

УДК 658.7.011.1

<https://doi.org/10.47361/2542-0259-2022-2-30-60-67>

ISSN: 2542-0259

© Российское конкурентное право
и экономика, 2022

Учет налога на добавленную стоимость при обосновании начальной максимальной цены контракта и принцип защиты конкуренции в контрактной системе

Добрецов Г.Б.,НИЦ-1 ФКУ НИИ ФСИН России,
125130, Россия, г. Москва,
ул. Нарвская, д. 15а, стр. 1

Аннотация

В статье рассмотрен вопрос формирования начальной (максимальной) цены контракта (НМЦК), связанный с учетом расходов поставщика на уплату налогов, сборов, обязательных платежей, логистику и иных затрат при проведении закупок товаров (работ, услуг) для государственных и муниципальных нужд. Одним из принципов контрактной системы является принцип обеспечения конкуренции: контрактная система в сфере закупок направлена на создание равных условий для обеспечения конкуренции между участниками закупок. В этих целях при обосновании начальной (максимальной) цены контракта необходимо учитывать (включать в расчет) налог на добавленную стоимость (НДС). При формировании проекта контракта и его подписании указывать однозначно, что цена контракта включает в себя все налоги, в том числе налог на добавленную стоимость. Если победителем процедуры становится субъект, не уплачивающий налог на добавленную стоимость (например, в связи с упрощенной системой налогообложения), цена контракта не уменьшается, она, как указано в Федеральном законе от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (Закон № 44), является твердой. В данном случае сумма налога будет прибылью контрагента.

Значительное внимание уделено исследованию практики закупочной деятельности после внесения в 2022 г. в Закон № 44 ряда существенных изменений.

Целью статьи является выработка рекомендаций для заказчиков, позволяющих производить закупки с наибольшими эффективностью и числом участников (в том числе за счет оптимизации расчета НМЦК), содействовать развитию конкуренции.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; формирование НМЦК; конкуренция.

Для цитирования: Добрецов Г. Б. Учет налога на добавленную стоимость при обосновании начальной максимальной цены контракта и принцип защиты конкуренции в контрактной системе // Российское конкурентное право и экономика. 2022. № 2 (30). С. 60–67, <https://doi.org/10.47361/2542-0259-2022-2-30-60-67>

Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

VAT Accounting when Justifying the Initial Maximum Contract Prices and the Principle of Competition Protection in the Contract System

Grigory B. Dobretsov,

SIC-1 FKU NII FSIN of Russia,
Narva str., 15a, bldg 1, Moscow,
125130, Russia

Abstract

The article considers the issue of forming the initial (maximum) contract price (NMCC) related to the supplier's expenses for paying taxes, fees, mandatory payments, logistics and other costs when purchasing goods (works, services) for state and municipal needs. One of the principles of the contract system is the principle of ensuring competition: the contract system in the field of procurement is aimed at creating a level playing field to ensure competition between procurement participants. For this purpose, value added tax (VAT) must be taken into account when justifying the initial (maximum) contract price. When forming a draft contract and signing it, it is clear that the contract price includes all taxes, including value added tax. If the winner of the procedure is a subject who does not pay value added tax (for example, due to a simplified taxation system) — the contract price is not reduced, it, as indicated in the Federal Law of April 5, 2013 No. 44-FZ "On the contract system in the field of procurement of goods, works, services to meet state and municipal needs" (Law No. 44), is firm. In this case, the tax amount will be the profit of the counterparty.

Significant attention is paid to the study of procurement practices after a number of significant changes were made to Law No. 44 in 2022.

The purpose of the article is to develop recommendations for customers that allow making purchases with the greatest efficiency and number of participants (including by optimizing the calculation of the NMCC) to promote competition.

Keywords: *value added tax; formation of the initial maximum contract price; competition.*

For citation: Dobretsov G.B. VAT accounting when justifying the initial maximum contract prices and the principle of competition protection in the contract system // Russian Competition Law and Economy. 2022;(2(30)):60-67, (In Russ.), <https://doi.org/10.47361/2542-0259-2022-2-30-60-67>

The author declare no conflict of interest.

Введение

Вопросы налога на добавленную стоимость (далее — НДС) с регулярной периодичностью поднимаются в публикациях, в практико-ориентированных периодических изданиях, рассматриваются административной и судебной практикой.

