

МИНОБРНАУКИ РОССИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ Н.Г.ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра таможенного, административного и финансового права

**ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ
СТОИМОСТЬ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ
ЗАКУПОК**

АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ

студента 3 курса 364 группы
направления 40.04.01 «Юриспруденция»
юридического факультета
Никитиной Екатерины Игоревны

Научный руководитель

доцент, к.ю.н. А.С. Кондукторов

должность, уч. степень, уч. звание

подпись, дата

инициалы, фамилия

« ____ » _____ 20__ г.

Заведующий кафедрой:

к.ю.н. С.А. Овсянников

должность, уч. степень, уч. звание

подпись, дата

инициалы, фамилия

« ____ » _____ 20__ г.

Саратов 2023

Во введении обоснована *актуальность* темы исследования, которая обусловлена слабой теоретической и практической научной разработанностью вопросов налогообложения добавленной стоимости при проведении закупок, что существенно осложняет правоотношения в данной сфере.

Вопрос правовой коллизии в части начисления налога на добавленную стоимость при формировании начальной максимальной цены контракта или договора и оценке заявок участников с разной системой налогообложения является неурегулированным, и законодатель не сформировал единую позицию по данному вопросу. Указанная правовая неопределенность нарушает единство судебной практики и затрудняет реализацию основных принципов конкуренции и принципа равных прав участников закупочных процедур.

Формирование налоговой политики строго регламентировано Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) и другими нормативно-правовыми актами, разъяснениями уполномоченных органов и федеральных министерств. При этом очевидно, что государство заинтересовано в создании единого вектора развития правотворчества и правоприменения. Вместе с тем, на практике достичь этого удастся не всегда. Толкование и применение налогового законодательства в сфере закупок остается неоднозначным, в связи с чем формируемые правовые подходы зачастую являются противоречивыми.

Ввиду правовой неопределенности и недостаточной систематизации (что приводит к наличию явных пробелов в законодательстве о закупках) правоприменительная позиция контрольно-надзорных органов и судов, в том числе высших, по данному вопросу разнится.

Правовое регулирование государственных закупок находится на стыке гражданского, налогового и административного права. Таким образом, при формировании законодательства о закупках, стоит проводить комплексный

анализ уже существующих правовых аспектов, и учитывать имеющиеся правовые коллизии, пробелы и неопределенности.

Законодательство о закупках для государственных и муниципальных нужд традиционно является сложным для применения. Существенно осложняет ситуацию в сфере государственных закупок одновременное действие двух федеральных законов, регулирующих закупочную деятельность различных видов организаций в одной и той же сфере: Федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон о контрактной системе № 44-ФЗ) и Федерального закона от 18.07.2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (далее – Закон о закупках № 223-ФЗ).

Анализ вышеперечисленного законодательства РФ в сфере закупок позволяет утверждать, что в Российской Федерации при регулировании сферы государственных закупок сформировался и действует особый правовой механизм.

В настоящем магистерском исследовании был рассмотрен вопрос налогообложения добавленной стоимости при формировании начальной максимальной цены контракта/договора и оценке заявок участников с различными системами налогообложения при проведении закупок.

Автором при проведении исследования сделан вывод о том, что действующее законодательство не смогло окончательно определиться с механизмом формирования начальной максимальной цены при проведении государственных закупок, в частности, дать конкретизированные разъяснения по вопросу включения НДС в цену контракта/договора. Закон о контрактной системе № 44-ФЗ, равно как и Закон о закупках № 223-ФЗ, не устанавливает обязанность заказчика включать НДС в начальную максимальную цену контракта/договора. Так же, как и не устанавливает обратного требования. Закон о закупках не содержит исчерпывающих и

однозначно толкуемых требований относительно НДС при проведении торгов.

Заказчик может самостоятельно определить в Положении о закупках, на каком этапе он будет начислять НДС, например, холдинги и крупные организации выбирают два основных подхода: налог включается в цену договора, предложения сравниваются по полной стоимости, либо НДС входит в цену, но при оценке сравнивается цена без НДС. Практика показывает, что у Верховного суда РФ, Федеральной антимонопольной службы, Министерства экономического развития РФ и Министерства финансов РФ нет единого мнения о том, какой подход является верным.

Как показало изучение судебной практики, для правильного разрешения споров в сфере закупок, большое значение имеет надлежащее определение судами соотношения норм Закона о контрактной системе, Закона о закупках, Гражданского кодекса РФ, Федерального закона от 26.07.2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции», других федеральных законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, а также правовых актов, регламентирующих правила закупки в конкретной организации.

