

Письмо Минфина России от 7 мая 2020 г. N 24-03-07/36958 "О рассмотрении обращения"

Департамент бюджетной политики в сфере контрактной системы Минфина России (далее - Департамент), рассмотрев предложение по вопросу о внесении изменений в Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" (далее - Закон N 44-ФЗ) в части уменьшения заказчиком цены контракта на сумму налога на добавленную стоимость в случае, если контракт заключается с поставщиком (подрядчиком, исполнителем), применяющим упрощенную систему налогообложения и в рамках своей компетенции, сообщает следующее.

В целях снижения налоговой нагрузки Налоговым кодексом Российской Федерации установлены специальные налоговые режимы, представляющие собой особый порядок исчисления и уплаты налогов в течение определенного периода времени. Специальные налоговые режимы предоставляют возможность освобождения от уплаты таких налогов, как налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц. При этом к налогоплательщикам применяются пониженные требования к налоговому администрированию.

В соответствии с Законом N 44-ФЗ любой хозяйствующий субъект, в том числе который освобожден от уплаты налога на добавленную стоимость и применяет специальный налоговый режим, вправе участвовать в закупках.

С учетом положений Закона N 44-ФЗ контракт заключается и оплачивается заказчиком по цене победителя закупок вне зависимости от применения системы налогообложения у победителя.

При этом необходимо отметить, что положения Закона N 44-ФЗ позволяют заказчику в случае заключения контракта с физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем или иным лицом, занимающимся частной практикой, уплатить ему сумму, уменьшенную на величину налоговых платежей, которые будут перечислены заказчиком в соответствующий бюджет во исполнение обязанности налогового агента при выплате вознаграждения физическому лицу.

Организация, применяющая специальный налоговый режим, осуществляя хозяйственную деятельность и приобретая товары (работы, услуги), уплачивает за них полную цену (включающую налог на добавленную стоимость), в случае если контрагент такой организации является плательщиком налога на добавленную стоимость. В дальнейшем организация, применяющая специальный налоговый режим, реализовывая заказчику товары (работы, услуги) без учета налога на добавленную стоимость, не сможет покрыть свои издержки, возникающие в связи с тем, что ранее их оплата была произведена с учетом налога на добавленную стоимость.

Таким образом, снижение цены контракта, заключенного с поставщиком (подрядчиком, исполнителем), применяющим специальный налоговый режим на размер налога на добавленную стоимость, может привести такого поставщика (подрядчика, исполнителя) к прямым убыткам.

Учитывая изложенное, внесение указанных изменений в законодательство Российской Федерации Департаментом не поддерживается.

Заместитель директора Департамента

Д.А. Готовцев

Письмо Минфина России от 14 марта 2023 г. N 24-06-06/21248 "О рассмотрении обращения"

Вопрос: Просим дать разъяснения в связи со сложившейся противоречивой практикой применения законодательства, а также различным подходом контрольных, надзорных, судебных и правоохранительных органов при рассмотрении вопросов о правомерности уплаты подрядчику, применяющему упрощенную систему налогообложения, суммы НДС.

1. Правомерно ли одновременное наличие условий в контракте, заключаемом в соответствии с типовыми условиями контрактов, о том, что при заключении контракта с лицом, не являющимся в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах плательщиком НДС, цена контракта НДС не облагается и указанием в смете контракта суммы НДС, в соответствии с методикой составления сметы контракта, утвержденной приказом Минстроя России от 23.12.2019 N 841/пр?

2. Необходимо ли структуру сметы контракта приводить в соответствие с формулировкой о цене контракта в части исключения слов "сумма НДС", "всего с НДС", если в таком контракте указано, что цена НДС не облагается? Если необходимо достичь такого соответствия, просим указать каким способом сумму НДС, указанную в смете контракта, включить в стоимость работ, не применяя при этом коэффициент пересчета сметной стоимости.

3. Правомерна ли оплата подрядчику выполненных работ на основании первичных учетных документов, включающих сумму НДС, если в контракте указано условие о том, что цена НДС не облагается?

4. Каким образом заказчику исполнить обязательства по оплате всей цены контракта при наличии условия о том, что цена облагается НДС, в случае заключения контракта с подрядчиком, применяющим упрощенную систему налогообложения, если такой подрядчик выставляет первичные учетные документы без учета суммы НДС?

