Приложение к письму

от %REG\_DATE% № %REG\_NUM%

**Информация об особенностях приёмки и оплаты работ**

**по государственным (муниципальным) контрактам и договорам, заключённым с организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощённую систему налогообложения**

В ходе контрольных мероприятий органы государственного финансового контроля систематически выявляют нарушения, связанные с неправомерной приёмкой и оплатой работ в рамках государственных (муниципальных) контрактов и договоров (далее – контракт), заключённых с организациями
и индивидуальными предпринимателями (далее – подрядчик), применяющими упрощённую систему налогообложения (далее – УСН).

*Содержание типового нарушения (проблематика вопроса).*

В соответствии с требованиями Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон о контрактной системе), Гражданского кодекса Российской Федерации, а также условиями контрактов подрядчик обязан надлежащим образом выполнить работы и представить заказчику отчётную документацию на объём выполненных обязательств
по итогам исполнения контракта, а заказчик обязан принять и оплатить выполненные работы в соответствии с условиями контракта.

При закупке строительно-монтажных работ (далее – СМР) начальная (максимальная) цена контракта определяется проектно-сметным методом
на основании сметных (локальных, сводных) расчётов.

В силу требований градостроительного законодательства[[1]](#footnote-1) по контрактам
на выполнение СМР сметная документация всегда формируется с налогом
на добавленную стоимость (далее – НДС).

В соответствии со статьей 34 Закона о контрактной системе:

- контракт заключается на условиях, предусмотренных извещением
об осуществлении закупки или приглашением принять участие в определении поставщика, документацией о закупке, заявкой, окончательным предложением участника закупки, с которым заключается контракт (часть 1 статьи 34);

- цена контракта является твёрдой и определяется на весь срок его исполнения (часть 2 статьи 34);

- при заключении и исполнении контракта изменение его условий
не допускается, за исключением случаев, предусмотренных статьями 34 и 95 данного Федерального закона (часть 2 статьи 34).

С учётом указанных правовых требований корректировка заказчиком цены контракта, предложенной подрядчиком, применяющим УСН, при проведении аукциона, а также при заключении контракта не допускается, выполненные работы (поставленные товары, оказанные услуги) оплачиваются по цене, указанной в контракте.

С 2015 года единообразно – по всей России суды, включая практику высшей судебной инстанции – Верховного Суда Российской Федерации (далее – ВС РФ), указывают, что контракт заключается и оплачивается заказчиком по цене участника закупки, с которым заключается контракт, вне зависимости
от применяемой им системы налогообложения[[2]](#footnote-2).

Аналогичные разъяснения по указанной ситуации неоднократно даны Минфином России[[3]](#footnote-3).

Таким образом, применение победителем аукциона специального налогового режима, либо освобождение его от обязанностей плательщика НДС
не даёт заказчику оснований снижать цену контракта при его заключении
и исполнении на сумму НДС, заказчик обязан оплатить выполненные победителем аукциона работы по согласованной цене.

Вместе с тем, контрольными органами в ходе проверок выявляется следующее.

В рамках исполнения контрактов организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, в документах о приёмке строительно-монтажных работ – акт о приёмке выполненных работ формы № КС-2 (далее – КС-2) и справки о стоимости выполненных работ и затрат формы № КС-3 (далее – КС-3), вместо НДС указываются различные «коэффициенты»,
не предусмотренные действующим законодательством и условиями контракта.

*Например: «повышающий коэффициент», «тендерный коэффициент», «коэффициент приведения стоимости работ к цене контракта», «коэффициент взамен НДС» и так далее.*

Кроме того, имеют место факты:

- исключения подрядчиком суммы НДС из КС-2 и КС-3, при этом итоговая сумма в документах о приёмке указывается на 20% выше расчетной, на сумму удаленного НДС обоснование затрат подрядчика отсутствует;

- замена суммы НДС стоимостью дополнительных работ, которые фактически не выполнялись (затраты подрядчика на выполнение таких работ
не подтверждены).

Документы, содержащие незаконные коэффициенты и необоснованные итоговые суммы, учитывая условия контрактов, требования Закона
о контрактной системе и бюджетного законодательства, *приёмке и оплате
не подлежат.*

*Последствия.*

Контрольными органами указанные нарушения могут быть квалифицированы как нецелевое либо неправомерное использование бюджетных средств, что влечёт риски взыскания *исключительно* с заказчика неправомерно оплаченного коэффициента (неподтверждённых расходов).