Степень научной разработанности исследуемой проблемы напрямую связана со спецификой объекта исследования. В связи с новизной темы в настоящее время в российской научной литературе отсутствуют работы, в которых был бы проведен схожий анализ.

Объектом исследования выступили общественные (публично-правовые) отношения, связанные с налогообложением добавленной стоимости при проведении закупок по правилам Закона о контрактной системе № 44-ФЗ и Закона о закупках № 223-ФЗ.

Предметом исследования выступают правовые нормы, регулирующие механизм налогообложения добавленной стоимости при проведении закупок в Российской Федерации по правилам Закона о контрактной системе и Закона о закупках, нормы законодательства о закупках РФ о

налогообложении закупочной цены, материалы правоприменительной и судебной практики, а также научные концепции и положения, содержащиеся в юридической литературе по избранной и смежной проблематике.

Целью магистерского исследования является анализ действующего механизма правового регулирования налогообложения добавленной стоимости при проведении государственных закупок, сравнительный анализ подходов контрольно-надзорных органов к рассматриваемому вопросу, а также выработка практических рекомендаций по совершенствованию данного механизма.

Задачи магистерского исследования:

1. Рассмотреть налог на добавленную стоимость как сложный объект налогового права с помощью исследования теоретических основ, особенностей, правовой природы НДС, в том числе при проведении государственных закупок;

2. Провести сравнительный анализ процедуры формирования начальной максимальной цены контракта/договора при проведении закупки на основании Закона о контрактной системе и Закона о закупках;

3. Выявить проблемные вопросы и противоречивые позиции в правоприменительной практике, складывающейся при налогообложении добавленной стоимости в сфере закупок.

4. Разработать практические рекомендации по совершенствованию отдельных норм законодательства Российской Федерации в сфере закупок с целью унифицировать и систематизировать правовой подход к налогообложению добавленной стоимости в данной сфере.

Теоретической основой исследования стали научная и специальная учебная литература, монографические и диссертационные исследования, статьи из периодических изданий, материалы различных научно-практических конференций, в том числе работы следующих авторов: Бачурин Д.Г., Вишневская Н.Г., Замалетдинова Э.Н., Землянская Н.И., Ковалева Е.А., Кондукторов А.С., Корниенко Н.А., Кочергин А.В.,

Майбуров И.А., Малыгина Е.А., Милоголов Н.С., Морин А.В., Никольская Ю.П., Пономарев С.А., Рахимов Э.Х., Сайдулаев Д.Д., Султанов А.А., Черник Д.Г., Чуклова Е.В. и т.д.

Нормативную основу исследования составили положения действующего законодательства по вышеуказанным вопросам, такие как Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, иные кодифицированные правовые акты и федеральные законы, положения которых были использованы в процессе проведения исследования, а также подзаконные акты министерств и ведомств.

Методологическая основа исследования состоит как из общенаучных, так и специальных методов научного познания. В частности, диалектический, исторический, метод системного анализа, аналогии, синтеза, а также сравнительно-правовой, формально-юридический и статистический методы.

Применение формально-логического метода исследования позволило выявить специфику конструирования правовых норм, регулирующих отношения по уплате налога на добавленную стоимость, установить состав юридических фактов, влекущих возникновение правоотношения по уплате налога в связи с их применением. С помощью метода сравнительного анализа были разработаны таблицы, изложенные в данном исследовании. Методом системного анализа выявлены недостатки законодательства Российской Федерации о закупках и разработаны практические рекомендации по совершенствованию отдельных норм законодательства РФ в сфере закупок.

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в том, что собранный, обобщенный и проанализированный материал представляется возможным использовать в дальнейшем при осуществлении научных исследований по рассмотренной теме, в том числе:

– в учебно-методической работе при преподавании и при подготовке учебных и методических изданий;

– в научно-исследовательской работе – в качестве основы для дальнейшей разработки практических и теоретических проблем,

возникающих при налогообложении добавленной стоимости при проведении закупок;

– в практической деятельности – как рекомендации судебным органам по совершенствованию правоприменения в части формирования единообразного подхода по данному вопросу;

– в правотворчестве – при подготовке предложений по совершенствованию действующего отечественного законодательства.

Апробация результатов исследования произведена посредством публикаций научных статей по исследуемой тематике.

Структура работы обусловлена целью, задачами и логикой исследования, включает в себя введение, две главы, объединяющие шесть параграфов, а также заключение и список использованных источников.

