

# Договоры с субподрядчиками интересуют налоговиков. В чем подвох и как избежать проблем

Анна ВАСИЛЬЕВА,  
юрист корпоративной и арбитражной практики «Качкин и Партнеры»



**О чем пойдет речь:** расскажем, что предпринять, чтобы избежать доначислений после строительства с участием субподрядчиков.

Застройщик рискует, когда привлеченный подрядчик выполняет строительные работы не самостоятельно, а нанимает третьих лиц. Какие риски по договорам субподряда возникают чаще всего и как их минимизировать, читайте далее.

Привлекать к строительству сторонних специалистов иногда просто необходимо. Работы могут быть разного уровня сложности, без участия квалифицированных специалистов узкого профиля не обойтись. Кроме того, требуются лицензии, членство в СРО, производственные мощности.

Вместо того чтобы покупать дорогую спецтехнику, оформлять самостоятельно документы и содержать в штате сотрудников, которые нужны лишь на одном из этапов строительства, проще заключить сделку с субподрядчиком. Если исполнитель работ привлекает другие компании к строительству, то такой договор подряда именуется генеральным, а подрядчик выступает в роли генерального подрядчика.

## Соавтор

В работе над статьей также принимала участие Вероника ПЕРФИЛЬЕВА, старший юрист практики по недвижимости и инвестициям «Качкин и Партнеры»

#### **Уменьшить налоговую базу или налог к уплате нельзя, если имеется хотя бы одно из обстоятельств**



Исказили сведения о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, неправильно отразили операции в учете или декларации



Совершили сделку, только чтобы меньше заплатить в бюджет, деловой цели не было



Исполнили сделку лица, которые не должны этого делать по закону или договору

## **Какие риски возникают у застройщика**

Застройщик, который нанимает подрядчиков, оплачивает их работу. Эти суммы он может учесть как расходы при расчете налога на прибыль, а НДС заявить к вычету. Но только в пределах, которые устанавливает статья 54.1 Налогового кодекса. Смотрите выше, когда снизить налоговую базу уже не получится.

Инспекторы при проверке обращают внимание на то, была ли деловая цель сделки, подтверждается ли факт искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. Налоговики считают это умышленными действиями. Другое дело, когда речь идет о норме, по которой исполнить сделку должен именно тот предприниматель или компания, которые указаны в договоре или законе (подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК). Ведь в данном случае может быть обычная неосторожность, а не умысел. ФНС и Минфин объясняют эту норму по-разному.

ФНС считает, что закон фактически ограничивает право компаний учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах (письмо ФНС от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123). У заказчиков возник вопрос: а могут ли они учесть расходы при расчете налога на прибыль или принять к вычету НДС, если работы выполняли не их контрагенты-подрядчики, а субподрядчики?

# 19

августа

2017 года вступила в силу статья 54.1 Налогового кодекса. Касается проверок, которые начались после этой даты

Минфин пояснял, что налоговую базу можно снизить, если работы выполнил или подрядчик, или привлеченный субподрядчик, которому обязательство передали по договору или закону (письмо Минфина от 20.12.2017 № 03-07-11/85028). Осталось неясным, вправе ли заказчик учесть расходы и вычесть НДС, если между подрядчиком и субподрядчиком договора нет. И должен ли он контролировать цепочку договоров, которая ведет до конечного исполнителя.

Если разобраться, то юридически исполнитель для заказчика – это подрядчик. Ведь договор заключили именно с ним. Дополнительные обязанности заказчика в виде проверки цепочки контрагентов излишни. Тем не менее инспекторы могут доначислить налоги и привлечь заказчика к ответственности, если подрядчик фактически не выполнял координирующие функции, у него не было ресурсов для выполнения работ и т. д. Налоговики делают вывод, что компанию привлекли просто формально. А с теми, кто фактически выполнил работы, заказчик и подрядчик договор не заключали.

Суды пришли к выводу, что подрядчик не мог выполнить строительные работы, так как у него не было необходимых материальных, трудовых и технических ресурсов. Не было договоров на строительство с другими компаниями или физлицами. По итогам проверки заказчику доначислили более 30 млн руб. к уплате в бюджет, а судьи поддержали проверяющих (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 25.12.2019 № Ф01-7060/2019 по делу № А39-8691/2018). Как свести риски к минимуму в подобных ситуациях, расскажем далее.

## Как свести риски к минимуму

Чтобы не пришлось отвечать за чужие действия, нужно контролировать условия договоров строительного подряда. Выполняйте правила, о которых пойдет речь далее.