Круг таких вопросов не слишком широк. Одним из них является вопрос учета НДС при формировании начальной максимальной цены контракта (далее — НМЦК) в контрактной системе (закупки товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд, ст. 22 Федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ¹ (далее — Закон № 44)).

¹ См.: Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» / СЗ РФ от 08.04.2013 № 14. Ст. 1652.

Под контрактной системой в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд Закон понимает совокупность участников контрактной системы в сфере закупок (в их числе заказчики и участники — потенциальные поставщики) и осуществляемых ими, в том числе с использованием единой информационной системы в сфере закупок (далее — ЕИС), в соответствии с законодательством РФ и иными нормативными правовыми актами о контрактной системе в сфере закупок действий, направленных на обеспечение государственных и муниципальных нужд (ст. 3 Закона № 44)².

Одним из принципов контрактной системы является принцип обеспечения конкуренции.

«Контрактная система в сфере закупок направлена на создание равных условий для обеспечения конкуренции между участниками закупок. Любое заинтересованное лицо имеет возможность в соответствии с законодательством РФ и иными нормативными правовыми актами о контрактной системе в сфере закупок стать поставщиком (подрядчиком, исполнителем).

Конкуренция при осуществлении закупок должна быть основана на соблюдении принципа добросовестной ценовой и неценовой конкуренции между участниками закупок в целях выявления лучших условий поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг. Запрещается совершение заказчиками, специализированными организациями, их должностными лицами, комиссиями по осуществлению закупок, членами таких комиссий, участниками закупок, операторами электронных площадок, операторами специализированных электронных площадок любых действий, которые противоречат требованиям настоящего Закона, в том числе приводят к ограничению конкуренции, в частности к необоснованному ограничению числа участников закупок» (ст. 8 Закона № 44)³.

Под конкуренцией в Федеральном законе от 26 июля 2006 г. «О защите конкуренции» № 135-ФЗ понимается «соперничество хозяйствующих субъектов, при котором самостоятельными действиями каждого из них исключается или ограничивается возможность каждого из них в одностороннем порядке воздействовать на общие условия обращения товаров на соответствующем товарном рынке» (п. 7 ст. 3)⁴.

Расчет НМЦК является одним из важнейших элементов управления закупками для государственных и муниципальных нужд. От результатов расчета во многом зависит количество заявок, поданных участниками конкурентной процедуры и, соответственно, уровень конкуренции. По

данным Единой информационной системы⁵, в 2021 г. конкурентными способами было закуплено товаров, работ, услуг на сумму около 6,4 трлн руб. (2/3 закупок), что, безусловно, оказало влияние на рыночные цены в стране.

С учетом того, что среди поставщиков товаров, работ, услуг имеются субъекты, работающие как на общей системе налогообложения (уплачивающие НДС), так и на упрощенной (не платящие НДС), среди специалистов сферы закупок нет единого мнения о необходимости учета НДС при расчете НМЦК. В таком расчете заказчик должен найти оптимальную («золотую») середину между экономией бюджета и привлекательной ценой для участников закупки. Закупка должна быть эффективной — это также принцип контрактной системы, на что автор неоднократно указывал в ряде исследований [1, 2].

В настоящей работе рассматривается один из аспектов обеспечения конкуренции и одновременно эффективной закупки через расчет оптимальной начальной максимальной цены контракта.

1. Учет НДС при обосновании и расчете начальной (максимальной) цены контракта

Методы и порядок определения и обоснования НМЦК установлены ст. 22 Закона № 44, а в целях оказания помощи заказчикам в определении и обосновании начальной (максимальной) цены контракта при осуществлении закупок с использованием конкурентных способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) Минэкономразвития России в 2013 г. разработаны Методические рекомендации⁶.

Извещение об осуществлении закупки, с размещения которого начинается закупка товара (работы, услуги) (далее — продукция), должно содержать в том числе обоснование НМЦК.

Между понятиями «расчет НМЦК» и «обоснование НМЦК» существует очень тонкая грань. На наш взгляд, отличие состоит в том, что обоснование НМЦК — это комплекс последовательных действий, начинающихся с определения потребности в продукции, перечня требований к продукции, описания объекта закупки и завершающихся формированием обоснования НМЦК по рекомендованной форме. И лишь одно из этих действий — определение (расчет) цены.