Научная новизна исследования заключается в том, что в магистерской диссертации представлены научно обоснованные положения, касающиеся проблем налогообложения добавленной стоимости при проведении закупок, предложения по совершенствованию действующего российского законодательства, а также обоснованы пути решения выявленных проблем.

Основные положения, выносимые на защиту. По результатам проведенного исследования на защиту выносятся положения, содержащие в себе признаки научной новизны:

1. Налог на добавленную стоимость представляет собой сложный финансовый механизм, «обремененный» в каждой конкретной правовой ситуации своими особенностями исчисления и взимания. В сфере закупок такой особенностью является то, что Заказчик может не являться конечным плательщиком НДС, но начислять его изначально при формировании цены, что зачастую приводит к нарушению баланса частных и публичных интересов, и, как следствие, к нарушению основных принципов налогообложения добавленной стоимости.

2. В существующей системе закупок НДС, по общему правилу, включается в начальную (на стадии формирования документации) и

итоговую (после проведения торгов) цену контракта/договора. При этом участником закупки может быть любое юридическое лицо (как являющееся плательщиком НДС, так и освобожденное от его уплаты). Поэтому Заказчик не может понуждать Исполнителя к оплате НДС, если последний, в силу применяемой системы налогообложения, не является плательщиком данного налога.

3. Системный анализ закупочной документации показал, что Заказчики используют различные правила сравнения ценовых предложений участников закупки в зависимости от применяемых ими систем налогообложения. Одновременно наблюдается коллизия в правовых подходах контрольно-надзорных органов и судов к данному вопросу. Это приводит к рискам для Заказчиков в части исполнения контракта/договора и для Исполнителей в части соблюдения налогового законодательства. Поэтому необходимо закрепить на законодательном уровне общие (единообразные) принципы налогообложения добавленной стоимости при проведении закупок.

Практические предложения, сформулированные в результате исследования: в ходе проведенного исследования автором предлагается привести законодательство РФ о закупках по данному вопросу к единой точке зрения и закрепить в законодательстве о закупках окончательную позицию по вопросу налогообложения добавленной стоимости независимо от круга лиц, формы налогообложения участников и используемого закона для проведения закупки. Введение такой нормы, позволит заказчикам не ограничивать конкуренцию на торгах, а исполнителям участвовать в торгах независимо от применяемой системы налогообложения.

Наиболее целесообразным, на наш взгляд, является внесение изменений в Закон о контрактной системе №44-ФЗ и в Закон о закупках №223-ФЗ, а именно:

1) внести в ст. 22 Закона о контрактной системе и в ст. 3 Закона о закупках дополнительный пункт, однозначно конкретизирующий, подлежит ли включению НДС в цену контракта/договора. Это позволит окончательно

определить позицию законодателя по данному вопросу и избежать неоднозначного толкования;

2) конкретизировать п. 4 ст. 3 Закона о контрактной системе, изложив норму в следующей редакции: «участником закупки может быть любой участник ... в том числе, независимо от используемой системы налогообложения»;

3) конкретизировать п. 5 ст. 3 Закона о закупках, изложив норму в следующей редакции: «участником закупки является любое юридическое лицо ... в том числе, независимо от используемой системы налогообложения»;

4) издать соответствующие разъяснения по вопросу налогообложения добавленной стоимости при проведении закупок с учетом новых экономических и юридических реалий, с учетом сложившейся судебной практики, которые могли бы поставить окончательную точку в правоприменении по данному вопросу.

Предложенные изменения позволят оптимизировать сложившуюся контрольно-надзорную и судебную практику. Суды будут иметь возможность выносить справедливые и законные решения, опираясь на положения законодательства РФ о закупках, а не на свободное трактование разъясняющих писем уполномоченных органов и министерств, что значительно облегчит процесс защиты своих прав заказчиками и участниками закупочных процедур.

Глава первая магистерской работы посвящена теоретическим основам налогообложения добавленной стоимости.

В первом параграфе «Понятие, правовая природа и экономическая основа применения налога на добавленную стоимость» автором был дан комплексный анализ налогообложения как правового и экономического явления в целом, и правовой анализ налога на добавленную стоимость, в частности.

В связи с вышеизложенным, в данном параграфе автором были рассмотрены понятие, правовая природа и основа применения налога на добавленную стоимость как экономической категории, проведен анализ теоретических подходов к определению природы налогообложения, изложенных в трудах различных авторов (как экономистов, так и правоведов).