**Проявляйте должную осмотрительность.** Заказчика строительных работ могут обвинить в том, что он участвовал в цепочке фиктивного документооборота. Если подрядчик будет обладать признаками сомнительного контрагента, инспекторы проверят всю цепочку контрагентов-субподрядчиков. Из-за того что не проверили подрядчика до заключения договора, инспекторы могут посчитать расходы неподтвержденными, а неосуществление проверки могут поставить заказчику в вину.

Когда судьи оценивают должную осмотрительность компании, руководствуются стандартом осмотрительного поведения в гражданском или, иными словами, хозяйственном обороте. То есть важно, чтобы у организации изначально были основания ожидать, что сделка с конкретным контрагентом будет исполнена, а налоги уплачены в бюджет. Можно говорить об обоснованном выборе контрагента, если компания убедилась, что контрагент обладает экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц. Такую информацию можно почерпнуть из бухгалтерской и налоговой отчетности (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А 42-7695/2017).



#### На заметку

### **Нужно ли теперь доказывать должную осмотрительность**

Понятие «должная осмотрительность» не содержится в статье 54.1 Налогового кодекса. Судебная практика по применению этой статьи окончательно не сформировалась. Однако суды продолжают обращать внимание на то, как компании выбирают себе контрагентов. Поэтому перед тем как заключить договор с подрядчиком, проверьте контрагента, убедитесь в том, что у него

есть необходимые материально-технические ресурсы для выполнения работ самостоятельно. Сразу обсудите, надо ли привлекать третьих лиц, есть ли у сотрудников организации-подрядчика соответствующие полномочия, лицензии, членство в СРО, если они необходимы для выполнения работ. Иначе проверяющие снимут расходы, доначислят налоги, потребуют пени, штрафы.

## Образец формулировки договора о согласовании субподрядчиков

<...>

4.2. Подрядчик имеет право при согласовании с Заказчиком привлекать для выполнения работ по Договору третьих лиц. При этом Подрядчик несет перед Заказчиком всю ответственность за выполнение третьими лицами условий Договора. Согласование осуществляется письменно путем обмена документами или подписания соглашения.

<...>

Стандарт осмотрительности предполагает проверку только непосредственного контрагента, а не всей цепочки контрагентов. Соблюдение этого правила будут оценивать в зависимости от характера и значимости сделки или операции. Однако из-за коронавирусной инфекции и налоговых льгот платежи в бюджет сократились. Поэтому будет безопаснее взять на контроль и третьих лиц тоже. Осмотрительность заказчика может распространяться не только на выбор своего контрагента-подрядчика, но и на выбор субподрядных организаций. Потребуйте, чтобы подрядчик согласовал их с вами.

Застройщикам безопаснее детально фиксировать в договоре подряда процедуру привлечения к выполнению



### Памятка

#### Что нужно оценить до заключения договора



Условия сделки и их коммерческую привлекательность, экономическую обоснованность договора



Деловую репутацию и платежеспособность контрагента



Риск неисполнения обязательств контрагентом



Наличие необходимых ресурсов контрагента: производственные мощности, квалифицированный персонал



Опыт на рынке



Отчетность контрагента из открытых источников

#### Какие факты о реальности работ оценят судьи

| Факты  | Судебное дело  |
|--|--|
| Работники субподрядчика находятся на территории строительного объекта    | Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.03.2020 № Ф09-1130/2020 по делу № А50-23022/2019       |
| Работники субподрядчика прошли инструктаж на объекте                     |  |
| Заказчик не может выполнить строительные работы собственными силами      | Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.08.2019 № Ф07-7572/2019 по делу № А56-70967/2018 |
| Большой объем строительных работ   | Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.10.2018 № Ф05-14079/2018 по делу № А40-128631/2017    |
| Большие штрафы по договору с подрядчиком за нарушение сроков сдачи работ | Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.03.2020 № Ф07-1070/202 по делу № А56-50990/2019  |

работ субподрядчиков. Здесь же можно установить, какая ответственность грозит за нарушение такого условия.

#### **Подготовьте доказательства реальности сделки.**

Проявляйте максимальную внимательность и аккуратность в отношении фиксации работ как генподрядчиком, так и субподрядчиками. Нужно проследить, чтобы была вся необходимая документация: журналы работ, журналы пропусков на объект, исполнительная документация. Сохраняйте переписку с контрагентом, фотографируйте или иным образом фиксируйте ход работы на объекте.

Судебная практика неоднозначна. Смотрите в таблице выше, какие доводы суды считают доказательством реальности выполненных работ. Строительную компанию могут привлечь к ответственности по формальным основаниям, даже если объект построен и сдан, а какого-то документа не хватает. Поэтому компаниям следует максимально ответственно подходить к процедуре выбора подрядчика. Нужно осуществлять контроль за выполнением работ на всех стадиях и документально фиксировать все этапы своих взаимоотношений с подрядчиком. Это поможет отстоять свою правоту ●