены контракта подрядчику, применяющему УСН.

Заметим, что при переходе на осуществление закупок в соответствии с Законом № 44-ФЗ правовое регулирование в части рассматриваемой проблемы не изменилось (точнее сказать, такого регулирования как не было, так и нет). В связи с этим, существует возможность в полной мере учитывать практику рассмотрения сходных споров, сформировавшуюся в период действия Закона № 94-ФЗ, что и будет сделано далее.

Ответственность за соответствие цены контракта установленным требованиям лежит на подрядчике

Существуют судебные органы, которые солидаризуются с приведёнными выше подходами Минэкономразвития России и Минфина России: постулируется приоритет твёрдой цены контракта перед эффективным и целевым

использованием бюджетных средств. В качестве примера можно привести постановление ФАС Дальневосточного округа от 30 декабря 2013 г. № Ф03-6324/2013. Удовлетворяя требование подрядчика о взыскании полной стоимости работ по контракту, суд оставил без внимания доводы заказчика о том, что стоимость выполненных подрядчиком работ завышена на сумму НДС, в связи с применением им УСН. Суд при этом исходил из того, что цена контракта установлена по итогам торгов в твердой сумме. Контракт заключался по нормам Закона № 94-ФЗ на условиях конкурсной документации, по цене, предложенной победителем торгов. Судом отмечено, что корректировка заказчиком цены контракта в зависимости от применения победителем торгов УСН ничем не предусмотрена.

Другой пример – постановление ФАС Уральского округа от 24 декабря 2014 г. № Ф09-8814/14 по делу № А76-11597/2014. Суть данного дела в следующем.

При проведении внеплановой проверки по жалобе участника закупки комиссия Челябинского УФАС России отметила нарушение Закона № 44-ФЗ, имевшее место в проекте контракта. А именно, заказчик предусмотрел заключение контракта исключительно на условиях применения к участнику закупки НДС. В силу ч. 2 ст. 34 Закона № 44-ФЗ, при заключении контракта изменение его условий не допускается. Поскольку при применении участником закупки УСН при заключении контракта не может применяться НДС, комиссия пришла к выводу, что проект контракта содержит сведения, предусматривающие ограничение участников закупки, использующих УСН. По мнению комиссии Челябинского УФАС России, это могло привести к невозможности заключения контракта на условиях, предусмотренных документацией о закупке, в нарушение ч. 1 ст. 34 Закона № 44-ФЗ.

Заказчик успешно обжаловал решение Челябинского УФАС России в данной части в судах двух инстанций. В кассационной жалобе антимонопольный орган указал, что условие контракта, в соответствии с которым предусматривается обязательное выделение НДС при заполнении контракта по результатам проведенного аукциона на стадии заключения контракта, фактически устанавливает обязанность участников закупки (вне зависимости от системы налогообложения) уплачивать НДС, что ограничивает права участников закупки, использующих УСН.

Рассмотрев все обстоятельства дела, ФАС Уральского округа установил, что в проекте контракта, разработанного заказчиком, содержится следующая формулировка: «Общая стоимость работ по настоящему контракту составляет ___ (прописью) руб., в том числе НДС 18% ___ руб.». Суд констатировал, что данное условие проекта контракта не содержит положений, ограничивающих участие в аукционе в зависимости от применяемой участником закупки

системы налогообложения. В случае заключения контракта с подрядчиком, не являющимся плательщиком НДС, сумма НДС будет являться его прибылью. Суд отметил также, что подрядчик самостоятельно несет ответственность за осуществляемые действия, в том числе за соответствие ценового предложения требованиям нормативных актов.

Если НДС не выделялся в цене контракта, претензии к её завышению безосновательны

Исход спора в существенной степени зависит от условий самого контракта, а именно – от того, выделялась в нём сумма НДС или нет. Суды особенно охотно удовлетворяют иски подрядчиков-«упрощенцев» о взыскании разности между полной ценой контракта и ценой контракта за вычетом НДС, если такая разность при заключении контракта была завуалирована неким «повышающим коэффициентом», а в самом контракте, актах приёмки выполненных работ (форма КС-2) и справках о стоимости выполненных работ (форма КС-3) НДС не выделялся.

Так, в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 9 июля 2012 г. по делу № А38-4507/2011 судом была исследована следующая ситуация.

По результатам электронного аукциона отделением Пенсионного фонда Российской Федерации по Республике Марий Эл был заключён контракт на выполнение работ по капитальному ремонту административного здания отделения Пенсионного фонда. Общая стоимость контракта составила 14 071 956 руб., при этом НДС не выделялся в связи с применением подрядчиком УСН. По завершении ремонтных работ подрядчик представил акты о приемке выполненных работ и справки о стоимости работ и затрат на общую сумму 14 071 956 руб. Пенсионный фонд, ссылаясь на необоснованное применение подрядчиком повышающих коэффициентов, подписал акты о приемке выполненных работ и справки о стоимости работ и затрат только на сумму 11 440 691 руб., и именно такую сумму перечислил подрядчику.

Не согласившись с такими действиями заказчика, подрядчик обратился в Арбитражный суд Республики Марий Эл с иском о взыскании неоплаченной ему стоимости выполненных работ в размере 2 631 265 руб., а также 215 969,86 руб. неустойки. Заявленные требования были удовлетворены судом в полном объёме, а Первый арбитражный апелляционный суд оставил первоначальное решение без изменений. Пенсионный фонд направил кассационную жалобу в ФАС Волго-Вятского округа.

По мнению заявителя жалобы, вывод судов о том, что в стоимость подрядных работ не входит НДС, противоречит материалам дела и действующему законодательству. В документации об аукционе (в т.ч. в проекте государственно-

го контракта) стоимость контракта указывалась с выделением НДС, поэтому учреждение правомерно оплатило выполненные работы за вычетом НДС. В силу действующего законодательства стоимость выполнения работ по капитальном ремонту на объекте должна предусматривать НДС, сумма которого и была рассчитана в сводном сметном расчете. Учреждение не согласно с выводом судов о том, что цена контракта является твердой. По мнению Пенсионного фонда, суд не обосновал правомерность применения подрядчиком повышающего расчетного коэффициента 6,0336 при составлении актов о приемке выполненных работ.

Отказывая в удовлетворении кассационной жалобы, ФАС Волго-Вятского округа указал, что в силу положений Закона № 94-ФЗ государственный контракт заключается и исполняется по цене, предусмотренной заявкой на участие в конкурсе и конкурсной документацией. При этом в законе отсутствуют нормы о корректировке цены контракта в зависимости от применяемой системы налогообложения. Таким образом, если участник конкурса не является плательщиком НДС (в том числе находится на УСН), то *при заключении контракта при указании цены контракта вместо указания суммы НДС ставится прочерк; при оплате поставленных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) уменьшение цены контракта на сумму НДС не производится*, и поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги) оплачиваются по цене, указанной в контракте.

Суд также указал, что по условиям контракта цена может быть изменена только путем оформления дополнительного соглашения. Такое соглашение об изменении стоимости контракта не заключалось, доказательства наличия у сторон договоренности о последующем уменьшении стоимости выполненных работ отсутствуют. Следовательно, обязанность по оплате выполненных работ должна быть исполнена заказчиком в полном объеме, в размере их стоимости, предусмотренной в контракте, с момента подписания актов приемки выполненных работ.