5. Возникает ли у подрядчика, применяющего упрощенную систему налогообложения, обязанность по уплате суммы НДС в федеральный бюджет при выставлении им первичных учетных документов КС-2 и КС-3 с выделенной суммой НДС, но без выставления счета-фактуры?

6. В случае, если у подрядчика, применяющего упрощенную систему налогообложения, не возникает обязанности по уплате суммы НДС в доход бюджета при выставлении заказчику первичных учетных документов КС-2 и КС-3 с выделенной суммой НДС, просим выразить позицию о правомерности формирования проекта контракта с условием, что цена контракта включает, в том числе сумму НДС, без возможности вариативного указания цены контракта "с НДС/без НДС".

Ответ: Департамент бюджетной политики в сфере контрактной системы Минфина России (далее - Департамент), рассмотрев обращение от 17.02.2023 по вопросу о применении положений Федерального закона от 05.04.2013 N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" (далее - Закон N 44-ФЗ) в части заключения и порядка оплаты по контракту исполнителю, применяющему упрощенную систему налогообложения, с учетом пунктов 11.8 и 12.5 Регламента Министерства финансов Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 14.09.2018 N 194н, сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 4 части 1 статьи 3 Закона N 44-ФЗ участником закупки может быть любое юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, формы собственности, места нахождения и места происхождения капитала, за исключением юридического лица, местом регистрации которого является государство или территория, включенные в утверждаемый в соответствии с пунктом 15 статьи 241 Бюджетного кодекса Российской Федерации перечень государств и территорий, используемых для промежуточного (офшорного) владения активами в Российской Федерации (далее - офшорная компания), либо юридического лица,

являющегося иностранным агентом в соответствии с Федеральным законом от 14.07.2022 N 255-ФЗ "О контроле за деятельностью лиц, находящихся под иностранным влиянием" (далее - Закон N 255-ФЗ), или любое физическое лицо, в том числе зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, за исключением физического лица, являющегося иностранным агентом в соответствии с Законом N 255-ФЗ.

Таким образом, любой участник закупки, в том числе освобожденный от уплаты налога на добавленную стоимость (далее - НДС) и применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе участвовать в закупках.

Частью 1 статьи 34 Закона N 44-ФЗ установлено, что контракт заключается на условиях, предусмотренных извещением об осуществлении закупки или приглашением, документацией о закупке, заявкой участника закупки, с которым заключается контракт, за исключением случаев, в которых в соответствии с Законом N 44-ФЗ извещение об осуществлении закупки или приглашение, документация о закупке, заявка не предусмотрены.

В соответствии с частью 2 статьи 34 Закона N 44-ФЗ при заключении контракта указывается, что цена контракта является твердой и определяется на весь срок исполнения контракта, а в случае, предусмотренном частью 24 статьи 22 Закона N 44-ФЗ, указываются цены единиц товара, работы, услуги и максимальное значение цены контракта, а также в случаях, установленных Правительством Российской Федерации, указываются ориентировочное значение цены контракта либо формула цены и максимальное значение цены контракта, установленные заказчиком в извещении об осуществлении закупки, документации о закупке (в случае, если Законом N 44-ФЗ предусмотрена документация о закупке).

При исполнении контракта изменение его условий не допускается, за исключением случаев, предусмотренных Законом N 44-ФЗ.

Победитель при формировании своего ценового предложения предлагает цену контракта с учетом всех накладных расходов, а также налогов и сборов, которые он обязан уплатить в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Таким образом, в соответствии с положениями Закона N 44-ФЗ контракт заключается и оплачивается заказчиком по цене участника закупки, с которым заключается контракт, вне зависимости от применяемой им системы налогообложения.

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

Корректировка заказчиком цены контракта, предложенной юридическим лицом, применяющим упрощенную систему налогообложения, при осуществлении закупок товаров, работ, услуг, а также при заключении государственного или муниципального контракта с таким участником закупки действующими нормами Закона N 44-ФЗ не предусмотрена.

Необходимо отметить, что согласно пункта 2 и 3 статьи 346.11 главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Кодекса организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 Кодекса.

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

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, не являющиеся налогоплательщиками НДС в связи с применением упрощенной системы налогообложения, при

осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) составлять счета-фактуры не должны.