Учитывая вышеуказанные требования законодательства о контрактной системе, неправомерно израсходованные бюджетные средства на оплату
не предусмотренного законом и условиями контракта коэффициента не могут быть взысканы с подрядчика в порядке регресса или путём предъявления исковых требований о взыскании неосновательного обогащения, что также указано
в решениях судов[[4]](#footnote-4).

*Причинами* таких нарушений в основном является отсутствие надлежащего взаимодействия заказчика и подрядчика в рамках исполнения контрактов, а также неверное толкование норм налогового законодательства и законодательства
о закупках.

Вместе с тем, согласно позиции Федеральной налоговой службы, изложенной в письме от 26.05.2023 № СД-4-3/6648:

«Организации, применяющие УСН, не являются налогоплательщиками НДС, обязанность составления счетов-фактур у этих лиц отсутствует. В этой связи при реализации товаров (работ, услуг) указанными организациями счета-фактуры не выставляются.

Следовательно, обязанность по уплате НДС в бюджет возлагается
на подрядчика, применяющего УСН, только *в случае выставления таким подрядчиком счета-фактуры* с выделением в нём суммы НДС.

В том случае, если подрядчик выставляет в адрес заказчика *только первичные учетные документы (КС-2 и КС-3)* с выделенной в них суммой НДС
*без выставления счёта-фактуры*, то *обязанности* по уплате НДС в бюджет
у подрядчика, применяющего УСН, *не возникает****»***.

Кроме того, тождественные разъяснения по указанной ситуации неоднократно даны Минфином России[[5]](#footnote-5), а также Минстроем России[[6]](#footnote-6).

Также по данному вопросу сложилась однозначная судебная практика.

Например: в Постановлении ВС РФ от 06.07.2021 № 46-АД21-70-К6 указано, что обязанность подрядчика, применяющего УСН, по начислению
и уплате НДС может возникнуть лишь при выставлении налогоплательщиком
*ПО СВОЕЙ ИНИЦИАТИВЕ* счёта-фактуры с выделенной в нём суммой налога.

Аналогичная позиция изложена в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 08.11.2024 № Ф09-2280/24.

Таким образом, в целях правомерного перечисления заказчиком всей суммы контракта подрядной организации, применяющей УСН, в КС-2 и КС-3 должна быть выделена соответствующая сумма НДС.

При этом для того, чтобы вышеуказанная сумма НДС являлась фактической прибылью подрядчика (то есть без последующей обязанности перечисления указанной суммы в бюджет), подрядчик не должен выставлять счёт-фактуру заказчику.

*Особенности формирования документов подрядчиками, применяющими УСН, в 2024 и 2025 годах.*

**В 2024 году** при соблюдении действующего законодательства подрядчик, применяющий УСН, при формировании документов о приёмке указывает «НДС 20%», не заменяя его иными коэффициентами или видом затрат,
без выставления заказчику счёта-фактуры.

**С 1 января 2025 года** вступили в силу изменения, внесённые в Налоговый кодекс Российской Федерации, согласно которым подрядчики, применяющие УСН, признаны налогоплательщиками НДС.

При этом, Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены
3 варианта работы с НДС.

Вариант 1 – освобождение от НДС.

Если доходы подрядчика за 2024 год и в течение 2025 года не превысили
60 млн. рублей.

*Формирование документов для приёмки по контрактам на СМР:*

- подрядчик обязан применять вышеуказанную модель – при формировании документов о приёмке (КС-2, КС-3) указывается «НДС 20%», без выставления заказчику счёта-фактуры.

Вариант 2 – применение специальных ставок НДС (5% и 7%).

Если доходы подрядчика за 2024 год или в течение 2025 года сформировались в сумме от 60 до 450 млн. рублей:

- доходы от 60 до 250 млн. рублей – применяется ставка НДС 5%;

- доходы от 250 до 450 млн. рублей – применяется ставка НДС 7%.

*Формирование документов для приёмки по контрактам на СМР:*

- в документах о приёмке (КС-2, КС-3) подрядчик в соответствии
с условиями контракта (сметным расчётом) указывает сумму «НДС 20%».

