

## НДС: спорные вопросы исчисления и уплаты

**Е. В. Крупин,**  
ведущий экономист отдела  
бюджетного планирования  
ФГБУ "Рослесинфорг"

**Каковы последствия изменения налогового статуса плательщика НДС после заключения сделки (подписания договора) и фиксации цены поставляемых товаров (работ, услуг)?**

В качестве первого примера рассмотрим ситуацию, когда покупатель узнает, что поставщик не является плательщиком НДС уже после заключения договора и согласования цены. Это особенно актуально для осуществления закупок в рамках соблюдения положений Федерального закона от 05.04.13 № 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных нужд". Так, заказчик при размещении аукциона на покупку товаров или услуг не знает, какая организация его выиграет и, тем более, не знает налогового статуса своего потенциального поставщика (является ли он плательщиком НДС или нет).

Спор между контрагентами, в частности, возник из-за отсутствия в проекте договора в составе конкурсной документации оговорок о снижении цены на сумму НДС для поставщика, не являющегося плательщиком данного налога. Как ни странно, но снижения цены требовал именно поставщик, а не покупатель, о чем в антимонопольный орган была направлена жалоба. Последний удовлетворил жалобу по данным обстоятельствам.

Суды первой и апелляционных инстанций отказали организации в ее отмене. Однако обращение в Верховный Суд РФ привело к тому, что в определении от 30.05.19 № 305-ЭС19-391 зафиксировано следующее: решение антимонопольного органа признать недействительным, реше-

ния судов первой и апелляционных инстанций отменить.

В соответствии со ст. 34 Закона № 44-ФЗ корректировка заказчиком цены контракта, предложенной юридическим лицом, которое применяет УСН, при проведении аукциона, а также при заключении государственных или муниципальных контрактов с таким участником размещения заказа не допускается. Поставляемые товары (выполняемые работы, оказываемые услуги) оплачиваются по цене, указанной в контракте. В данном случае суд однозначно принял следующее решение: вновь открывшиеся обстоятельства о том, что поставщик не является плательщиком НДС, не могут служить основанием для изменения цены заключенного контракта в сторону уменьшения на сумму НДС.

Более того, НДС — это косвенный налог в составе цены, перекладываемый на конечного потребителя, при прочих равных условиях распространяющийся на все сделки; это часть цены любой сделки, согласованной и зафиксированной в подписанном договоре. Между тем если одна из сторон сделки в качестве исключения освобождена от уплаты НДС, то это вовсе не означает, что цена должна измениться. Это означает, что нет необходимости платить этот налог.

Далее рассмотрим обратный пример, когда вновь открывшиеся обстоятельства были связаны с приобретением статуса плательщика НДС уже после заключения дого-

НДС — это косвенный налог в составе цены, перекладываемый на конечного потребителя, при прочих равных условиях распространяющийся на все сделки; это часть цены любой сделки, согласованной и зафиксированной в подписанном договоре

Положения Налогового кодекса РФ, устанавливающие правила взимания отдельных налогов, подлежат истолкованию в системной взаимосвязи с основными началами законодательства о налогах и сборах, закрепленными в ст. 3 НК РФ

вора и фиксации цены. В частности, организация заключила государственный контракт на выполнение СМР, однако в IV квартале 2014 г. утратила право на применение УСН. В связи с этим налоговый орган принял решение доначислить НДС, налог на прибыль, налог на имущество, а также соответствующие суммы пеней и штрафов. Причем он доначислил НДС исходя из ставки 18 % в дополнение к зафиксированной цене договора.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным. Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции и арбитражного суда округа, заявленные требования были удовлетворены частично, размеры начисленных штрафов снижены. В удовлетворении остальной части требований было отказано.

Суды трех инстанций, признавая законным доначисление налоговым органом оспариваемых сумм и отказывая в удовлетворении требований организации, исходили из того, что в соответствии с п. 1 ст. 154, п. 1 ст. 168 НК РФ база определяется как стоимость товаров. Исчисленный с нее налог предъявляется к оплате покупателю в дополнение к цене товаров (работ, услуг). Пунктом 4 ст. 164 НК РФ установлен закрытый перечень ситуаций, когда при исчислении НДС применяется расчетная ставка 18/118, и данная норма не предусматривает применения расчетной ставки в сложившейся ситуации.

Поскольку контракт не содержит условия о включении НДС в установленную в нем цену, с учетом представленных положений Налогового кодекса РФ суды пришли к выводу о правильности расчета налоговым органом недоимки с применением ставки 18 % в дополнение к контрактной цене.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ (определение

от 16.04.19 № 302-КГ18-22744) отменила названные судебные акты и направила дело на новое рассмотрение в связи со следующими обстоятельствами.