Участником закупки может быть любое юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы,

² См.: Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» / СЗ РФ от 08.04.2013 № 14. Ст. 3.

³ Там же. Ст. 8.

⁴ Федеральный закон РФ от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции». Ст. 3, п. 7 / СЗ РФ от 31.07.2006 № 31 (ч. 1). Ст. 3434.

⁵ <https://zakupki.gov.ru/epz/main/public/home.html> (Дата обращения: 25.03.2022).

⁶ Об утверждении методических рекомендаций по применению методов определения начальной (максимальной) цены контракта, цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем): Приказ Министерства экономического развития РФ от 02.10.2013 № 567 // СПС КонсультантПлюс. Законодательство. ВерсияПроф. URL: consultant.ru.

формы собственности, места нахождения и места происхождения капитала (за исключением юридического лица так называемой офшорной компании) или любое физическое лицо, в том числе зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя⁷. Таким образом, любой участник закупки, в том числе освобожденный от уплаты налога на добавленную стоимость и применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе участвовать в закупках. Кроме того, в закупках участвуют и коммерческие, и некоммерческие организации, имеющие отличия в налогообложении (например, не подлежат налогообложению услуги в сфере образования, оказываемые некоммерческими организациями, и подлежат — коммерческими⁸). То есть, в зависимости от системы налогообложения и организационно-правовой формы участники могут оказаться в неравном положении.

Как уже говорилось, одним из принципов контрактной системы является обеспечение конкуренции, и контрактная система направлена на создание равных условий для обеспечения конкуренции между участниками закупок. Запрещаются действия, которые приводят к ограничению конкуренции, в частности к необоснованному ограничению числа участников — потенциальных поставщиков, исполнителей, подрядчиков⁹.

С нашей точки зрения, под равными условиями подразумевается НМЦК, дающая преференцию участникам, освобожденным от уплаты налога, и позволяющая участвовать в конкурентной процедуре плательщикам налога без убытка для себя. То есть заказчик, анализируя рынок, должен брать в расчет цены контрактов с учетом НДС. Обратим внимание на контракты, которые размещены в Реестре контрактов в ЕИС¹⁰. Нами проанализировано более 100 исполненных контрактов по различным регионам и предметам контрактов, находящихся в Реестре контрактов. Из общего числа цена контрактов определена с учетом НДС в 55% случаев. При этом количество контрактов с НДС распределялось неравномерно в зависимости от наименования закупаемой продукции. Так, в закупке автомобилей легковых количество контрактов с НДС составило 90%, в закупке бумаги — 35%, услуг ДПО — 20%.

Заказчикам, применяющим для расчета НМЦК калькуляторы, следует обратить на это внимание для корректировки и перерасчета цен и включения в контрактные цены НДС.

Рассмотрим процедуру формирования цены контракта (далее — ЦК) в извещении и проекте контракта. Контракт, как указано в Законе, заключается на условиях, предусмотренных извещением об осуществлении закупки, заявкой участника закупки, с которым заключается контракт, за исключением случаев, в которых в соответствии с Законом извещение и заявка не предусмотрены¹¹.

То есть первое, с чего начинается установление цены контракта, — это формирование НМЦК в извещении. При осуществлении закупки путем проведения открытых конкурентных способов заказчик формирует с использованием ЕИС, подписывает усиленной электронной подписью и размещает в ЕИС извещение об осуществлении закупки, содержащее в том числе информацию о НМЦК (цене отдельных этапов исполнения контракта, если проектом контракта предусмотрены такие этапы), источник финансирования, наименование валюты в соответствии с общероссийским классификатором валют. В случае, предусмотренном ч. 24 ст. 22 Закона № 44-ФЗ, указываются начальная цена единицы (далее — ЦЕ) товара, работы, услуги (далее — продукция), а также начальная сумма цен указанных единиц и максимальное значение цены контракта. В случаях, установленных Правительством РФ в соответствии с ч. 2 ст. 34 Закона, указываются ориентировочное значение ЦК либо формула цены и максимальное значение ЦК¹².

Извещение об осуществлении закупки должно содержать в числе других электронных документов проект контракта¹³.