Сходные выводы содержатся также и в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 7 марта 2012 г. по делу № А28-4981/2011. Здесь судом было отмечено, что *при буквальном толковании условий контракта его цена определена без учета НДС и при этом является твердой*. Доводы заказчика о неправомерном применении подрядчиком повышающего коэффициента несостоятельны, поскольку стоимость выполненных подрядчиком работ не превышает цены контракта. Суд указал также, что в силу пунктов 4 и 6 ст. 709 ГК РФ цена работы (смета) может быть приблизительной или твердой. Если цена является твердой, подрядчик не вправе требовать увеличения её цены, а заказчик – уменьшения, в том числе в случае, когда в момент заключения договора под-

ряда исключалась возможность предусмотреть полный объем подлежащих выполнению работ или необходимых для этого расходов.

Отметим, сколь важное значение имеет указание в контракте его полной стоимости со словами «без НДС»: наличие такой пометки делает все дальнейшие рассуждения заказчиков и контрольных органов о фактически имевшей место выплате суммы НДС подрядчику-«упрощенцу» бессодержательными. Это хорошо видно на примере постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 28 апреля 2012 г. по делу № А53-17304/2011.

По результатам электронного аукциона Департамент благоустройства г. Шахты заключил муниципальный контракт на капитальный ремонт внутригородских дорог с подрядчиком, применяющим УСН. При проведении проверки правомерного и целевого использования бюджетных средств за 2010 год Ростфинконтроль установил, что стоимость муниципального контракта завышена на величину НДС, учтенного при определении НМЦК. Выполняя предписание контрольного органа, заказчик обратился в Арбитражный суд Ростовской области с иском о взыскании с подрядчика 7 060 449 рублей неосновательного обогащения по муниципальному контракту в связи с завышением стоимости оплаченных работ на сумму НДС.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении исковых требований отказано. Суд пришел к выводу о том, что корректировка заказчиком цены контракта, предложенной юридическим лицом, применяющим УСН, при проведении аукциона, а также при заключении государственного или муниципального контракта с таким участником размещения заказа не допускается. Контракт заключается по цене победителя аукциона вне зависимости от применения системы налогообложения у победителя. *Из справок о стоимости выполненных работ следует, что они не облагались НДС, в связи с чем у учреждения отсутствуют основания уменьшать стоимость контракта.*

По мнению заявителя кассационной жалобы, суды не учли, что НМЦК включала в себя все затраты подрядчика, в том числе и налоговые платежи. Однако подрядчик на момент проведения аукциона находился на УСН и не являлся плательщиком НДС. Следовательно, стоимость работ, предусмотренных муниципальным контрактом, подлежала определению без учета НДС.

Отказывая в удовлетворении требований заказчика, ФАС Северо-Кавказского округа указал, что ссылка учреждения на неосновательное обогащение является неверной: НДС не был включен в стоимость работ по справкам формы КС-3 и актам приемки выполненных работ. Указание в аукционной документации на наличие НДС не является основанием для удовлетворения заявленных требований. Ссылка на сметные расчеты стоимости строительства, включающие стоимость работ с учетом НДС, не была принята судом во

внимание, поскольку сам контракт содержит указание, что его стоимость рассчитана без учета НДС. Справки о стоимости выполненных работ и затрат подписаны сторонами с указанием в них стоимости выполненных работ и затрат без учета сумм возмещения затрат подрядчика по НДС. Оплата по ним произведена в полном объеме на основании платежных поручений, которые также содержали указание «Без налога (НДС)».

Аналогичные выводы содержатся в постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.12.2013 по делу № А21-4359/2013. Суд отметил, что выполненные работы подлежали оплате по цене, определенной в контракте, без вычета из нее суммы НДС, так как при заключении контракта было учтено, что участник размещения заказа применяет УСН, и *цена контракта сумму НДС не содержала*.

Кроме того, в последнее время появился целый ряд постановлений Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда, в которых признаются безосновательными требования заказчиков о взыскании с подрядчиков-«упрощенцев» в качестве неосновательного обогащения суммы НДС, учтенной в НМЦК (постановления от 23 октября 2015 г. по делу № А53-12927/2015, от 28 сентября 2015 г. по делу № А53-14077/2015, от 27 августа 2015 г. по делу № А53-10582/2015, от 20 августа 2015 г. по делу № А53-10582/2015). Причина всё та же – ни заключённые контракты, ни акты о приёмке выполненных работ, ни справки о стоимости выполненных работ и произведённых затратах не содержали указания на НДС.

Если в цене контракта выделена сумма НДС, её оплата подрядчику-«упрощенцу» неправомерна

Признание суммы НДС не подлежащей оплате подрядчику-«упрощенцу» значительно упрощается, если в контракте, актах приёмки выполненных работ и справках о стоимости строительства НДС выступал под своим собственным именем. В этой связи представляет интерес постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 мая 2011 г. по делу № А10-3002/2010, которое имеет следующую фабулу.

Территориальным управлением Росфиннадзора по Республике Бурятия была проведена проверка соблюдения бюджетного законодательства при использовании средств субсидии, выделенной из федерального бюджета на проведение капитального ремонта кровли и перекрытия в спальном корпусе специальной (коррекционной) общеобразовательной школы-интерната V вида. В ходе проверки контрольным органом установлено, что учреждение заключило контракт на выполнение ремонта кровли и перекрытия в спальном корпусе школы с ценой контракта в сумме 4 268 550 руб. Несмотря на

то, что государственный контракт не содержит условие об уплате НДС и то, что подрядчик не является плательщиком такого налога, учреждение оплатило подрядчику НДС в сумме 654 407 руб. по актам выполненных работ. По результатам проверки составлен акт и вынесено предписание об устранении выявленных нарушений, которые были признаны незаконным и нецелевым использованием средств субсидий из федерального бюджета путем возмещения соответствующих сумм в доход федерального бюджета.

Школа-интернат обжаловала предписание контрольного органа в Арбитражный суд Республики Бурятия. Однако суд установил, что:

- 1) подрядная организация не является плательщиком НДС;
- 2) стороны контракта в документах бухгалтерского учета по его исполнению определили стоимость работ по контракту в сумме 3 635 594 руб., к которой начислен и оплачен подрядчику НДС в сумме 654 407 руб.

В связи с изложенным, суд согласился с выводом Росфиннадзора о незаконном и нецелевом использовании учреждением средств федерального бюджета в сумме оплаченного налога, и отказал в удовлетворении требований учреждения признать предписание Росфиннадзора недействительным. Суд апелляционной инстанции оставил данное решение в силе.

Отказывая в удовлетворении кассационной жалобы учреждения, ФАС Восточно-Сибирского округа указал, что *заказчик подрядных работ по государственному контракту обязан и вправе оплатить подрядчику, не являющемуся плательщиком НДС, лишь стоимость выполненных работ – без уплаты суммы НДС*. Соответственно, вывод контрольного органа о незаконности расходования учреждением бюджетных средств в сумме необоснованной уплаты НДС подрядчику-«упрощенцу» был окончательно признан правильным.

Заслуживает внимания также и постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30 июня 2015 г. по делу № А05-463/2015. В данном случае предметом контракта была поставка товаров, стоимость которых по условиям контракта была исчислена с НДС. Суд пришел к выводу, что поставщик совершенно необоснованно претендует на возмещение стоимости товара с учетом НДС, при отсутствии у него соответствующей обязанности по уплате НДС в бюджет. Как указал суд, поставщик не платил указанный налог при реализации товаров по контракту, в связи с чем уплата суммы данного налога поставщику приведет к возникновению на стороне последнего неосновательного обогащения за счет денежных средств заказчика.