Кроме того, формирует и направляет заказчику счёт-фактуру с указанием
в ней специальной ставки НДС (5% или 7%), в зависимости от полученных доходов.

Вариант 3 – применение общих ставок НДС (10% и 20%).

При возникновении обязанности исчислять и уплачивать НДС:

- если доходы подрядчика за 2024 год или в течение 2025 года сформировались в сумме от 60 до 450 млн. рублей, при этом подрядчик самостоятельно выбрал применение общих ставок НДС, вместо специальных;

- если доходы подрядчика за 2024 год или в течение 2025 года превысили
450 млн. рублей.

*Формирование документов для приёмки по контрактам на СМР:*

- в документах о приёмке (КС-2, КС-3) подрядчик в соответствии
с условиями контракта (сметным расчётом) указывает сумму «НДС 20%»
(или 10%).

Формирует и направляет заказчику счёт-фактуру с указанием
в ней общих ставок НДС *(аналогично правилам работы с подрядчиками, применяющими общую систему налогообложения).*

Дополнительно обращаем внимание:

1. Министерством финансов Российской Федерации в письме от 21.04.2025 № 03-07-11/39805 доведена позиция по следующим направлениям:

- в контракт должны быть включены обязательные условия, предусмотренные соответствующими типовыми условиями контрактов[[7]](#footnote-7), в том числе касающиеся указания цены контракта с учётом предусмотренной в них вариативности;

- ставка НДС не является существенным условием контракта и может быть изменена путем заключения дополнительного соглашения без изменения цены контракта.

2. Подрядчик информирует заказчика об освобождении от уплаты НДС или применения специальных ставок.

3. Обязанность исчислять и уплачивать НДС, возникшая в период исполнения контракта у подрядчика, применяющего УСН, не является основанием для увеличения цены контракта;

4. Подробно вопросы применения НДС плательщиками УСН отражены
в Методических рекомендациях ФНС России (письмо от 17.10.2024
№ СД-4-3/11815@);

5. Вопрос формирования универсального передаточного документа
в 2025 году при УСН по государственному контракту, если работы выполнены (оказаны услуги) в 2024 году, отражён в письме Минфина России от 20.11.2024
№ 03-07-11/115196.

1. Градостроительный кодекс Российской Федерации, приказ Минстроя России от 04.08.2020 № 421/пр
«Об утверждении Методики определения сметной стоимости строительства, реконструкции, капитального ремонта, сноса объектов капитального строительства, работ по сохранению объектов культурного наследия (памятников истории и культуры) народов Российской Федерации на территории Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-1)
2. Определения ВС РФ от 01.10.2015 № 303-ЭС15-11466, от 15.11.2017 № 308-ЭС17-13912, от 08.02.2021
№ 305-ЭС20-18251, от 08.06.2022 № 303-ЭС22-7854; пункт 41 Обзора судебной практики ВС РФ № 3 (2019); постановления Арбитражного суда Уральского округа: от 07.10.2024 № Ф09-5248/24, от 20.09.2019 № Ф09-6100/19 (и другие). [↑](#footnote-ref-2)
3. Письма: от 15.05.2019 № 24-01-07/34829, от 12.05.2020 № 24-01-08/38165, от 15.08.2022 № 03-07-11/79299, от 14.03.2023 № 24-06-06/21248, от 23.12.2024 № 24-06-09/129836 (и другие). [↑](#footnote-ref-3)
4. Определение ВС РФ от 11.08.2022 № 309-ЭС22-9696, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.12.2024 по делу № А60-37117/2024, № А60-71084/2024 (и другие). [↑](#footnote-ref-4)
5. Письма: от 19.03.2024 № 03-07-11/24203, от 10.12.2021 № 03-07-11/100707, от 01.08.2019
№ 03-07-09/57945, от 16.07.2019 № 03-07-09/52435, от 20.02.2018 № 03-07-11/50590, от 11.01.2018
№ 03-07-14/328, от 21.04.2016 № 03-11-11/22923. [↑](#footnote-ref-5)
6. Письмо от 01.10.2024 № 57284-АВ/09. [↑](#footnote-ref-6)
7. Часть 11 статьи 34 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд». [↑](#footnote-ref-7)