При этом Законом не оговаривается, что в проекте контракта указывается, что цена контракта включает в себя НДС. Однако указывается, что в контракт включается обязательное условие об уменьшении суммы, подлежащей уплате заказчиком юридическому или физическому лицу, в том числе зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя, на размер налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы РФ, связанных с оплатой контракта, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах такие налоги, сборы и иные обязательные платежи подлежат уплате в бюджеты бюджетной системы РФ заказчиком¹⁴, что дает основание сделать вывод, что изначально налоги включены в цену контракта.

Закон не содержит упоминаний о налогах и сборах при формировании НМЦК, однако, как отмечает В.В. Кикавец, законодательство о контрактной системе основывается на положениях Конституции Российской Федерации, нормах Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ),

⁷ Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» / СЗ РФ от 08.04.2013 № 14. Ст. 3, ч. 1, п. 4.

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ СЗ РФ. Ст. 149, п. 2, подп. 14.

⁹ Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» / СЗ РФ от 08.04.2013 № 14. Ст. 6, 12.

¹⁰ <https://zakupki.gov.ru/epz/contract/search/results.html>

¹¹ Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» / СЗ РФ от 08.04.2013 № 14. Ст. 34, ч. 1.

¹² Там же. Ст. 42, ч. 1, п. 9.

¹³ Там же. Ст. 42, ч. 2, п. 5.

¹⁴ Там же. Ст. 34, ч. 13, п. 2.

Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ) и состоит из Закона № 44-ФЗ и других федеральных законов. Исходя из логики Закона № 44-ФЗ, в том числе о неизменяемости цены контракта и норм Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ), заказчик, формируя НМЦК, обязан включить в нее все налоги, сборы и иные обязательные платежи, предусмотренные законодательством РФ [3, с. 21].

По мнению автора, и во всех остальных случаях абсолютно правильным будет учитывать налоги при расчете НМЦК.

Во-первых, если не учесть налог, НМЦК окажется заниженной, и есть риск, что закупка не состоится.

Во-вторых, в установленных НК случаях заказчики выполняют обязанности налоговых агентов. В этом случае из цены контракта нужно уплатить налоги, сборы и другие обязательные платежи. Такое условие заказчики обязаны указать в контракте (Закон, ст. 34, ч. 13, п. 2).

Внимание! Если продукция не облагается налогом, то включать налог в НМЦК не нужно.

Таким образом, расчет НМЦК заказчиком осуществляется в соответствии со ст. 22 Закона и Приказом Минэкономразвития от 02.10.2013 № 567. При расчете НМЦК заказчик, применяющий метод сопоставимых рыночных цен, использует цены, включающие НДС, в целях обеспечения конкуренции участников. Формирует НМЦК, включающую НДС.

2. Указание в контракте, что цена контракта включает в себя НДС, и размера этого налога

Норма, предусматривающая, что в контракт включается обязательное условие о порядке оплаты товара, работы или услуги¹⁵, позволяет сделать вывод, что в извещении (проекте контракта, прилагаемом к извещению), откуда эти сведения будут включены в окончательный вариант проекта контракта для его подписания победителем, должны быть оговорены все ценовые параметры, кроме цены контракта, бенефициара и его реквизитов, которые будут установлены в результате процедуры и определения ее победителя.

Условие о порядке оплаты продукции включает в себя следующую информацию:

- НМЦК (цена контракта в проекте контракта для подписания);
- указание, что цена контракта является твердой и определяется на весь срок исполнения контракта. В случае, предусмотренном ч. 24 ст. 22 Закона, указываются ЦЕ продукции и максимальное значение цены контракта, а в случаях, установленных Правительством РФ, указываются ориентировочное значение цены контракта либо формула цены и максимальное значение цены контракта, установленные заказчиком в извещении

об осуществлении закупки. Особенности определения цены контракта по государственному оборонному заказу устанавливаются Федеральным законом «О государственном оборонном заказе» от 29.12.2012 № 275-ФЗ¹⁶;

- иные условия формирования цены (преференции в 15% к цене победителей для поставщиков УИС РФ, организаций инвалидов¹⁷), при применении условий допуска в соответствии с Приказом Минфина РФ от 04.06.2018 № 126н — снижение на 15% цены победителя с иностранным товаром);
- форма оплаты (наличная/безналичная);
- предусмотрен ли аванс;
- валюта цены и валюта платежа;
- документы, которые являются основанием для оплаты поставленной продукции;
- сроки оплаты (начало и окончание срока — момент исполнения заказчиком обязанностей по расчету);
- вопросы поэтапной оплаты;
- обязательное условие об уменьшении суммы, подлежащей уплате заказчиком, на размер налогов, сборов и иных обязательных платежей, если по условиям оплаты заказчик является налоговым агентом;
- об удержании неустойки из суммы оплаты;
- особенности оплаты в закупках с неопределенным объемом;
- источник финансирования и некоторые иные вопросы, связанные с оплатой по контракту.

