

УДК: 346.2

ББК: 6/8

Алпатов Павел Станиславович**Alpatov Pavel Stanislavovich**

Студент 4 курса Юридического факультета МГУ им. Ломоносова

MSU Law School (Student of the 4th year). Moscow

Цена государственного контракта при изменении ставки НДС: подходы Минфина и ФНС

Price of public contract when changing VAT: approaches of the Ministry of Finance and the Federal Tax Service

Аннотация: В статье проанализированы решения вопроса об изменении начальной (максимальной) цены контракта в условиях изменения ставок НДС, которые предлагаются ФНС России и Минфином России. Автор указывает, что позиция Минфина о невозможности взыскания суммы повышения налога с заказчика (письмо от 28.08.2018 № 24-03-07/61247) является дискриминационной. Более того, данная сумма может быть истребована по смыслу Налогового кодекса.

Ключевые слова: НДС, изменение ставки НДС, государственный контракт, разъяснения финансовых органов, начальная (минимальная) цена контракта..

Annotation: This article provides an analysis of the opinions of the Federal Tax Service of Russia and the Ministry of Finances of Russia concerning the change of initial (minimum) price, caused by the change of the VAT rate. The opinion of the Ministry of Finances about the impossibility to collect a sum of the VAT from state customer (Ruling of 28 August, 2018 No. СД-4-3/20667@) is described as discriminative. Moreover, this sum may be collected in accordance with the Tax Code.

Keywords: VAT, change of VAT rate, public contract, tax rulings, initial (minimum) contract price.

С 2019 года ставка НДС увеличивается с 18 до 20 процентов. Характерно, что, так как Закон № 303-ФЗ не предусматривает переходных положений, долгое время оставался неясным вопрос, как изменения скажутся на оплате обязательств, которые возникли в 2018 году, а будут исполняться в 2019 году. В связи с этим в юридической среде начались острые споры по поводу исчисления налога по договорам, которые заключены ранее 01.01.2019 и цены по которым установлены исходя из ставки 18%. Ясность внесла ФНС России, которая в Письме от 23.10.2018 № СД-4-3/20667@ указала, что для соблюдения требований обновленного НК РФ нет необходимости изменять договор. Два процента разницы между новой и старой ставками должны быть предъявлены к оплате покупателю с выставлением корректировочного счета-фактуры.

Тем самым в дискуссии вроде бы уже поставлена точка. Однако в Информационном письме Минфина России от 28.08.2018 № 24-03-07/61247 указано, что начальная (минимальная) цена контрактов (НМЦК), включающая НДС, не подлежит изменению.

Такой вывод связан с тем, что изменение ставки НДС не является основанием для изменения условий государственного контракта (ст. 95 ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок...»). Вместе с тем, согласно ст. 34 данного Закона цена контракта является твердой и неизменной. С одной стороны, данный подход к регулированию обосновывается соблюдением принципа стабильности бюджета. Изменение цены контракта изменяет объем бюджетных обязательств, нормативно устанавливаемых в начале бюджетного периода. С другой стороны, возникает вопрос о том,

не препятствует ли неизменность НМЦК при изменении ставки НДС выставлению корректировочного счета-фактуры в отношении государственного заказчика. Прямо в Информационном письме такой вывод не делается. Тем не менее, оно содержит фразу: «При установлении НМЦК заказчик должен учитывать все факторы, влияющие на цену: условия и сроки поставки, риски, связанные с возможностью повышения цены, в том числе налоговые платежи, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации».

То есть в случае повального пересмотра условий государственных контрактов возникнут крайне объемные непредвиденные бюджетные обязательства. Однако согласно ст. 11 НК РФ институты и термины иных отраслей права применяются к налоговым правоотношениям, но постольку, поскольку это не противоречит НК РФ. Следовательно, в своей разъяснительной работе Минфин должен исходить в первую очередь из налогово-правовых норм.

Между тем, во-первых, в Информационном письме практически нет ссылок на налоговое законодательство, во-вторых, подход Минфина прямо противоречит нормам НК РФ и Конституции РФ. Статья 8 Конституции устанавливает равенство форм собственности, которое находится в тесной взаимосвязи как с конституционным принципом равенства перед законом и судом (ч. 1 ст. 19 Конституции), так и с принципом равенства налогоплательщиков (ч. 2 ст. 3 НК РФ). Имущество в виде денег, переходя из государственной собственности в частную, не может наделяться налогово-правовым режимом, отличным от того, который устанавливался бы при совершении операций частными лицами. Поэтому, как отмечает Д. В. Тютин, налоговое право России принципиально уравнивает статус налогоплательщика в частном и государственном секторе. Несмотря на то, что налогообложение государственных компаний, предприятий, учреждений является «перекалыванием денег из кармана в карман», что только усложняет финансирование, государство целенаправленно избегает дискриминации по признаку государственного участия¹.