Споры об исключении НДС из стоимости работ при заключении контракта

Как видно из вышеизложенного, решающее значение для разрешения рассматриваемой проблемы имеет формирование цены контракта на этапе его заключения. Если заказчику удастся настоять на формулировке «цена кон-

тракта включает в себя НДС в размере 18%», у него появятся при исполнении контракта следующие возможности:

- 1) либо не оплачивать сумму НДС подрядчику-«упрощенцу» (за исключением компенсации НДС, оплаченного таким подрядчиком при приобретении материальных ресурсов и услуг сторонних организаций);
- 2) либо требовать от подрядчика-«упрощенца» выставления счёта-фактуры с выделением НДС, что эквивалентно принятию на себя таким подрядчиком обязанности перечислить полученную им сумму НДС в федеральный бюджет.

Естественно, подрядчик, использующий УСН, имеет материальный интерес в том, чтобы протащить в контракт формулировку «НДС не облагается»: в этом случае у него появляются все шансы считать сумму НДС, учтённую в НМЦК, своей прибылью. С учётом противоположной направленности интересов заказчика и подрядчика-«упрощенца» в данной ситуации нередко возникают конфликты. Один из них был предметом рассмотрения в постановлении ФАС Поволжского округа от 2 апреля 2015 г. № Ф06-21773/2013 по делу № А65-16826/2014.

Заказчик направил на подписание победителю электронного аукциона на основании ч. 2 ст. 70 Закона № 44-ФЗ контракт в изначальной редакции, где в цене указан НДС. В ответ на проект договора победитель направил протокол разногласий, в котором просил изложить проект контракта и смету в редакции «без НДС». Заказчик повторно направил проект контракта с приложениями без изменений, а также протокол урегулирования, в соответствии с которым сохраняются предыдущие редакции контракта и приложенных к ним документов. В обоснование отказа учесть предложенные победителем аукциона замечания ему было указано, что применение им УСН, в соответствии с ч. 2 ст. 346.11 НК РФ не отменяет действие ст. 143 НК РФ и Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», которые устанавливают начисление, учет и уплату НДС подрядчиком. Кроме того, заказчик заявил, что не намерен удерживать НДС по факту исполнения договора.

Не согласившись с такими действиями заказчика, подрядчик обратился с жалобой в Управление ФАС России по Республике Татарстан. Антимонопольный орган признал заявителя государственного заказчика нарушившим требования ч. 1 ст. 34 («контракт заключается на условиях, предусмотренных извещением и документацией о закупке, а также заявкой участника закупки, с которым заключается контракт») и ч. 10 ст. 70 Закона № 44-ФЗ («контракт заключается на условиях, указанных в извещении о проведении электронного аукциона и документации о таком аукционе, по цене, предложенной его победителем»).

ФАС Поволжского округа указал, что в данном случае предметом доказывания является факт нарушения заказчиком требований ч. 1 ст. 34 и ч. 10 ст. 70 Закона № 44-ФЗ, и отметил, что *инициатива изменения условий контракта в части исключения из него суммы уплачиваемого НДС исходила не от заказчика, который предложил заключить договор строго в соответствии с условиями проведенного аукциона*. Кроме того, суд указал, что *сумма НДС обязательна к уплате в соответствующий бюджет Российской Федерации вне зависимости от применяемой системы налогообложения*.

Исходя из вышеизложенного, суд пришёл к выводу, что действия муниципального заказчика при проведении электронного аукциона не противоречат требованиям ч. 1 ст. 34 и ч. 10 ст. 70 Закона № 44-ФЗ, предписывающих заключение контракта на условиях, указанных в извещении о проведении электронного аукциона, и не могут быть расценены как нарушения названных норм.

Сходная аргументация содержится также в постановлении Пятого арбитражного апелляционного суда от 3 сентября 2015 г. № 05АП-7181/2015 по делу № А51-9904/2015. Здесь суд пришёл к выводу, что оспариваемые решение и предписание антимонопольного органа как раз и возлагают на заказчика обязанность совершить действия, противоречащие действующему законодательству, а именно заключить контракт с победителем аукциона с внесением изменений в контракт и приложение к нему. Несомненно, исполнение такого предписания приведёт к нарушению требований ч. 10 ст. 70 Закона № 44-ФЗ, в силу которой контракт заключается на условиях, указанных в извещении о проведении электронного аукциона и документации о таком аукционе, по цене предложенной его победителем.

Указанный вывод соответствует также правовой позиции Верховного суда Российской Федерации, изложенной в определении от 26.06.2015 № 306-КГ15-7929 по аналогичному делу (№ А65-16826/2014). Таким образом, отстоять формулировку «цена контракта включает НДС в размере 18%» в свете новейшей судебной практики представляется вполне посильной для заказчиков задачей. Как будет показано далее, при наличии такой формулировки подрядчик может похоронить свои надежды на получение суммы НДС в качестве прибыли.

Разница между применяемыми режимами налогообложения не относится к сметной прибыли подрядчика- «упрощенца»

Тезис о правомерности включения суммы НДС в состав сметной прибыли подрядчика, находящегося на УСН, был основательно исследован в постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 6 сентября 2012 г. по делу № А74-741/2012 (оставлено без изменения постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 декабря 2012 г. № А74-741/2012).

По мнению подрядчика, при оплате выполненных работ заказчик необоснованно исключил из оплаты сумму НДС в размере 18% (применительно к УСН), в то время как сметная стоимость работ включает в себя 18% НДС и, являясь ценой контракта, должна оставаться неизменной.

Отклоняя доводы подрядчика, Третий арбитражный апелляционный суд разъяснил следующее. Поскольку подрядная организация находится на УСН, в актах выполненных работ стоимость выполненных работ не увеличена на НДС в размере 18%, а рассчитана применительно к УСН. В справках формы КС-3 НДС не выделен. Документы о приёмке выполненных работ и их стоимости свидетельствуют о затратах подрядчика в сумме 1 922 489 руб., которые оплачены ему полностью. Выставленные к оплате в счетах-фактурах суммы не включают НДС, поэтому заказчиком обоснованно не произведена оплата подрядчику суммы 157 232 руб., составляющей НДС в размере 18%.

Довод подрядчика о том, что цена контракта является неизменной, поэтому стоимость работ исчисляется по условиям контракта в соответствии с техническим заданием, а значит с учётом включения в цену 18% НДС, признан судом безосновательным. В иске речь идёт о задолженности по оплате выполненных работ – однако цена этих работ соответствует сметной, а стоимость работ, подлежащая оплате, правомерно определена в актах приёмки выполненных работ с учётом того обстоятельства, что подрядчик находится на УСН.

Требовать включения в стоимость выполненных работ 18% НДС подрядчик не вправе, поскольку в соответствии с главой 26.2 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели при использовании УСН платят единый налог вместо налога на прибыль, налога на имущество организаций, единого социального налога (ЕСН) и налога на добавленную стоимость (НДС). Доказательства того, что подрядчик понёс затраты на требуемую им с заказчика в качестве задолженности сумму, в дело не представлены. Следовательно, заказчик подрядных работ по государственному контракту обязан и вправе оплатить подрядчику лишь стоимость выполненных работ без уплаты суммы НДС.

Если заказчик всё же оплатил подрядчику-«упрощенцу» полную стоимость контракта при наличии выделенного в контракте НДС, это может быть квалифицировано судом как *возникновение неосновательного обогащения на стороне такого подрядчика*. Например, в постановлении ФАС Московского округа от 2 ноября 2011 г. по делу № А40-131937/10-59-1153 была исследована следующая ситуация.