Не позднее двух рабочих дней, следующих за днем размещения в ЕИС итогового протокола, заказчик формирует с использованием ЕИС и размещает в ЕИС (без размещения на официальном сайте) и на электронной площадке (с использованием ЕИС) без своей подписи проект контракта, который должен содержать в том числе цену контракта, соответствующую цене контракта, предложенной в соответствии с Законом участником закупки, с которым заключается контракт, с учетом положений нормативных правовых актов, принятых в соответствии со ст. 14 Закона № 44-ФЗ, положений ст. 28 и 29 Закона, цену каждого отдельного этапа исполнения контракта, определенную в соответствии с ч. 2 ст. 34 Закона (если проектом контракта предусмотрены отдельные этапы его исполнения). Проект контракта готовится с учетом положений нормативных правовых актов, принятых в соответствии со ст. 14 Закона № 44-ФЗ, положений ст. 28 и 29. Предусмотренная настоящим подпунктом информация включается в проект контракта, за исключением случаев закупки «с неопределенным объемом» и по результатам «аукциона на повышение»¹⁸.

¹⁵ Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» / СЗ РФ от 08.04.2013 № 14. Ст. 34, ч. 13, п. 1.

¹⁶ Там же. Ст. 34, ч. 2, ч. 3.

¹⁷ Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» / СЗ РФ от 08.04.2013 № 14. Ст. 34, ч. 1, ч. 3.

¹⁸ Там же. Ст. 51, ч. 2, п. 1 «б».

3. Указание в проекте контракта вариантной формулировки применения НДС

В правоприменительной практике порой возникает вопрос, можно ли в проекте контракта указать двойную формулировку, например: «Цена Контракта составляет ____ (сумма прописью) рублей, включая НДС ____%) в размере ____ (сумма прописью) рублей» / В случае если Исполнитель не является плательщиком НДС, указывается: «НДС не облагается» со ссылкой на соответствующее основание, предусмотренное Налоговым кодексом РФ.

Аналогичная конструкция содержится и в ряде типовых контрактов. Например, в типовом контракте на поставку стентов для коронарных артерий указано, что «Цена контракта составляет ____ руб. (____)____ коп., включая НДС _ руб. (____)____ коп. (если НДС не облагается, указать основание)»¹⁹.

Однако здесь будет уместно отметить тот факт, что решением Верховного Суда РФ от 09.12.2019 № АКПИ19-798²⁰ было признано недействующим письмо Федеральной антимонопольной службы (далее — ФАС) от 18.06.2019 № ИА/50880/19²¹, в котором как раз и было указано на необходимость установления заказчиком в проекте контракта вариативного условия о цене контракта «включая НДС / НДС не облагается», учитывая, что победителем закупки может быть лицо, которое не является плательщиком НДС и применяет упрощенную систему налогообложения.

Обратим внимание на то, что ч. 1 ст. 7.32 КоАП предусмотрена административная ответственность за заключение контракта по результатам определения поставщика (подрядчика, исполнителя) с нарушением объявленных условий определения поставщика (подрядчика, исполнителя), и имели место факты, когда именно эту схему корректировки вариантной формы НДС при подписании контракта вменяли заказчику контрольные органы как нарушение закона.

По мнению автора, заказчикам следует отказаться от применения в проекте контракта альтернативного (вариативного) условия о цене контракта: «Включая НДС / НДС не облагается», применяя однозначный вариант «Цена контракта включает в себя НДС» (если операция подлежит налогообложению).

4. Дискуссия

Многие теоретики и практикующие юристы придерживаются в рассматриваемом вопросе гибкой позиции, разъясняя необходимость корректировки положений государственного (муниципального) контракта при его заключении в зависимости от системы налогообложения победителя закупки. Поскольку в случае уплаты НДС организацией, находящейся на упрощенной системе налогообложения, либо ИП, уплачивающими иные виды налогов, возникает двойное налогообложение поставщика (исполнителя, подрядчика), что противоречит действующему законодательству Российской Федерации, как пишут А.В. Костюкова и П.А. Костюкова [4, с. 38].

