

# П'ять варіантів внесення змін до договору про закупівлю через зміну ставки ПДВ

## Питання передплатника portalu:

*Доброго дня! Підкажіть, будь ласка: комунальне підприємство наприкінці червня провело процедуру закупівлі пального, і на момент оголошення закупівлі ставка ПДВ була 7 %, тож усі тендерні пропозиції були подані з урахуванням ПДВ за ставкою 7 %.*

*Укладення договору припадає на липень, постачальник стверджує, що з 01.07.2023 ставка ПДВ становить уже 20 %, а не 7 %. Як нам правильно вчинити? Чи можливо внести зміни до договору на підставі пункту 6 частини 19 Особливостей та укласти додаткову угоду? Яким нормативним документом можливо користуватись для обґрунтування підвищення?*

## Відповідь експерта:

Добрий день! Рекомендуємо привести умови договору про закупівлю у відповідність до податкового законодавства. При цьому **на момент здійснення господарської операції має застосовуватися чинна ставка ПДВ**, яка відображається у первинних, у тому числі платіжних, документах (рахунки на оплату, платіжні доручення, видаткові накладні та ін.).

Нагадуємо, що відповідно до статті 187 Податкового кодексу України (далі — ПКУ) дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ визначається таким чином:

<b>У разі оплати за рахунок бюджетних коштів</b>	<b>У разі оплати за рахунок інших (небюджетних) коштів</b>
це дата зарахування таких коштів на рахунок платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом (пункт 187.7 статті 187 ПКУ).	за правилом першої події, тобто за датою зарахування коштів на рахунок постачальника або датою постачання (відвантаження) товарів / робіт / послуг, залежно від того, яка з подій настала першою (пункт 187.1 статті 187 ПКУ).

Якщо договір було укладено до зміни податкових ставок, або ж після такої зміни, однак без її урахування, то замовникам варто розглянути варіант внесення змін до договору про закупівлю шляхом укладення **додаткової угоди** до договору про закупівлю, якою

сторони приведуть податкові ставки у відповідність до чинного законодавства, яка має набрати чинності не пізніше дати першої поставки, що матиме місце починаючи з 01.07.2023.

Оскільки оподаткування — це не те питання, яке сторони можуть врегулювати довільно на власний розсуд, а отже, по суті, не мають свободи дій, така додаткова угода на ризик замовника може бути укладена і «заднім числом», тобто з наданням їй зворотної дії в часі відповідно до частини 3 статті 631 Цивільного кодексу України (далі — ЦКУ).

Зрозуміло, що краще спершу міняти умови договору про закупівлю, а тоді вже постачати товар по зафіксованих домовленостях. По-перше, це просто правильно, а по-друге, державні аудитори вкрай негативно ставляться до зворотної дії в часі додаткових угод і активно просувають цю позицію в суді (для прикладу див. [рішення Господарського суду Хмельницької області від 10.04.2023 у справі № 924/1009/22](#)).

Однак у разі, якщо сторони своєчасно не уклали додаткову угоду про перегляд умов договору про закупівлю у зв'язку зі змінами в оподаткуванні, однак у первинних документах (рахунки на оплату, видаткові накладні, акти приймання-передачі) усе відобразили вірно, то замовник може прийняти рішення застосувати частину 3 статті 631 ЦКУ, вважаючи це тим єдиним способом, який дозволить привести умови договору про закупівлю у відповідність до законодавства.

Далі розглянемо зміну оподаткування в закупівлях на прикладах.

## Переможець процедури закупівлі на етапі підписання договору наполягає на збільшенні ціни пропорційно зростанню ставки ПДВ

### Приклад 1

*Ціна на тендері за літр — 35,00 грн, додатково ПДВ 7 % — 2,45 грн, разом — 37,45 грн.  
Договір про закупівлю ще не підписано, утім ПДВ зросло до 20 %.*

*Нова ставка ПДВ 20 % — 7,00 грн (35,00 грн \* 20 % = 7,00 грн), тож пропорційне зростання ціни мало б скласти 4,55 грн за одиницю товару (7,00 грн - 2,45 грн = 4,55 грн) і загальна ціна мала б становити 42,00 грн з ПДВ.*

У цьому разі ціна товару (тобто власне його вартість — та сума, що піде в кишеню постачальнику, а не у вигляді податку, який спрямується до бюджету) не змінюється, однак зростає податок, що призведе до збільшення загальної суми договору про закупівлю.