Налог на добавленную стоимость является одним из основных федеральных налогов и играет значительную роль в формировании доходной части государственного бюджета и, соответственно, в социально-экономическом развитии нашего государства. НДС, будучи косвенным налогом, выступает одним из основных и стабильных источников поступления доходов в федеральный бюджет и одним из регуляторов перераспределения общественных благ, в том числе является способом распределения налогового бремени, позволяющим соблюдать экономическое и юридическое равенство налогоплательщиков.

Под налогообложением в целом понимается переход доли собственности частных лиц (физических или юридических) в собственность государства на безвозмездной основе в денежной форме с целью реализации публичных задач и управленческих функций государства.

Автор обращает внимание на то, что налоги подразделяются на прямые и косвенные. Так, под прямыми налогами принято понимать обязательные платежи, уплачиваемые напрямую в бюджет государства в зависимости от величины объекта налогообложения, в то время как под косвенными налогами понимается, налог, который оплачивает конечный потребитель товара, работы, услуги, который установлен в виде надбавки к цене или тарифу. Следовательно, НДС является косвенным налогом, который формирует значительную часть федерального бюджета.

В завершении автором сделан комплексный вывод о том, что налог на добавленную стоимость представляет собой сложносоставной объект налогового права в широком смысле, так как является сложным финансовым

механизмом, состоящим из различных элементов (налоговая база, налоговая ставка, порядок исчисления и уплаты налога), «обремененный» в каждой конкретной сфере своими особенностями взимания и исчисления. В частности, в сфере закупок такой особенностью является то, что Заказчик может не являться конечным плательщиком НДС, что приводит к правовой коллизии в виде двойного налогообложения.

Во втором параграфе рассмотрена роль и значение налога на добавленную стоимость в формировании доходов бюджетной системы РФ.

Данная глава обладает реферативным стилем изложения, что обусловлено глубокой разработанностью данной темы. Целью данной главы является комплексный анализ места налога на добавленную стоимость в налоговой системе Российской Федерации, а также изложение ключевых основ формирования доходов бюджета для определения роли НДС в бюджетной системе страны.

Налог на добавленную стоимость – это федеральный налог, который взимается на всей территории Российской Федерации. Он формирует федеральный бюджет и обязателен для уплаты всеми участниками рынка, за исключением выделенных в особые группы льготников и налогоплательщиков, освобожденных от его применения.

Как было указано в предыдущем параграфе, в российском законодательстве налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесённых на издержки производства и обращения.

Автор отмечает, что в «самом обывательском понимании» назначением НДС является уплата налога продавцом с той части цены товара, которая была добавлена к стоимости товаров и услуг до их реализации. В процессе всего цикла производства формируется добавленная стоимость, начиная со стадии создания (выполнения/оказания) товаров (работ/услуг) и заканчивая

реализацией их конечному потребителю. На каждой стадии производства или обращения уплачивается налог.

Таким образом, налог на добавленную стоимость играет ведущую роль в системе налогообложения. Поступления от его взимания занимают значительное место в доходной части бюджета Российской Федерации. Причем доля поступлений от налога на добавленную стоимость в общих налоговых доходах государства неуклонно возрастает.

Вторая глава магистерской диссертации именуется «Налог на добавленную стоимость в государственных закупках: особенности правового регулирования и проблемы правоприменения» и состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе второй главы «Правовые основы формирования цены контракта/договора (гражданско-правовой аспект» автором дана общая характеристика понятия «цена» и процесса «ценообразования» согласно нормам гражданского законодательства.

В ходе исследования было сформулировано определение цены государственного контракта, согласно которому цена является экономической категорией с двумя основными составляющими, а именно: стоимость как мера воплощенной в товаре полезности и общественно полезные затраты труда, которые определяют спрос на него.

Во втором параграфе второй главы «Формирование начальной максимальной цены контракта при проведении закупки» автором был дан исчерпывающий сравнительный анализ порядка формирования начальной максимальной цены контракта при проведении закупок в соответствии с положениями Закона о контрактной системе № 44-ФЗ и Закона о закупках № 223-ФЗ.

Так, из системного анализа закупочного законодательства следует, что начальная максимальная цена контракта (далее – НМЦК) по смыслу Закона о контрактной системе № 44-ФЗ – это предельная граница цены накупаемый товар, работу или услугу в конкурентных закупках, которую готов

предложить покупатель. Устанавливается и обосновывается НМЦК заказчиком на этапе подготовки к проведению закупки.