Тем не менее, взгляд Минфина на проблему НДС в государственном контракте объясняется принципиальным для ведомства подходом, в соответствии с которым разъясняющие акты министерства должны соответствовать судебной практике. Так, в Письме Минфина от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 указано, при несоответствии разъяснений Минфина постановлением и разъяснениям ВС РФ и ВАС РФ налоговые органы должны в своей деятельности ориентироваться именно на правовые позиции высших судебных инстанций. Согласно п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33, НДС является частью цены, если иное не установлено соглашением сторон. Следовательно, Минфин априори исходит из презумпции НДС в цене, из которой следует неизменность НМЦК. И. А. Ястржембский, поддерживающий данный взгляд, исходит из двух посылок:

1) исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (п. 1 ст. 424 ГК РФ);

2) налогоплательщиком по НДС является продавец товаров, работ и услуг, то есть, налоговая обязанность лежит за рамками гражданско-правовых отношений сторон².

Похожие выводы сделаны СКЭС ВС РФ в Определении от 23.11.2017 по делу № А32-4803/2015. АО «Транснефть-Терминал» (истец) оказывала «Порт Юнион Ойл Экспорт Лимитед» (ответчик) услуги по перевалке нефти. При этом истец полагал, что к данным отношениям применяется «нулевая» ставка НДС. Налоговый орган

1 Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций //СПС Консультант Плюс, 2017.

2 Ястржембский И.А. Согласованной цене договора ничто не угрожает. Даже НДС. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 23.11.2017 N 308-ЭС17-9467 // СПС Консультант Плюс, 2018

указал на необоснованность применения ставки в 0% и потребовал уплатить налог по ставке в 18%. В ходе налогового спора суд отказал АО «Транснефть-Терминал» в её требованиях об отмене ненормативного акта ФНС. Сумма налога была уплачена в бюджет, после чего «Транснефть-Терминал» обратилось в суд с иском к «Порт Юнион Ойл Экспорт Лимитед» о возмещении суммы НДС. Суд квалифицировал заблуждение относительно суммы НДС к оплате как неочевидное и для покупателя, и для продавца. Согласованное условие о цене является обязательным в соответствии со ст. 424 ГК РФ. При заключении сделок стороны не согласовали условие, согласно которому риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены возлагается на ту или иную сторону договора. Поэтому сумма НДС покупателем возмещаться не должна.

Тем не менее, в судебной практике возможно столкнуться и с иной позицией. Так, рассмотрев дело по факту, схожей с делом АО «Транснефть-Терминал», Арбитражный суд Центрального округа в Постановлении от 07.06.2018 по делу № А68-9203/2017 указал, что покупатель должен возместить продавцу сумму НДС при изменении налога. Суд сделал вывод об императивном указании закона на увеличение цены договора в размере суммы НДС. При этом суд отверг доводы покупателя как о том, что изменение ставки НДС является коммерческим риском, так и о том, что такое императивное изменение условий соглашения противоречит принципу свободы договора.

Таким образом, в вышеуказанном деле суд отказался от идеи, сформулированной Пленумом ВАС РФ в п. 17 Постановления № 33. Автору статьи данный взгляд на проблему представляется обоснованным. Во-первых, в соответствии с п. 1 ст. 168 НК РФ, сумма НДС дополнительно предъявляется к оплате покупателю. То есть, сумма НДС в любом случае должна существовать вне цены. ВАС РФ опирался на частноправовую природу отношений покупателя и продавца по поводу НДС. Однако в Определении КС РФ от 04.06.2013 № 966-О сделан вывод, что уплата НДС за счет собственных средств налогоплательщика недопустима в силу косвенного характера налога. В свою очередь, позиция КС РФ обусловлена фундаментальным принципом налогового права, принципом реализма. В соответствии с ним, налоговое законодательство исходит из действительно складывающихся отношений между лицами³. При этом суть отношений в силу принципа экономической обусловленности налогообложения должна иметь именно экономический характер (ст. 3 п. 3 НК РФ). НДС, как указано выше, является косвенным налогом, а потому перелagается продавцом на покупателя. Следовательно, отношения между сторонами сделок, облагаемых НДС, попадают в сферу регулирования не только частного, но и публичного права.