Центральным управлением материально-технического снабжения МВД России был заключён контракт на поставку товаров с неплательщиком НДС, при этом в стоимости товаров по условиям контракта выделялся НДС в размере 10%. Несмотря на это, заказчик сначала оплатил поставщику полную

стоимость товаров, а впоследствии потребовал вернуть необоснованно уплаченную сумму НДС. Поскольку требования были оставлены поставщиком без удовлетворения, заказчик обратился в Арбитражный суд г. Москвы с иском о взыскании неосновательного обогащения. Иск был удовлетворён в полном объёме, Девятый арбитражный апелляционный суд оставил решение без изменения.

Оставляя принятые по делу судебные акты без изменений, ФАС Московского округа указал, что лица, не являющиеся налогоплательщиками, или налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, по смыслу п. 5 ст. 173 НК РФ исчисляют сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, лишь в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога. Однако в данном случае поставщик не выставлял заказчику счет-фактуру с выделением суммы НДС, других доказательств уплаты спорной суммы налога в бюджет не представил.

В договоре поставки стороны определили стоимость поставляемого товара в сумме 1 762 000 руб., в том числе НДС в размере 10 %. В силу п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. Поскольку в данном случае поставщик плательщиком НДС не является, незаконное получение им суммы НДС фактически привело к его неосновательному обогащению за счет заказчика.

Согласно п. 1 ст. 1102 ГК РФ лицо, которое без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований приобрело или сберегло имущество (приобретатель) за счет другого лица (потерпевшего), обязано возвратить последнему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество. Поскольку основания для включения в стоимость поставленных товаров суммы НДС отсутствовали, полученные поставщиком денежные средства в сумме 160 181,82 руб. являются неосновательным обогащением, требования о взыскании которого были обоснованно удовлетворены судами в соответствии со ст. 1102 ГК РФ. Довод поставщика о том, что заказчик знал о его нахождении на УСН, был отклонен судами, поскольку цена контракта включала НДС, на получение которого у поставщика не имелось никаких правовых оснований.

Ссылка заявителя жалобы на письмо Минэкономразвития от 21.06.2011 № Д28080 не была принята судом, поскольку в письме указано на порядок формирования цены госконтракта вне зависимости от применения систем налогообложения у победителя. Вместе с тем, *такое формирование цены госконтракта не является основанием для удержания поставщиком полученной по контракту суммы НДС.*

Отметим, что данное постановление ФАС Московского округа было оставлено в силе определением ВАС РФ от 21 февраля 2012 г. № ВАС-1045/12 – т.е. высшая судебная инстанция признала сформулированную в нём позицию правомерной.

Если сумма НДС поступила налогоплательщику налога, он обязан выставить счёт-фактуру и уплатить НДС

Остановимся подробнее на действиях подрядчика-неплательщика НДС, которому заказчик всё же перечислил сумму данного налога. Как уже было показано, единственным правомерным способом распорядиться данной суммой является её перечисление в доход федерального бюджета. В этом плане представляет интерес позиция ФАС Московского округа, выраженная в постановлении от 20 сентября 2011 г. по делу № А40-477/11-67-4.

В данном деле государственный заказчик произвёл оплату поставленных товаров за вычетом НДС. Поставщик обратился в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о взыскании неоплаченной части цены контракта в размере НДС. Мотивируя исковые требования, поставщик указал, что не является плательщиком НДС, так как применяет УСН, в связи с чем включение этого налога в цену контракта и одностороннее уменьшение заказчиком установленной на аукционе цены на сумму НДС противоречит ст. 9 Закона № 94-ФЗ, предусматривающей, что цена контракта не может изменяться в ходе его исполнения. Отклоняя требования поставщика, суд исходил из того, что заказчик надлежащим образом исполнил согласованные с поставщиком условия договора и оплатил из бюджетных средств стоимость товара за минусом НДС, плательщиком которого поставщик не является; при уплате ему НДС поставщик получил бы неосновательное обогащение в размере суммы этого налога.

Отказывая поставщику в удовлетворении заявленных требований, ФАС Московского округа указал на следующее. Документация о закупке содержала следующий порядок формирования цены контракта: НМЦК определяется произведением количества размещаемых на аукционе товаров и их цены, включающей предусмотренные действующим законодательством Российской Федерации НДС, налоги, сборы и платежи, в российских рублях за единицу товара, тару (упаковку), затаривание товара, его загрузку (погрузку), а также другие дополнительные расходы, связанные с отгрузкой продукции.

В соответствии со ст. 41.8 Закона № 94-ФЗ участники размещения заказа, претендующие на заключение государственного контракта, подают заявки на участие в аукционе в случае согласия с требованиями и условиями документации об открытом аукционе в электронной форме. Согласно ч. 5 ст. 9 и ч. 10 ст. 41.12 Закона № 94-ФЗ государственный контракт заключается на условиях,

указанных в документации об открытом аукционе в электронной форме, по цене, предложенной победителем открытого аукциона в электронной форме. При этом изменение условий, указанных в документации, не допускается.

Таким образом, поставщик, приняв участие в аукционе, был надлежащим образом осведомлен о порядке формирования цены подлежащего поставке товара и о том, что в цену контракта включаются все налоги, в том числе НДС. Получив от заказчика проект государственного контракта, в котором в цену товара был включен НДС, поставщик сообщил заказчику, что не является плательщиком этого налога. Однако, после рассмотрения спора по данному вопросу в Управлении ФАС России по г. Москве, поставщик всё же согласился на заключение контракта в соответствии с условиями, указанными в извещении о проведении аукциона – то есть на включение НДС в цену контракта.

Таким образом, достигнув в результате преддоговорного спора согласия по спорному вопросу, стороны в силу статьи 432 ГК РФ придали оспариваемой формулировке значение существенного условия контракта. В этой связи изменение этой формулировки возможно лишь в соответствии со статьей 450 ГК РФ, которая не подлежит применению после фактического исполнения контракта. При таких обстоятельствах требование поставщика о понуждении заказчика исключить из контракта условие о включении НДС 10% в цену контракта правомерно отклонено судом.

Выставляя заказчику счет-фактуру без учета НДС, поставщик действовал вопреки условиям контракта, который предусматривает включение налога в цену товара. То обстоятельство, что поставщик не признается плательщиком НДС в силу ч. 2 ст. 346.11 НК РФ, означает, что в случае выставления им покупателю счета-фактуры с выделением НДС он становится обязанным уплатить полученную сумму в федеральный бюджет в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ.

В данном случае, поскольку заказчик является государственным учреждением в системе МВД России, финансируемым из средств федерального бюджета, невыплаченная им поставщику сумма НДС остается в федеральном бюджете, куда и должна была поступить независимо от субъекта, вносящего платеж. Следовательно, требование поставщика о взыскании с заказчика суммы НДС с начислением неустойки за просрочку уплаты налога, подлежащего уплате в бюджет и находящегося в бюджете, нельзя признать законным и обоснованным.

Вопросы налогообложения подрядчика относятся к компетенции налоговой службы, а не заказчика

Если исходить из того, что сумма НДС не является прибылью подрядчика-«упрощенца», можно выстраивать отношения с таким подрядчиком двояким

образом. С одной стороны, можно не оплачивать такому подрядчику сумму НДС, ссылаясь на то, что такой подрядчик применяет УСН и не несёт расходов по уплате данного налога. Такой подход является предпочтительным для региональных и муниципальных заказчиков: в этом случае сумма НДС образует экономию, остающуюся в региональном либо местном бюджете. Поскольку НДС – налог, поступающий в федеральный бюджет, его неуплата подрядчикам-«упрощенцам» заказчиками федерального уровня приводит к тому, что сумма НДС остаётся там же, куда и должна была поступить – в федеральном бюджете (см. приведённое выше постановление ФАС Московского округа от 20 сентября 2011 г. по делу № А40-477/11-67-4).