А.Д. Бородина, Е.Б. Лыков и А.С. Лылов решение этого вопроса видят во внесении изменения в Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» в части, касающейся изменения цены контракта в сторону уменьшения на размер НДС для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения. Данные изменения приведут к экономии бюджетных средств, созданию равных конкурентных условий и устранению юридических коллизий при возникновении вопроса об уплате НДС для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения [5, с. 16].

С нашей точки зрения, если законодатель установил специальный налоговый режим, который надо рассматривать как инструмент поддержки субъектов малого предпринимательства, то логично будет сделать второй шаг: законодательно закрыть дискуссию о незаконной выплате суммы НДС «упрощенцам» посредством внесения соответствующей нормы в Закон. А именно, указать в ст. 34 Закона, что «Цена контракта включает в себя НДС, если операция подлежит налогообложению». А вопрос, кто платит НДС или не платит, — решается в каждом отдельном случае в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Согласимся с выводами Э.Х. Рахимова о том, что:

- Законом не предусмотрено право заказчика на корректировку цены контракта в части уменьшения ее на размер НДС, если исполнитель не является плательщиком соответствующего налога;
- правомерность исчисления и уплаты исполнителем в бюджет НДС не входит в компетенцию заказчика, а установленная в контракте стоимость оплаты выполненных работ является обязательством заказчика оплатить контракт в установленном размере при надлежащем его исполнении;
- уменьшение цены контракта противоречило бы духу и букве гражданского, бюджетного и налогового законодательства РФ, следовательно, и самой Конституции РФ;
- указанные «проблемные» суммы НДС следует признавать прибылью участника закупки, не являющегося плательщиком НДС [6, с. 101].

¹⁹ Об утверждении типового контракта на поставку стентов для коронарных артерий металлических непокрытых.: Приказ Министерства здравоохранения РФ от 21.12.2016 № 982н.

²⁰ О признании недействующим письма Федеральной антимонопольной службы от 18 июня 2019 г. № ИА/50880/19 «О разъяснении положений Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ» Решение Верховного Суда РФ от 9 декабря 2019 г. № АКПИ19-798.

²¹ «О разъяснении положений Закона № 44-ФЗ в части заключения государственного контракта с победителем закупки, применяющим упрощенную систему налогообложения»: Письмо ФАС от 18.06.2019 № ИА/50880/19.

Однако вывод Э.Х. Рахимова о том, что целесообразным, возможным и достаточным видится указание заказчиком в проекте контракта ссылки на то, что НДС надлежит учитывать, только если подрядчик (поставщик, исполнитель) является его плательщиком [6, с. 101], автору представляется спорным.

И абсолютное возражение вызывает позиция Э.Х. Рахимова о том, что заказчик, не являясь плательщиком НДС, не должен выделять сумму НДС в контракте, так как исчисление и уплата НДС — это обязанность поставщика (исполнителя, подрядчика), являющегося плательщиком НДС и находящегося на общей системе налогообложения. Именно в этом случае цена контракта остается твердой, соблюдается условие Закона № 44-ФЗ, а каждый участник закупки (контрагент) самостоятельно исполняет свои обязанности налогоплательщика исходя из того налогового режима, на котором он находится. Если же поставщик является плательщиком НДС, то ему надлежит выставить счет-фактуру, самостоятельно расчитать и выделив в нем сумму НДС [7, с. 101].

По мнению автора, во-первых, заказчик должен расчитать НДС, исходя из налоговой ставки, во-вторых, уплата НДС предусматривает еще и применение налоговых вычетов, которые формируются при заключении контракта, получении счета-фактуры с указанием суммы НДС, оплаты цены в платежном поручении, на оплату которого будет указана в том числе сумма НДС. Поэтому заказчик заинтересован в правильном оформлении всех документов, в том числе и в указании суммы НДС в контракте.

В правоприменительной практике существует два подхода к вопросу включения налогов (имеется в виду НДС) при расчете НМЦК.