Во-вторых, трактовка ст. 168 НК РФ, приводимая в п. 17 Постановления № 33, противоречит ст. 5 НК РФ, в соответствии с которой закон, ухудшающий положение налогоплательщика, не имеет обратной силы. Так как налогоплательщиком является продавец, его интересы при изменении налогового законодательства должны быть в приоритете относительно интересов покупателя⁴.

В-третьих, при неизменности НДС в государственном контракте публичная власть извлекает выгоду за счет поставщика: в контракте применяется более низкая ставка,

3 Tixier G., Gest G. Manuel de droit fiscal, Paris, L.G.D.J., 1986. P. 44. Приводится по: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017. С. 77.

4 Данный довод несколько противоречит доводу о том, что фактически уплачивает НДС покупатель. Стоит отделять налогоплательщика от «носителя налога». В отличие от носителя налога, за счет средств которого НДС уплачивается в бюджет, плательщик НДС по общему правилу обязан предпринять активные действия по исчислению и уплате налога из средств, ставших его имуществом, но полученных от носителя налога. Также статус налогоплательщика по критерию активных действий следует обособить от статуса налогового агента, т.к. последний исчисляет и удерживает налог из «чужих» средств.

в то время как налог в бюджет уплачивается по более высокой. Таким образом, сейчас все ещё сохраняется тенденция, на которую указывал Д. М. Щекин в 2007 г.: в условиях неопределенного и постоянно меняющегося регулирования все негативные последствия недочетов регулирования возлагаются на налогоплательщика⁵.

Таким образом, подход, демонстрируемый Минфином в Информационном письме от 23.10.2018 № СД-4-3/20667@, является дискриминационным. Более того, такой «баланс» между законодательством о налогах и сборах и законодательством о контрактной системе ведет к ретроактивному действию норм, ухудшающих положение налогоплательщика. Наконец, и разъяснения Минфина, и позиция ВАС противоречат смыслу ст. 168 НК РФ, которая обособляет НДС от цены договора.

Тем не менее, вопрос о возможности применения того подхода, который был высказан ФНС России в Письме от 23.10.2018 № СД-4-3/20667@, неоднозначен. С одной стороны, в Письме Минфина РФ от 11.08.2011 № 03-02-08/89 указано, что Министерство Финансов наделено полномочием разъяснять применение законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 34.2 НК РФ), в то время как налоговый орган данной компетенцией не наделен. Следовательно, при толковании НК РФ было бы более целесообразно ориентироваться на взгляд Минфина, а не ФНС.

С другой стороны, Информационное письмо Минфина РФ от 28.08.2018 разъясняет регулирование контрактной системы (о чем косвенно свидетельствует подпись на ненормативном акте: разъяснения даны от имени руководителя Департамента бюджетной политики в сфере контрактной системы), то есть, законодательства о налогах и сборах акт касается только косвенно. Также, как указано в Письме Минфина от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571, «письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». В силу отсутствия нормативной силы у писем Минфина, налогоплательщик вправе напрямую руководствоваться нормами НК РФ (в т. ч. ст. 168), содержание которых гораздо более последовательно передано в Письме ФНС от 23.10.2018. То есть налогоплательщик может предъявить к оплате по государственному контракту корректировочный счет-фактуру в размере «недостающих» двух процентов.

Таким образом, можно сделать вывод, что даже при общем правиле о неизменности НМЦК налогоплательщик может предъявить корректировочный счет-фактуру государственному заказчику, так как сумма НДС по смыслу п. 1 ст. 168 НК РФ существует вне цены. Тем не менее, во избежание ущемления интересов и бюджета, и частных лиц, следует отыскать более сбалансированный подход между толкованиями финансовых органов и судов. Компромиссом стало бы предоставление налоговой скидки в размере разницы между суммой НДС, исчисленной из цены контракта по ставке 18% и суммой НДС, исчисленной по ставке 20%. Это позволяло бы учесть и существующую на данный момент практику правоприменения, и интересы налогоплательщика без возникновения дополнительных бюджетных расходов.

Список литературы:

1. Комягин Д. Л. Бюджетное право: учебник для вузов/Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики»/М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2017. 590 с.
2. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций // СПС Консультант Плюс, 2017.
3. Зястржембский И. А. Согласованной цене договора ничто не угрожает. Даже НДС. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467 // СПС Консультант Плюс, 2018.

5 Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права/М.: Статут, 2007. С. 50