С другой стороны, оплата стоимости выполненных работ по контракту представляет собой гражданско-правовую обязанность заказчика, тогда как уплата в федеральный бюджет суммы НДС, поступившей лицу, не являющемуся плательщиком данного налога, относится к числу публично-правовых обязанностей подрядчика. В этой связи наиболее корректным с юридической точки зрения представляется следующий выход из проблемы: подрядчик-«упрощенец» выставляет заказчику счёт-фактуру с выделенной в них суммой НДС, заказчик оплачивает подрядчику-«упрощенцу» полную стоимость контракта (в т.ч. сумму НДС), а подрядчик самостоятельно перечисляет поступившую к нему сумму налога в федеральный бюджет. Для изучения данного подхода к разрешению рассматриваемой проблемы обратимся к решению Арбитражного суда Красноярского края от 29.12.2014 по делу № А33-22157/2014.

Между комитетом по управлению муниципальным имуществом Администрации г. Ачинска Красноярского края и подрядчиком, применяющим УСН, был заключён контракт оказание услуг по технической инвентаризации и паспортизации автомобильных дорог общего пользования города Ачинска Красноярского края.

Подрядчик выставил заказчику счет и счет-фактуру на оплату оказанных услуг на сумму 1 503 523,73 руб. без выделения суммы НДС. Однако заказчик оплатил исполнителю только 1 274 172,65 руб. стоимости оказанных услуг по контракту и уведомил подрядчика о том, что в связи с применением им УСН он не является плательщиком НДС, вследствие чего стоимость оказанных услуг по контракту уплачена заказчиком без учета суммы НДС. Подрядчик посчитал, что заказчик не исполнил обязательства по контракту надлежащим образом, и обратился в Арбитражный суд Красноярского края с иском о взыскании с заказчика 229 351,08 руб. задолженности по муниципальному контракту.

В отзыве на исковое заявление заказчик указал, что при отсутствии в выставленном счете-фактуре суммы НДС вся полученная от заказчика сумма

принадлежит подрядчику, в то время последний сумму налога в бюджет не уплачивает. Сумма НДС в данной ситуации является неосновательным обогащением подрядчика.

Рассмотрев спор по существу, суд указал следующее. По условиям контракта цена контракта включает расходы на проведение технической инвентаризации, изготовление технических паспортов, уплату налогов, в том числе НДС, сборов и других обязательных платежей, а также иные расходы исполнителя, возникающие при оказании услуг.

С учетом принципа буквального толкования условий договора, определенного в ст. 431 ГК РФ, суд пришел к выводу о том, что в спорном контракте цена в размере 1 503 523,73 рублей определена сторонами с учетом НДС. *При таких обстоятельствах у подрядчика возникла обязанность по выставлению заказчику счета-фактуры с выделением НДС, и соответственно по уплате названного налога в бюджет, а у заказчика – обязанность по уплате исполнителю 229 351,08 руб. НДС в составе цены контракта.*

Согласно п. 5 ст. 173 НК РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Тот факт, что подрядчик в установленном законом порядке применяет УСН, в связи с чем освобожден от уплаты НДС (ст. 346.11 НК РФ), правового значения не имеет, поскольку цена контракта согласована сторонами с учетом НДС. *Выставление подрядчиком счета-фактуры без выделения НДС противоречит условиям заключенного сторонами контракта.*

Вместе с тем, суд указал, что данное обстоятельство не является препятствием для оплаты подрядчику 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 подрядчиком НДС в бюджет не входит в компетенцию заказчика. Точно также, у него отсутствует право на уменьшение цены контракта, согласованной сторонами.

Аналогичные выводы содержатся в решении Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 24 апреля 2015 г. по делу № А58-182/2015.

Сходным образом, в постановлении от 28 апреля 2012 г. по делу № А53-17385/2011 ФАС Северо-Кавказского округа указал, что контракт заключается и оплачивается по цене победителя конкурса (аукциона) вне зависимости от

применения системы налогообложения у победителя. Если победитель аукциона находится на УСН, *заполнение графы «НДС не предусмотрен» не меняет условий контракта.*

По мнению суда, удерживая НДС из подлежащей оплате стоимости контракта, заказчик ошибочно не разграничивает отношения сторон по контракту (гражданско-правовые отношения) и обязанности подрядчика по уплате налогов и сборов в бюджет (публично-правовые отношения). Уплата цены в полном объеме, включая ту ее часть, которую составляет сумма НДС, является обязательством заказчика, вступившего в гражданско-правовые отношения с подрядчиком, при заключении контракта.

Публично-правовые обязанности по уплате налогов в бюджет возникают не между заказчиком и подрядчиком, а между подрядчиком, являющимся налогоплательщиком, то есть лицом, реализующим товары (работы, услуги), и государством. Публично-правовые обязанности подрядчика в качестве налогоплательщика вытекают не из положений заключенного сторонами контракта, а из предусмотренных НК РФ публично-правовых обязательств по уплате налогов. Такие обязательства не могут корреспондировать правам учреждения по удержанию части обусловленной цены контракта, поскольку заказчик, наряду с подрядчиком, выступает самостоятельным субъектом публично-правовых отношений.

Следовательно, предъявленные подрядчиком требования о взыскании с заказчика денежных средств, обусловленных заключенным муниципальным контрактом, являются требованиями о взыскании части цены по контракту, подлежащей уплате в пользу подрядчика. *Данная цена должна быть уплачена вне зависимости от выполнения либо невыполнения подрядчиком своих публично-правовых обязанностей в качестве налогоплательщика.* Контроль за исполнением налогоплательщиками своих публично-правовых обязанностей лежит на специально уполномоченных государственных органах.

Последствия изменений налогового режима подрядчика при исполнении контракта

Отдельно следует рассмотреть вопрос о правовых последствиях перехода подрядной организации с одной системы налогообложения на другую при исполнении контракта. Подлежит ли НДС доначислению на цену контракта, если подрядчик перешёл с упрощённой системы налогообложения (УСН) на общую систему налогообложения (ОСН)? И наоборот – следует ли уменьшить оплату по контракту на размер НДС, если подрядчик перешёл с ОСН на УСН?

Неправомерность доначисления НДС на цену контракта при утрате подрядчиком льготы по уплате НДС была показана в постановлении Президиума

ВАС РФ от 14 июня 2011 г. № 16970/10 по делу № А05-1486/2010.

В данном случае стоимость работ в контракте была определена и оплачена заказчиком без НДС, поскольку подрядчик был освобождён от уплаты НДС согласно абз. 3 подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ. Однако уже после оплаты контракта Инспекция ФНС провела выездную налоговую проверку, в ходе которой установила, что подрядчик выполнял работы по контракту не собственными силами, а с привлечением субподрядных организаций. В этой связи Инспекция ФНС признала подрядчика неправомерно применившим льготу, предусмотренную абз. 3 подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, доначислила ему НДС, начислила пени и привлекла к ответственности на основании п. 1 ст. 122 НК РФ.

Приняв во внимание всё случившееся, подрядчик предложил заказчику доплатить 222 077,38 руб. НДС и выставил к оплате скорректированные счета-фактуры, в которых стоимость работ была увеличена на сумму НДС. После отказа заказчика от выполнения этих требований подрядчик обратился в суд с требованием о взыскании названной суммы.