Первая позиция — заказчик обязан учитывать налоги в НМЦК, в частности, налог на добавленную стоимость. Если заказчик не учтет налог, то плательщики НДС не смогут участвовать в закупках, так как это будет невыгодно. Поэтому расчет НМЦК без налога нарушит принцип обеспечения конкуренции, закрепленный в ст. 8 Закона. Такую позицию, например, высказали Курганское УФАС в решении от 10.08.2016 № 05-02/148-16²² и Бурятское УФАС в решении от 21.01.2015 № 04-50/11-2015²³.

Вторая позиция — заказчик самостоятельно решает, включать или нет налоги в НМЦК. Так, Минфин в письме от 29.08.2014 № 02-02-09/43300²⁴ указал, что заказчик устанавливает условия формирования цены контракта

с учетом или без учета расходов на перевозку, страхование, уплату таможенных пошлин, налогов и других обязательных платежей. Аналогичную позицию высказало Финансовое управление администрации города Бийска Алтайского края в решении от 21.12.2016 № 5/2016²⁵. При этом обоснование НМЦК проверяют именно органы внутреннего государственного или муниципального финансового контроля, а не Федеральная антимонопольная служба²⁶.

На то, что Закон не регулирует вопрос включения налогов в НМЦК, указал Двадцать первый арбитражный апелляционный суд в постановлении от 09.06.2018 № 21АП-931/2018 по делу № А83-20868/2017²⁷.

Здесь надо сделать оговорку. Только в одном случае — при электронной закупке товаров в соответствии с ч. 12 ст. 93 Закона заказчик формирует предварительное предложение и извещение, в котором предусмотрено формирование начальной цены единицы товара с учетом стоимости доставки, налогов, сборов и иных обязательных платежей, однако делать это надо всегда.

Закключение

1. При расчете и обосновании НМЦК в цену включаются все расходы поставщика (исполнителя, подрядчика), включая налоги (в том числе НДС). Автор считает необходимым законодательно закрепить в статье 34 Закона норму, содержащую обязанность заказчика при расчете НМЦК включать НДС. Это расширит круг участников закупки.

2. В проекте контракта, который заказчик прикрепляет к извещению, указывается условие об уменьшении суммы уплаты контрагенту на размер налогов, в т.ч. НДС только в том случае, если налоги подлежат уплате заказчиком как налоговым агентом. В проекте контракта, который направляется для подписания победителю, указывается в том числе условие, что цена контракта включает в себя НДС, если в заявке победителя не содержится информация об особенностях налогообложения по контракту (например, продажа имущества казны, где НДС выплачивает налоговый агент). Это не означает уменьшение заказчиком цены контракта для поставщиков, применяющих УСН.

3. Заказчикам, применяющим для расчета НМЦК калькуляторы, следует обратить внимание на то, использованы ли программой для расчета средней цены контрактные цены

²² Решение Курганского УФАС России от 15.08.2016 № 05-02/148-16 по жалобе о нарушении законодательства о контрактной системе в сфере закупок № 05-02/148-16, <https://vip.1gzakaz.ru/#/document/81/10695556>

²³ Решение Бурятского УФАС России от 23.01.2015 № 04-50/11-2015 по жалобе ООО «СтройТехГарант» № 04-50/11-2015 на действия Заказчика — МУ «Комитет по образованию г. Улан-Удэ» и Уполномоченного органа — МУ «Управление по муниципальным закупкам», <https://vip.1gzakaz.ru/#/document/81/10724162>

²⁴ СПС «Гарант», <https://base.garant.ru/70799916/>

²⁵ Решение комиссии Финансового управления администрации города Бийска Алтайского края по делу № 8/2016 о нарушении законодательства о контрактной системе, <https://profas.expert/doc/bgigadi732e>

²⁶ Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» / СЗ РФ от 08.04.2013 № 14. Ст. 99, ч. 8.

²⁷ <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=3Z6FV1T2rv8Vx1TC1&cacheid=00B5DC9564F09ABF7482894AAF931C85&mode=splus&base=RAPS021&n=9024#KA8FV1TodT13xWQ5>

с учетом НДС, и при необходимости произвести корректировку и перерасчет цен, включив в контрактные цены НДС.

4. Заказчикам следует отказаться от применения в проекте контракта альтернативного (вариативного) условия о цене контракта «Включая НДС / НДС не облагается», применяя однозначный вариант «Цена контракта включает в себя НДС» (если операция подлежит налогообложению).