Судебная практика, последовательно формируемая Верховным Судом РФ, исходит из того, что положения Налогового кодекса РФ, устанавливающие правила взимания отдельных налогов, подлежат истолкованию в системной взаимосвязи с основными началами законодательства о налогах и сборах, закрепленными в ст. 3 НК РФ.

В частности, на основании п. 3 ст. 3 НК РФ (принцип экономической обоснованности налогов) при разрешении споров, связанных с взиманием НДС, необходимо принимать во внимание, что по своей экономико-правовой природе НДС является налогом на потребление товаров (работ, услуг), т. е. косвенным налогом, перелгаемым на потребителей.

В силу п. 2 ст. 153 и подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ при совершении налогооблагаемых операций сумма НДС определяется исходя из всех поступлений налогоплательщику, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). На основании п. 1 ст. 168 НК РФ сумма НДС, исчисленная по соответствующим операциям реализации товаров (работ, услуг), предъявляется продавцом к оплате покупателю.

Таким образом, по общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателя. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателем встречное предоставление за реализованные им товары (работы, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога. Иначе говоря, при реализации товаров (работ, услуг) покупателю НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателем

Цена государственного контракта, действующего в спорный период, является твердой и не может изменяться в ходе его исполнения

в ее составе, что, по существу, означало бы взимание налога без переложения на потребителя за счет иного экономического источника — собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

В п. 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.14 № 33 разъяснено, что по смыслу п. 1 ст. 168 НК РФ бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит только на одной из сторон сделки — на продавце как налогоплательщике.

Поэтому возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора в настоящее время допускается судебной практикой в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора в соответствии со ст. 421 ГК РФ либо предусмотрена нормативными правовыми актами.

С учетом изложенного, юридически значимым обстоятельством, имеющим существенное значение для правильного разрешения настоящего спора, являлось выяснение судами вопроса о том, допускается ли условиями договора и нормативными правовыми актами, применимыми к отношениям сторон договора, увеличение цены в случае изменения условий налогообложения либо налогообложение должно осуществляться в рамках фактически сформированных цен.

Цена государственного контракта, действующего в спорный период, является твердой и не может изменяться в ходе его исполнения (п. 4.1 ст. 9 Федерального закона от 21.07.05 № 94-ФЗ). Такой же подход к регулированию вопроса об установлении цены по государственным (муниципальным) контрактам в настоящее время закреплен п. 2 ст. 34 Закона № 44-ФЗ.

В свою очередь, отсутствие в сметной документации упоминания о НДС и тот факт, что суммы налога не указывались в актах о приемке выполненных в IV квартале 2014 г. работ и справках об их стоимости, являются лишь следствием того, что при заключении государственного контракта организация не рассматривала себя в качестве плательщика НДС и основания формирования договорной цены с учетом налога отсутствовали, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения договорной цены в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Следовательно, в сложившейся ситуации утрата организацией права на применение УСН в период выполнения работ по государственному контракту могла служить основанием не для увеличения договорной цены в результате налогообложения, а для того, чтобы определить ее права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика, — в рамках установленной государственным контрактом твердой цены, что возможно путем применения расчетной ставки 18/118.

Вопреки выводам судов, такой подход к определению суммы налога не противоречит п. 1 ст. 154 НК РФ. Напротив, он позволяет гарантировать соблюдение требований данной нормы, установив стоимость работ (без включения в нее суммы налога) и добавляемую к этой стоимости сумму налога, которые в совокупности будут соответствовать реально сформированной договорной цене. Подход налогового органа, поддержанный судами, напротив, приводит к начислению налога без возможности его предъявления к оплате покупателю, что не согласуется с природой НДС и противоречит п. 1 ст. 168 НК РФ.

Рассмотрим еще один случай из судебной практики по данной теме. Спор возник из-за

В отношениях предпринимателя и арендатора цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые указаны в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы предприниматель плательщиком НДС на момент заключения договоров либо нет

того, что соотношение договорной цены и суммы НДС относительно друг друга было прямо не определено в договоре и не могло быть установлено по обстоятельствам, предшествующим заключению договора, или иным условиям договора.

Налоговый орган привлек ИП к ответственности за совершение правонарушения, в результате которого ему были начислены недоимка по НДС, пени и штраф, предусмотренные п. 1 ст. 122 НК РФ, а также штраф за несвоевременное представление деклараций по НДС, предусмотренный ст. 119 НК РФ.

Индивидуальный предприниматель сдавал недвижимое имущество в аренду, но декларацию по НДС не подавал, считая себя освобожденным от его уплаты. Более того, в документах, выставляемых контрагенту, указывал, что оплата будет осуществляться "без НДС".