Удовлетворяя иск, суды трех инстанций исходили из того, что налогоплательщик в силу абз. 1 п. 1 ст. 168 НК РФ обязан при реализации работ дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога. Поскольку сумма НДС была исключена из стоимости выполненных работ ошибочно, непредъявленные подрядчиком к оплате учреждению суммы НДС подлежат взысканию с заказчика сверх договорной цены работ.

Как указал Президиум ВАС РФ, вывод судов о том, что в случае если согласованная сторонами договорная цена работ не включает НДС, то предъявленные подрядчиком к взысканию суммы НДС подлежат взысканию с заказчика на основании прямого указания налогового законодательства, основан на нормах права и соответствует правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 29.09.2010 № 7090/10.

Однако судами не учтено, что согласно п. 1 ст. 10 ГК РФ, определяющего пределы осуществления гражданских прав, не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые исключительно с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах. Не допускается использование гражданских прав в целях ограничения конкуренции, а также злоупотребление доминирующим положением на рынке. В соответствии с п. 2 названной статьи в случае несоблюдения требований, предусмотренных п. 1 этой же статьи, суд, арбитражный суд или третейский суд может отказать лицу в защите принадлежащего ему права.

Президиум ВАС РФ посчитал, что суды необоснованно не применили положения данной статьи и не учли правовое значение обстоятельств, имевших

место в рассматриваемом деле, свидетельствующих о злоупотреблении правом со стороны подрядчика.

Как следует из заявки подрядной организации на участие в конкурсе на проведение ремонтно-строительных работ, проведенном заказчиком в мае 2007 года в соответствии с Законом № 94-ФЗ, подрядчик заявил об освобождении от уплаты НДС. Заявленное освобождение основывалось на применении налоговой льготы.

Однако операции по реализации товаров (работ, услуг) организациями, указанными в абз. 3 подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, освобождаются от обложения НДС только в отношении товаров собственного производства и выполнения работ (оказания услуг) собственными силами. Реализация приобретенных товаров (работ, услуг) от обложения названным налогом не освобождается. Правовая позиция по этому вопросу изложена в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.08.2002 № 11351/01.

При выполнении работ по государственному контракту и договорам подряда подрядчик привлекал к выполнению работ субподрядные организации, следовательно, в заявке на участие в конкурсе наличие права на налоговую льготу заявил неправомерно. Необходимость уплаты НДС в рассматриваемом случае обусловлена действиями, совершенными подрядной организацией *после* заключения контракта (привлечение субподрядных организаций) и направленными на увеличение стоимости работ.

Изложенное свидетельствует об использовании подрядчиком гражданских прав в целях ограничения конкуренции или злоупотреблении подрядчиком правом в иной форме. Как следует из протокола оценки и сопоставления заявок на участие в открытом конкурсе, при включении подрядчиком НДС в цену работ победителем конкурса был бы признан участник конкурса, заявка которого заняла второе место - разница цены контрактов составила 43 273,94 руб.

В данном случае Президиум ВАС РФ не нашёл доказательств того, что заказчик знал или мог знать о намерениях подрядчика совершить действия, влекущие неправомерность использования им налоговой льготы. Заключая с подрядчиком государственный контракт, заказчик обоснованно ожидал и рассчитывал на добросовестное исполнение подрядчиком своих обязательств и не мог предвидеть, что дальнейшими действиями подрядчика будет обусловлено лишение его налоговой льготы и, как следствие, увеличение стоимости выполненных им работ.

Последствия перехода подрядчика с ОСН на УСН устанавливаются судами в русле уже известных нам подходов: либо говорится о том, что обязанность

заказчика по оплате цены контракта не зависит от применяемой подрядчиком системы налогообложения, либо же о том, что при переходе на УСН подрядчик утрачивает право на получение части цены контракта в размере НДС.

Пример реализации первого из названных подходов содержится в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 22 июня 2011 г. по делу № А53-10523/2010. Фабула данного дела следующая: между управлением Северо-Кавказского регионального командования внутренних войск МВД России в лице государственного учреждения 2-го центра заказчика-застройщика внутренних войск МВД России по Северо-Кавказскому региону и подрядной организацией, находящейся на ОСН, в 2008 году был заключен ряд контрактов на строительство объекта «Комплекс зданий военного городка в/ч 3723, конюшня на 40 лошадей в г. Нальчике». Работы по контрактам должны были быть начаты подрядчиком через 10 дней после подписания контракта и окончены в 2009 году.

Общая стоимость работ по контрактам составила 48 532 886 руб. Подрядчик выполнил работы в полном объёме, однако заказчик произвёл оплату только на сумму 42 609 484 руб. Подрядчик обратился в суд с требованием об оплате стоимости выполненных работ в полном объёме.

Рассматривая дело, суд отметил, что заключенные между сторонами государственные контракты не содержат указания, каким образом рассчитана их стоимость: с учетом НДС или без учёта НДС. Однако из представленной в дело документации об аукционах следует, что сметные расчеты стоимости строительства включали в себя НДС. В своих жалобах заказчик ссылался на то, что сумма исковых требований как раз и представляет собой НДС, который был учтён в НМЦК. Однако суд указал, что *снижение начальной цены в результате торгов не подлежит расшифровке.*

С 2009 года подрядчик перешёл на УСН, в связи с чем справки за 2009 год по форме № КС-3 подписаны сторонами с указанием в них стоимости выполненных работ и затрат без учета сумм возмещения затрат подрядчика по НДС. В этой связи суд отметил, что заказчик ошибочно не разграничивал отношения сторон по контрактам (гражданско-правовые) и обязанности подрядчика по уплате налогов и сборов (публично-правовые). Основанием для оплаты выполненных работ по договору подряда является выполнение предусмотренных договором работ и их принятие заказчиком, при этом такая оплата должна осуществляться по цене, установленной контрактом.

Другой подход к рассматриваемой проблеме нашёл своё выражение в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 18 августа 2014 г. по делу № А82-3316/2013. В данном случае заказчиком – ФГБОУ ВПО «Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова» 04.09.2012 – был заключён контракт

на выполнение строительно-ремонтных работ с подрядной организацией, находящейся на ОСН. Работы были выполнены подрядчиком и приняты заказчиком только 31.03.2013. При этом с 01.01.2013 подрядчик перешёл на УСН.

Контрактом было установлено, что сумма контракта составляет 995 054,45 руб., включая НДС по ставке 18 %. Сторонами была составлена и подписана справка о стоимости выполненных работ и затрат на сумму 995 054,45 руб., в том числе НДС 151 787,97 руб. Заказчик произвёл оплату работ только на сумму 843 266,48 руб. В связи с неисполнением заказчиком обязательств по оплате выполненных работ в полном объеме подрядчик обратился в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении заявленных подрядчиком требований, ФАС Волго-Вятского округа указал, что *на момент окончательного выполнения работ подрядчик не являлся плательщиком НДС и не должен был компенсировать свои расходы на уплату НДС в бюджет за счет заказчика работ. Претендуя на возмещение стоимости работ с учетом НДС, подрядчик получает неосновательное обогащение при отсутствии к этому законных оснований.* Следовательно, у подрядчика в данном случае нет права требовать уплаты заказчиком спорной суммы, так как доказательства в материалы дела не представлены, подтверждающие факт выполнения работ на данную сумму, а включение в расходы подрядчика суммы НДС противоречит установленным обстоятельствам дела.