5. Исполненные обязательства по контракту оплачиваются заказчиком по цене, указанной в контракте. Корректировка цены контракта при его заключении с участником, применяющим упрощенную систему налогообложения, путем исключения из стоимости товаров (работ, услуг) НДС не допускается. При этом указание в контракте цены, включающей НДС, не возлагает на поставщика (исполнителя, подрядчика), применяющего УСН, безусловную обязанность по исчислению и уплате НДС. Такая обязанность может возникнуть только при выставлении по своей инициативе счета-фактуры с выделенной в нем суммой налога.

6. С нашей точки зрения, специальный налоговый режим, в т.ч. УСН, является инструментом поддержки субъектов малого предпринимательства и развития конкуренции. Логично законодательно закрыть дискуссию о незаконной выплате суммы НДС «упрощенцам» посредством внесения соответствующей нормы в Закон — указать в статье 34, что «Цена контракта включает в себя НДС, если операция подлежит налогообложению НДС». При этом следует учитывать, что прибыль «упрощенцев», получивших оплату с учетом НДС даже по ставке 20% (с учетом уплаты налога 6% от дохода), составляет около 10% (а не 20%) от дохода, не говоря уже о ставке НДС 10%.

7. Специалистам в сфере закупок нередко приходится обращаться к гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ. В помощь им, кроме гиперссылки на эту главу, — qr-код, для которого в смартфоне необходима соответствующая программа. ■

Литература [References]

1. Добрецов Г.Б. Эффективность закупки продукции для государственных и муниципальных нужд: понятие и критерии оценки // Менеджмент социальных и экономических систем. 2021. № 3(23). С. 29—35. [Dobretsov G.B. Efficiency of product procurement for state and municipal needs: concept and evaluation criteria // Social and economic systems management. 2021;(3(23)):29-35, (In Russ.)]
2. Добрецов Г.Б. Эффективная закупка образовательных услуг для государственных и муниципальных нужд // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследо-

вательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. 2021. Т. 1. № 3. С. 334—343, DOI: 10.34130/2070-4992-2021-1-3-334. [Dobretsov G.B. Effective procurement of educational services for state and municipal needs // Corporate governance and innovative economic development of the north: bulletin of research center of corporate law, management and venture investment of Syktyvkar State University. 2021;1(3):334-343, (In Russ.), DOI: 10.34130/2070-4992-2021-1-3-334]

3. Кикавец В.В. НДС и УСН в процессе финансирования государственных закупок как дисбаланс публичных и частных финансовых интересов // На-логи. 2019. № 6. С. 19—23. [Kikavets V.V. The value added tax and the simplified taxation system in the state procurement financing process as an imbalance between public and private financial interests // Taxes. 2019;(6):19-23, (In Russ.)]
4. Костюкова А.В. Государственный контракт и НДС: актуальные вопросы судебной практики // Управленческое консультирование. 2017. № 3(99). С. 37—41. [Kostyukova A.V., Kostyukova P.A. State contract and value added tax: actual issues of judicial practices // Administrative Consulting. 2017;(3(99)):37-41, (In Russ.)]
5. Бородина А.Д., Лыков Е.Б., Лылов А.С. Актуальные проблемы при заключении контракта с исполнителем, применяющим упрощенную систему налогообложения // Теория и практика мировой науки. 2020. № 9. С. 15—17. DOI: 10.35524/2542-0143_2020_09_15. [Borodina A.D., Lykov E.B., Lylov A.S. Actual problems when concluding a contract with a contractor applying the simplified taxation system // Theory and practice of the world science. 2020;(9):15-17, (In Russ.), DOI: 10.35524/2542-0143_2020_09_15]
6. Рахимов Э.Х., Морин А.В. НДС в контрактной системе: проблемы правоприменения // Вестник Уфимского юридического института МВД России. 2020. № 2(88). С. 98—102. [Rakhimov E.Kh., Morin A.V. The VAT in contract system: questions of law enforcement // Bulletin of Ufa Law Institute. 2020;(2(88)):98-102, (In Russ.)]

Сведения об авторе

Добрецов Григорий Борисович: кандидат исторических наук, доцент по кафедре административного права, юрист. специалист в сфере закупок, старший научный сотрудник НИЦ-1 ФКУ «Научно-исследовательский институт Федеральной службы исполнения наказаний РФ» (ФКУ НИИ ФСИН России)
2096900@mail.ru