Согласно нормам Закона о закупках № 223-ФЗ начальная (максимальная) цена договора (далее – НМЦД) – это его ориентировочная стоимость с формулой расчета (указанием цены за единицу товара). Порядок определения этого показателя организации разрабатывают самостоятельно и закладывают в положение о закупках.

Закон о контрактной системе № 44-ФЗ не только требует обязательного расчета начальной (максимальной) цены контракта, но и обязывает заказчика представлять обоснование цены контракта в документации для проведения закупки. В то же время правовые нормы о государственных закупках до сих пор не определили механизм, по которому будет осуществляться расчет начальной (максимальной) цены контракта. Вследствие этого заказчики самостоятельно принимают решение относительно выбора способа определения цены контракта.

Методика расчета начальной максимальной цены контракта в более частном и структурированном виде определена Приказом Министерства экономического развития РФ от 02.10.2013 г. № 567 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению методов определения начальной (максимальной) цены контракта, цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем)» (далее – Приказ № 567).

Автором был дан краткий системный анализ каждого из методов определения и обоснования начальной (максимальной цены), в ходе которого был сделан вывод о том, что формирование начальной максимальной цены контракта в рамках Закона о контрактной системе и формирование начальной максимальной цены договора в рамках Закона о закупках схожи, но следует отметить, что Закон о контрактной системе обладает наиболее высоким уровнем регламентации требований при формировании цены. Вместе с тем Закон о закупках не обладает такой четкой регламентацией и

зачастую заказчики, проводя закупку в рамках Закона о закупках, используют методы, изложенные в статье 22 Закона о контрактной системе.

При этом автор считает, что, исходя из анализа документации о закупке, способ определения заказчиками НМЦД по Закону о закупках № 223-ФЗ зависит от локальных нормативов и предмета каждой конкретной закупки.

В третьем параграфе второй главы «Проблемы применения НДС при осуществлении государственных закупок: правовые позиции Верховного Суда РФ» автором выявлены следующие проблемы.

Закон о контрактной системе № 44-ФЗ не содержит императивного требования о том, должен или не должен заказчик включить НДС в стоимость контракта. Вместе с тем, такая обязанность следует из разъяснений Минфина и сложившейся закупочной практики.

Несмотря на широко распространенное мнение о том, что режим налогообложения участника не должен влиять на итоговый результат закупки, Закон о контрактной системе не содержит такого указания.

Проведенное исследование показывает, что из системного толкования ненормативных правовых актов и разъяснительных писем профильных министерств и органов следует, что, во-первых, НМЦД можно формировать как с учетом, так и без учета НДС; во-вторых, обоснование своей позиции в сложившейся практике можно найти для каждой из сторон, так как контрольно-надзорная практика неоднородна и занимает зачастую диаметрально противоположные позиции.

Автор отмечает, что заказчики и исполнители не могут обеспечить себе надлежащую правовую защиту, а также создать условия здоровой конкуренции для участников торгов в условиях существующей неоднородности и правовых пробелов в вопросе использования налогообложения добавленной стоимости при осуществлении закупок.

В четвертом параграфе второй главы «Совершенствование правового регулирования налогообложения добавленной стоимости при проведении государственных закупок» автором были сформулированы практические

предложения и рекомендации для решения обозначенных в магистерском исследовании проблем.

Из системного толкования норм обоих законов автором установлено, что любой участник закупки, в том числе тот, 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.

По нашему мнению, это является пробелом в законодательстве о закупках и приводит к нарушению прав всех участников закупок – как самих заказчиков, так и исполнителей.

В заключение представлены авторские научно обоснованные выводы по результатам проведенного исследования.

Перечень публикаций магистранта по исследуемой теме

1. Никитина (Гречушкина), Е. И. Актуальные проблемы административного судопроизводства на примере закона о контрактной системе / Е. И. Никитина (Гречушкина) // Актуальные проблемы правового, социального и политического развития России: сб. науч. тр. XIV Международной научно-практической конференции студентов, магистрантов, аспирантов, соискателей. Сар. гос. ун-т. Саратов, 2021. С. 66-72.

2. Никитина (Гречушкина), Е.И. Правовое регулирование государственных закупок в странах-членах ЕАЭС / Е. И. Никитина (Гречушкина) // Взаимодействие таможенных органов с иными участниками таможенных отношений: особенности и перспективы развития: сб. науч. тр. XI Международной научно-практической конференции студентов,

магистрантов, аспирантов, соискателей. Сар. гос. ун-т. Саратов, 2020. С. 97-100.