Оплата суммы НДС подрядчику-«упрощенцу» приводит к нарушению бюджетного законодательства

Особенный интерес представляют постановления судебных органов по делам, инициированным по результатам проверок использования бюджетных средств органами финансово-бюджетного надзора.

Так, в начале 2014 года Ростфинконтроль провел выездную проверку использования муниципальным образованием город Таганрог межбюджетных трансфертов, предоставляемых из областного бюджета, за 2012 - 2013 годы и истекший период 2014 года. По результатам проверки составлен акт от 26.05.2014, в котором указано на нецелевое использование бюджетных средств. Администрации, Управлению ЖКХ и финуправлению предписано принять меры по устранению указанных в предписании нарушений бюджетного законодательства и возместить причиненный такими нарушениями ущерб Ростовской области. Руководствуясь статьями 269.2 и 306.2 БК РФ, Ростфинконтроль направил в министерство финансов Ростовской области уведомление о применении бюджетных мер принуждения в виде сокращения межбюджетных трансфертов муниципальному образованию город Таганрог. Лица, упо-

мянутые в предписании, обратились в Арбитражный суд Ростовской области с заявлением о признании предписания и уведомления недействительными, однако их требования были оставлены судом без удовлетворения (решение от 5 ноября 2014 г. по делу № А53-16230/2014).

Судом были признаны установленные сотрудниками Ростфинконтроля в ходе проверки факты включения муниципальным заказчиком в акты выполненных подрядчиками-неплательщиками НДС работ не предусмотренных документацией о закупке затрат, поименованных в актах КС-2 как «Налоги, обязательные и прочие расходы, необходимые для выполнения работ» и эквивалентных по объему всей сумме НДС, учтенного в расчете НМЦК. Суд отметил, что приведённые в технической части аукционной документации сметы учитывали только сумму НДС по ставке 18% - какие-либо иные налоги и сборы документацией о закупке не предусматривались. Иными словами, сумма НДС оказывалась «завуалирована» подрядчиками в актах приёмки выполненных работ путем неправомерного включения в указанные документы строки с наименованием, не предусмотренным аукционной документацией.

Порядок определения сметной стоимости работ, выполняемых организациями, работающими на упрощенной системе налогообложения был определен письмом Госстроя России от 06.10.2003 № НЗ-6292/10, в соответствии с которым подрядные организации, находящиеся на УСН, оплачивают НДС только за поставленные материалы, изделия, конструкции, услуги управлений механизации на основании расчета, образец которого приведён в приложении к рассматриваемому письму:

Пример расчёта затрат на уплату НДС

Статьи затрат	Сметная стоимость строительства в текущем уровне цен (тыс. руб.)	Расчет затрат на уплату НДС по ставке 20%
Прямые затраты, в т.ч.:		
Материалы	6150	$6150 \times 0,2 = 1230$
Оплата труда рабочих	1960	-
Затраты на эксплуатацию машин	1890	$(1890 - 370) \times 0,2 = 304$
в т.ч. оплата труда машинистов	370	-
Итого	10000	1534
Накладные расходы $(1960 + 370) \times 1,18 \times 0,7$	1925	$1925 \times 0,183 \times 0,2 = 70$
Сметная прибыль $(1960 + 370) \times 0,65 \times 0,9$	1925	$1925 \times 0,183 \times 0,2 = 70$
Всего	13288	1645 или 12,4% (1645/13288)

Примечание к примеру расчёта затрат на уплату НДС:

0,183 - удельный вес затрат на материалы в постатейной структуре накладных расходов;

0,15 - удельный вес затрат на материалы в постатейной структуре сметной прибыли;

1,18 - укрупненный норматив накладных расходов по жилищно-гражданскому строительству (прил. 2 МДС 81-4.99);

0,65 - общеотраслевой норматив сметной прибыли (п. 2.1 МДС 81-25.2001).

При этом затраты организаций на указанные цели должны определяться по расчету в зависимости от структуры выполняемых строительно-монтажных работ, однако они очевидным образом не могут равняться всей сумме НДС, учтенного в расчетах НМЦК спорных договоров. Вместе с тем, в ходе проведенной сотрудниками Ростфинконтроля проверки такие расчеты не были представлены должностными лицами Управления ЖКХ либо муниципального заказчика. То есть даже часть учтенных при расчетах НМЦК затрат на уплату НДС и неправомерно профинансированных Управлением ЖКХ муниципальному заказчику в полном объеме, не была подтверждена документами (расчётами, требующимися в соответствии с приведённым выше письмом Госстроя).

Следовательно, муниципальный заказчик не мог предъявлять Управлению ЖКХ к финансированию, а Управлением ЖКХ принимать в качестве оснований возникновения денежных обязательств акты приемки выполненных подрядчиками-«упрощенцами» работ, содержащие не предусмотренные аукционной документацией затраты «Налоги, обязательные и прочие расходы, необходимые для выполнения работ» в суммах, в полном объеме эквивалентных суммам НДС, учтенным при расчетах НМЦК каждого из договоров.

Приняв для санкционирования денежных обязательств за выполненные ремонтно-строительные работы представленные муниципальным заказчиком акты приемки выполненных работ, не соответствующие требованиям областных и муниципальных нормативных правовых актов, главным распорядителем средств бюджета муниципального образования «Город Таганрог» (Управлением ЖКХ) были неправомерно (а именно: при отсутствии надлежащим образом оформленных подтверждающих расходы документов - актов приемки выполненных работ КС-2) совершены перечисления муниципальному заказчику бюджетных средств на их оплату, тем самым было допущено нарушение требований ст. 219 БК РФ.

С учетом изложенного, суд признал обоснованными выводы Ростфинконтроля о нарушении главным распорядителем средств бюджета г. Таганрога

– Управлением ЖКХ условий предоставления межбюджетных трансфертов, установленных в ст. 136 БК РФ, выразившемся в отсутствии документов, подтверждающих возникновение денежных обязательств на сумму 4 086 701,39 руб., из них за счет средств областного бюджета 2 958 771,79 руб.

Пятнадцатый арбитражный апелляционный суд (постановление от 27.01.2015 № 15АП-22501/2014) и ФАС Северо-Кавказского округа (постановление от 13 мая 2015 г. по данному делу) подтвердили законность и обоснованность решения суда первой инстанции. Более того, все принятые по данному делу судебные акты были оставлены в силе определением Верховного суда Российской Федерации от 4 августа 2015 г. № 308-КГ15-10275.

Данное дело является выдающимся примером признания судами приоритета норм бюджетного законодательства, принципа эффективного и целевого использования бюджетных средств перед соображениями твёрдой цены контракта. Подрядчикам-«упрощенцам» не помогли даже их попытки «завуалировать» в смете сумму НДС, плательщиками которого они не являются, под другим наименованием. Безусловно, основной причиной столь блестящего судебного успеха сотрудников Ростфинконтроля явился беспримерный уровень доказательности доводов, положенных ими в обоснование своей позиции.

В завершение приведём ещё одну «историю успеха» органа финансово-бюджетного надзора, которому также удалось доказать необоснованность оплаты суммы НДС подрядчикам-«упрощенцам». На этот раз сумма НДС была «завуалирована» в сметном расчёте посредством применения завышенных коэффициентов пересчёта стоимости выполненных работ к ценам 2003 г.