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

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

Пунктом 5 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 разъяснено, что возникновение в указанном случае обязанности по перечислению в бюджет НДС не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов. На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания пункта 5 статьи 173 Кодекса определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты приведенной нормой либо иными положениями главы 21 Кодекса не предусмотрена.

Дополнительно отмечаем, что приказом Минстроя России от 23.12.2019 N 841/пр утверждена Методика составления сметы контракта, предметом которой являются строительство, реконструкция объектов капитального строительства (далее - Методика), которая определяет общие правила составления сметы указанного контракта при его заключении и внесении изменений в такой контракт в соответствии с законодательством Российской Федерации о контрактной системе.

Пунктом 8 Методики предусмотрено, что внесение изменений в смету контракта осуществляется в соответствии с пунктами 9 - 12, 14, 14.1, 14.2 и 14.3 Методики в случаях, установленных Законом N 44-ФЗ.

Рекомендуемый образец сметы контракта приведен в приложении N 1 к Методике (далее - образец сметы).

Согласно примечанию <2> к образцу сметы "Сумма НДС (ставка <N>%) по позициям" указывается отдельно для позиций сметы контракта, для которых НДС имеет различные значения.

В отношении оборудования указывается стоимость без НДС и стоимость с НДС в формате "стоимость без НДС (стоимость с НДС)" (примечанию <3> к образцу сметы).

Обращаем внимание, что Законом N 44-ФЗ не регулируются вопросы, связанные с документальным оформлением приемки выполненных работ, в частности с унифицированной формой первичной учетной документации КС-2, КС-3.

Кроме того сообщаем, что в соответствии со статьей 31 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) признан утратившим силу Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", устанавливавший принятие к учету первичных учетных документов, составленных по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, в том числе по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденных постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 N 100 (формы КС-2, КС-3, КС-6а, КС-14).

При этом частью 2 статьи 9 Закона N 402-ФЗ установлены обязательные реквизиты первичного учетного документа, которыми являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с

указанием единиц измерения;

б) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 указанной части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Частью 3 статьи 9 Закона N 44-ФЗ установлено, что первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных.

ГАРАНТ:

По-видимому, в тексте предыдущего абзаца допущена опечатка. Имеется в виду "Частью 3 статьи 9 Закона N 402-ФЗ"

Учитывая изложенное, под документом приемки понимается оформленный и подписанный заказчиком документ, в котором отражен факт хозяйственной жизни - приемка результатов исполнения контракта (отдельного этапа) и оплата их заказчиком.

Заместитель директора
Департамента

Д.А. Готовцев

Письмо Минфина России от 15 мая 2019 г. N 24-01-07/34829 "По вопросу заключения и порядка оплаты по контракту исполнителю, применяющему упрощенную систему налогообложения"

В связи с поступающими вопросами о применении положений Федерального закона от 05.04.2013 N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" (далее - Закон о контрактной системе) в части заключения и порядка оплаты по контракту исполнителю, применяющему упрощенную систему налогообложения, Минфин России сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 4 статьи 3 Закона о контрактной системе участником закупки может быть любое юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, формы собственности, места нахождения и места происхождения капитала, за исключением юридического лица, местом регистрации которого является государство или территория, включенные в утверждаемый в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) в отношении юридических лиц, или любое физическое лицо, в том числе зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя.

Таким образом, любой участник закупки, в том числе который освобожден от уплаты налога на добавленную стоимость и применяет упрощенную систему налогообложения, вправе участвовать в закупках.

Вместе с тем сведения о применяемой участниками закупок системе налогообложения не включены в перечень документов и сведений, которые участники закупок должны представлять в составе заявки на участие в закупке.

Законом о контрактной системе в сфере закупок не определен порядок действий заказчика, в случае если победитель конкурентной процедуры использует или переходит на упрощенную систему налогообложения.

При этом в соответствии с положениями Закона о контрактной системе при осуществлении закупки в извещении и документации о закупке заказчиком устанавливается начальная (максимальная) цена контракта.

Начальная (максимальная) цена контракта и в предусмотренных Законом о контрактной системе случаях цена контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем) (далее - НМЦК), определяются в соответствии с положениями статьи 22 Закона о контрактной системе.

В случае применения метода сопоставимых рыночных цен (анализа рынка) информация о ценах товаров, работ, услуг должна быть получена с учетом сопоставимых с условиями планируемой закупки коммерческих и (или) финансовых условий поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг.