При определении размера недоимки налоговый орган руководствовался положениями п. 1 ст. 154 и п. 3 ст. 164 НК РФ, исчислив налог по ставке 18 % от согласованной предпринимателем и организацией арендной платы, т. е. определил налог в дополнение к установленной арендной плате.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным. Однако суды первой и апелляционных инстанций в удовлетворении заявленных требований отказали. Они исходили из того, что в договорах аренды отсутствовало упоминание о включении налога в согласованную сторонами арендную плату, а платежные поручения на перечисление арендной платы содержали указание об осуществлении расчетов "без НДС". Принимая во внимание, что включение налога в арендную плату не следовало ни из договоров, ни из обстоятельств, предшествующих их заключению, или прочих условий договоров,

суды отметили, что в данном случае налог не может исчисляться по расчетной ставке 18/118, сославшись при этом на разъяснения, представленные в п. 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.14 № 33.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ (определение от 12.11.18 №306-КГ18-13128) отменила названные судебные акты и направила дело на новое рассмотрение в связи со следующими обстоятельствами.

Отсутствие в договорах аренды и иных документах указания на то, что установленная в них плата за пользование имуществом включает в себя сумму НДС, и указание "без НДС" в платежных поручениях в данном случае является следствием того, что при заключении договоров предприниматель не рассматривал себя в качестве плательщика НДС и не предполагал необходимость учета данного налога при определении окончательного размера арендной платы, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения арендной платы в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Это означает, что в отношениях предпринимателя и арендатора цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые указаны в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы предприниматель плательщиком НДС на момент заключения договоров либо нет. Заключение договоров аренды налогоплательщиком изначально в статусе предпринимателя не привело бы к установлению большей арендной платы.

В сложившейся ситуации изменение квалификации статуса гражданина может служить основанием для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогопла-

Если будет оставлена возможность изменения цены государственного контракта, заключенного с соблюдением закупочных процедур, то поставщики смогут осуществлять недобросовестную конкуренцию, манипулируя своим статусом плательщика НДС

тельщика. Иначе говоря, таким образом, как если бы НДС изначально предъявлялся к уплате арендатору в рамках установленных в договорах размерах платы за пользование имуществом, т. е. с применением расчетной ставки налога (п. 4 ст. 164 НК РФ и абз. 2 п. 17 постановления ВАС РФ № 33).

При таких обстоятельствах вывод судов о правомерности исчисления налога предпринимателю по ставке 18 % в дополнение к установленной в договорах арендной плате вместо выделения налога из арендной платы с применением ставки 18/118 не может быть признан обоснованным.

\*\*\*

Резюмируя рассмотренные судебные дела, можно сказать, что данный вопрос продолжает оставаться спорным. По нашему мнению, при принятии окончательного решения необходимо учитывать следующее. Налоговые льготы — это элемент налога, по-

зволяющий последнему реализовывать свою регулируемую функцию. В том случае, если будет оставлена возможность изменения цены государственного контракта, заключенного с соблюдением закупочных процедур, предусмотренных Законом № 44-ФЗ, то поставщики смогут осуществлять недобросовестную конкуренцию, манипулируя своим статусом плательщика НДС. Тем самым будет дискредитировано конкурентное преимущество реально освобожденных от уплаты НДС организаций, поскольку после заключения договора его цену можно будет привести в соответствие с фактическим налоговым статусом поставщика, увеличив ее на сумму причитающегося к уплате НДС ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая: [принята Государственной Думой 21 октября 1994 г., № 51-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".

## ИНФОРМАЦИЯ

### СКОРО НАЧНЕТ ДЕЙСТВОВАТЬ НОВАЯ ФОРМА ЖАЛОБЫ НА АКТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, ДЕЙСТВИЯ (БЕЗДЕЙСТВИЕ) ИХ СОТРУДНИКОВ

Приказом ФНС РФ от 20.12.19 № ММВ-7-9/645@ утверждена форма жалобы (апелляционной жалобы) и порядок ее заполнения, а также форматы и порядок представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещения) по ним в электронной форме.

Данный документ вступит в силу 30 апреля 2020 г. С этого времени жалобы (апелляционные жалобы) на акты налоговых органов ненормативного характера, действия (бездействие) их должностных лиц могут быть поданы как в письменной форме, так и в электронном виде.

Важная деталь: указанные формы должны использоваться как организации и ИП, так и обычные физические лица.

Напомним, что жалоба — это обращение лица в (вышестоящий) налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, эти обжалуемые акты, действия или бездействие нарушают его права. Апелляционная жалоба — это обращение лица в (вышестоящий) налоговый орган с целью обжалования не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, вынесенного в соответствии со ст. 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права ■