Территориальное управление Росфиннадзора по Курганской области провело плановую проверку использования бюджетных кредитов из федерального бюджета бюджету Курганской области для строительства, реконструкции, капитального ремонта, ремонта и содержания автомобильных дорог общего пользования в Управлении автодорог Курганской области за 2009 год. При проверке были установлены нарушения бюджетного законодательства, выразившиеся в оплате выполненных работ по государственным контрактам на основании актов приемки выполненных работ, составленных с использованием завышенных коэффициентов пересчёта стоимости выполненных работ к ценам 2003 г. По результатам проверки Росфиннадзором составлен акт и внесено представление, в котором признано неправомерным использование Управлением автодорог средств областного бюджета на сумму 468,879 тыс. руб. Управлению автодорог предложено:

- принять меры к восстановлению неправомерно использованных бюджетных средств в размере 468,879 тыс. руб.;
- при заключении дополнительных соглашений к госконтрактам и опре-

делении стоимости работ, составлении актов приемки выполненных работ применять ко всем подрядчикам единые коэффициенты пересчета стоимости работ к ценам 2003 г., установленные межведомственной комиссией при правительстве Курганской области;

- *для подрядчиков, работающих по упрощенной системе налогообложения, не увеличивать коэффициенты на размер НДС.*

Управление автодорог обжаловало указанное представление в Арбитражный суд Курганской области. Однако суд в решении от 20.10.2010 по делу № А34-3895/2010 признал представление Росфиннадзора законным и обоснованным, поскольку оплата стоимости работ по актам приемки выполненных работ с использованием завышенного коэффициента перерасчета стоимости работ к ценам 2003 г. действительно повлекла неправомерное использование средств областного бюджета. Причина нам уже знакома – в составе НМЦК был учтён НДС, а подрядные организации находились на УСН.

К заключённым государственным контрактам в качестве приложений составлены ведомости объемов работ, входящих в состав нормативного содержания автомобильных дорог, на каждый год действия государственных контрактов. В данных ведомостях расчет стоимости работ указан на основании единичных расценок в ценах 2003 года с применением к ним коэффициентов по результатам торгов. В данные коэффициенты включен индекс, учитывающий ежегодный рост цен. Однако, коэффициенты, сложившиеся по результатам торгов с подрядчиками-неплательщиками НДС, выше коэффициентов, сложившихся в результате торгов с другими организациями, не применяющими УСН, ровно на размер, равный размеру НДС. Суд отметил, что оснований для изменения коэффициента не имелось, поскольку в ходе исполнения контрактов не произошло изменения объемов работ или их качества.

Также суд указал, что в представленных в материалы дела счетах-фактурах за проверенный Росфиннадзором период отсутствуют сведения о выделении подрядчиками суммы НДС отдельной строкой. В связи с изложенным, суд признал факт завышения стоимости выполненных работ в актах приемки выполненных работ, которое повлекло за собой необоснованную выплату подрядчикам-«упрощенцам» средств областного бюджета.

Решение суда первой инстанции было оставлено без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.01.2011 и постановлением ФАС Уральского округа от 19 апреля 2011 г. № Ф09-1804/11-С1.

Вместо заключения

С сожалением приходится констатировать, что вплоть до настоящего времени среди компетентных органов исполнительной власти, контрольных и су-

дебных органов не сложился единый подход к разрешению вопроса об оплате цены контракта на выполнение строительных работ подрядчику, применяющему УСН, если в НМЦК учитывался НДС. В то же время, по результатам анализа всех существующих подходов к разрешению данной проблемы можно сформулировать отдельные практические рекомендации для заказчиков.

Если вы не хотите, чтобы сумма НДС стала прибылью подрядчика-«упрощенца», проследите, чтобы установленный в контракте порядок ценообразования содержал указание на то, что цена контракта включает в себя НДС в размере 18%. При заключении контракта настаивайте на том, что при подаче заявки на участие в закупке подрядчик согласился исполнить контракт на условиях, содержащихся в документации о закупке (а значит, и в проекте контракта), которыми предусмотрено включение в состав цены контракта суммы НДС. Не направляйте подрядчику контракт, в котором условие о цене сопровождается словами «НДС не облагается», «без НДС» и т.п. Требуйте от подрядчика-«упрощенца» выделить сумму НДС в актах приёмки выполненных работ, справках о стоимости выполненных работ и произведённых затратах. Если вами выполнены все приведённые выше рекомендации, становятся возможными следующие действия:

1. Оплатить подрядчику-«упрощенцу» только стоимость выполненных им работ, за вычетом суммы НДС, исчисленного от стоимости работ. Справедливой в этом случае будет лишь компенсация затрат подрядчика по уплате НДС при приобретении материальных ресурсов и услуг сторонних организаций. В связи с применением УСН подрядчику будет достаточно сложно обосновать свои претензии на часть цены контракта, являющуюся суммой НДС и ясно обозначенной вами в этом качестве.

2. Требовать от подрядчика-«упрощенца» выставления счёта-фактуры с выделением в ней суммы НДС. В этом случае вы будете уверены, что сумма НДС отправится туда, где ей и положено находиться – в доход федерального бюджета.

Следуя данным рекомендациям, вы практически гарантировано не столкнётесь с претензиями органов финансово-бюджетного надзора по поводу направления вами бюджетных средств, выделенных исключительно на оплату стоимости выполненных работ, для компенсации затрат по уплате НДС лицам, которые не являются плательщиками данного налога.

Если же вы не хотите из-за судьбы НДС вступить в конфликт с подрядчиком-«упрощенцем», вы можете обезопасить себя от претензий контрольных органов, действуя в противоположном направлении: удалите из контракта, актов приёмки выполненных работ и справок о стоимости работ любые упоминания о расчёте цены контракта с учётом НДС. Это позволит существенно за-

труднить доказывание административным органом необоснованности оплаты подрядчику-«упрощенцу» полной стоимости контракта, хотя и не делает такое доказывание невозможным.

Впрочем, данная позиция авторам не близка: по сути, подобный подход представляет собой саботаж принципа эффективности и результативности осуществления закупок, лежащего в основе контрактной системы (ст. 12 Закона № 44-ФЗ). Мы же убеждены, что при расходовании бюджетных средств заказчикам следует исходить из необходимости достижения заданных результатов обеспечения государственных и муниципальных нужд с использованием наименьшего объёма выделенных средств (ст. 34 БК РФ).

В завершение отметим, что в 2015 году появилась надежда на давно уже назревшее законодательное урегулирование рассматриваемой проблемы. Как сообщается на официальном портале kremlin.ru, Президент России Владимир Путин ещё 22 марта 2015 г. подписал перечень поручений по итогам проверки эффективности расходования Пенсионным фондом Российской Федерации средств на приобретение, строительство и ремонт административных зданий в 2012–2014 годах (Пр.-494). В частности, Правительству Российской Федерации предлагается в срок до 1 ноября 2015 г. «представить предложения о внесении изменений в законодательство Российской Федерации, касающихся уменьшения цены контрактов, заключаемых государственными, муниципальными заказчиками и бюджетными учреждениями с физическими лицами, а также организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими специальные режимы налогообложения, не признаваемыми налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, на сумму указанного налога, в случае если при обосновании закупки налог учтён в начальной цене контракта» (<http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/48982/print>).

Ко времени написания настоящей статьи срок исполнения данного поручения уже прошёл, однако сведениями о подготовке соответствующих изменений в законодательство о контрактной системе авторы не располагают. Вместе с тем, не вызывает никакого сомнения, что реализация указанного поручения Президента России позволит поставить точку в истории рассмотренного в настоящей статье вопроса – весьма болезненного как для заказчиков, так и для подрядных организаций. ■