При применении метода сопоставимых рыночных цен (анализа рынка) заказчик может использовать обоснованные им коэффициенты или индексы для пересчета цен товаров, работ, услуг с учетом различий в характеристиках товаров, коммерческих и (или) финансовых условий поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Запрос на предоставление ценовой информации может содержать, в том числе описание объекта закупки, исполнения контракта, заключаемого по результатам закупки, включая требования к порядку поставки продукции, выполнению работ, оказанию услуг, предполагаемые сроки проведения закупки, порядок оплаты, размер обеспечения исполнения контракта, требования к гарантийному сроку товара, работы, услуги и (или) объему предоставления гарантий их качества, сроки предоставления ценовой информации, а также указание о том, что из ответа на запрос должны однозначно определяться цена единицы товара, работы, услуги и общая цена контракта на

условиях, указанных в запросе, срок действия предлагаемой цены, расчет такой цены с целью предупреждения намеренного завышения или занижения цен товаров, работ, услуг.

По мнению Минфина России, при установлении начальной (максимальной) цены контракта заказчику необходимо учитывать все факторы, влияющие на цену, в том числе налоговые платежи, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - Кодекс).

Согласно части 1 статьи 34 Закона о контрактной системе 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 в соответствии с Законом о контрактной системе извещение об осуществлении закупки или приглашение принять участие в определении поставщика (подрядчика, исполнителя), документация о закупке, заявка, окончательное предложение не предусмотрены.

При заключении контракта указывается, что цена контракта является твердой и определяется на весь срок исполнения контракта, а в случаях, установленных Правительством Российской Федерации, указываются ориентировочное значение цены контракта либо формула цены и максимальное значение цены контракта, установленные заказчиком в документации о закупке. При заключении и исполнении контракта изменение его условий не допускается, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей и статьей 95 Закона о контрактной системе (часть 2 статьи 34 Закона о контрактной системе).

Таким образом, с учетом положений Закона о контрактной системе, контракт заключается и оплачивается заказчиком по цене победителя закупок вне зависимости от применения системы налогообложения у победителя.

Сумма, предусмотренная контрактом за выполненный объем работ, должна быть оплачена победителю закупок в установленном контрактом размере.

Корректировка заказчиком цены контракта, предложенной юридическим лицом, применяющим упрощенную систему налогообложения, при осуществлении закупок товаров, работ, услуг, а также при заключении государственного или муниципального контракта с таким участником закупки действующими нормами Закона о контрактной системе не предусмотрена.

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

При этом в соответствии с пунктом 2 части 13 статьи 34 Закона о контрактной системе в контракт включаются обязательные условия об уменьшении суммы, подлежащей уплате заказчиком юридическому лицу или физическому лицу, в том числе зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя, на размер налогов, сборов и иных обязательных платежей, в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, связанных с оплатой контракта, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах такие налоги, сборы и иные обязательные платежи подлежат уплате в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации заказчиком.

Таким образом, Законом о контрактной системе предусмотрена обязанность заказчика уменьшить сумму, подлежащую уплате заказчиком юридическому лицу или физическому лицу, в том числе зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя, только в случае если заказчик является в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах плательщиком налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, связанных с оплатой контракта.

Вместе с тем подпунктом "а" пункта 1 части 1 статьи 95 Закона о контрактной системе предусмотрена возможность снижения цены контракта по соглашению сторон без изменения предусмотренных контрактом количества товара, объема работы или услуги, качества поставляемого товара, выполняемой работы, оказываемой услуги и иных условий контракта, при условии, что возможность изменения условий контракта была предусмотрена документацией о

закупке и контрактом, а в случае осуществления закупки у единственного поставщика (подрядчика, исполнителя) контрактом.

Дополнительно отмечаем, что пунктами 2 и 3 статьи 346.11 главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Кодекса установлено, что организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 Кодекса.

При этом в соответствии с подпунктом 1 пункта 5 статьи 173 Кодекса в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога на добавленную стоимость эти суммы налога подлежат уплате в бюджет в полном объеме.

Пунктом 5 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. N 33 разъяснено, что возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов. На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания пункта 5 статьи 173 Кодекса определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты приведенной нормой либо иными положениями главы 21 Кодекса не предусмотрена.

А.М. Лавров