**Тож, чи може замовник на етапі підписання договору відразу змінити ставку ПДВ до 20 %?** — Вважаємо, що ні. Відповідно до пункту 18 Особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування, затверджених постановою [№ 1178 від 12.10.2022](#) (далі — Особливості), умови договору про закупівлю не повинні відрізнятися від змісту тендерної пропозиції переможця закупівлі, у тому числі за результатами електронного аукціону, крім випадків:

визначення грошового еквівалента зобов'язання в іноземній валюті;

перерахунку ціни в бік зменшення ціни тендерної пропозиції переможця без зменшення обсягів закупівлі;

перерахунку ціни та обсягів товарів в бік зменшення за умови необхідності приведення обсягів товарів до кратності упаковки.

**Таким чином, на етапі укладення договору про закупівлю такий хід сторонам договору недоступний.** Рекомендуємо замовникам у такій ситуації:

підписати договір про закупівлю відповідно до умов тендерної пропозиції переможця;

керуючись підпунктом б пункту 19 Особливостей, вносити зміни до вже укладеного договору про закупівлю ([приклад додаткової угоди за підпунктом б пункту 19 Особливостей](#)). Згідно зі вказаною нормою істотні умови договору про закупівлю, укладеного відповідно до пунктів 10 і 13 (крім підпункту 13 пункту 13) цих особливостей, не можуть змінюватися після його підписання до виконання зобов'язань сторонами в повному обсязі, крім випадків зміни ціни в договорі про закупівлю у зв'язку зі зміною ставок податків і зборів та / або зміною умов щодо надання пільг з оподаткування — пропорційно до зміни таких ставок та / або пільг з оподаткування, а також у зв'язку зі зміною системи оподаткування пропорційно до зміни податкового навантаження внаслідок зміни системи оподаткування.

**така додаткова угода оприлюднюється протягом трьох робочих днів з дня внесення змін у форматі PDF.**

До того ж Мінекономіки в [листі № 3304-04\\_69987-06 від 24.11.2020](#) зауважило, зокрема, що: *зміна ціни у зв'язку із зміною ставок податків і зборів може відбуватися як в бік збільшення, так і в бік зменшення, сума договору про закупівлю може змінюватися залежно від таких змін без зміни обсягу закупівлі.*

# Переможець процедури згоден поставити товар на тих самих умовах, тобто без збільшення загальної суми договору про закупівлю

## Приклад 2

*Візьмемо вже описаний вище приклад з ціною за літр 37,45 грн з урахуванням ПДВ 7 % у розмірі 2,45 грн. Договір про закупівлю ще не підписано, утім ПДВ зросло до 20 %. До того ж замовник — бюджетна установа, у кошторисі якої додаткових коштів на цю мету немає.*

*З метою дотримання вимог пункту 18 Особливостей зростання частки ПДВ у цьому разі у структурі ціни договору про закупівлю можливе за рахунок зменшення власної ціни товару, а саме: 37,45 грн — загальна ціна, з якої власне ціна товару (тобто без ПДВ) — 31,21 грн, а додатково ПДВ 20 % — 6,24 грн.*

*За таких умов замовник може розглянути можливість привести ціну у відповідність до податкового законодавства на етапі укладення договору про закупівлю, скориставшись пунктом 18 Особливостей.*

У даному випадку переможець процедури закупівлі на етапі підписання договору про закупівлю саме зменшує власну ціну з 35 грн до 31,21 грн (бо ж ПДВ до такого переможця заходить лише транзитом, а кінцевий пункт призначення податку — державний бюджет), а отже, керуючись абзацом 3 пункту 18 Особливостей, сторони можуть укласти договір одразу з «правильними» цінами, адже відповідно до вказаної норми Особливостей умови договору про закупівлю не повинні відрізнятися від змісту тендерної пропозиції переможця закупівлі, у тому числі за результатами електронного аукціону, крім випадків, зокрема, перерахунку ціни в бік зменшення ціни тендерної пропозиції переможця без зменшення обсягів закупівлі.

Учасники закупівель можуть також завантажити [приклад перерахунку ціни тендерної пропозиції переможця](#).

## Переможець згоден поставити частину товару по ціні, заявленій на тендері, а решту — по ціні, збільшеній пропорційно зростанню податку, за умови якщо

## збільшення загальної суми договору для замовника неприйнятне

Цей варіант — комбінація двох попередніх, який може вимагати зменшення обсягу товару, якщо збільшення загальної суми договору для замовника неприйнятне (наприклад, замовник — бюджетна установа, у кошторисі якої додаткових коштів на цю мету немає).

### Приклад 3

*Ціна на тендері за літр — 35,00 грн, додатково ПДВ 7 % — 2,45 грн, разом — 37,45 грн. Загальний обсяг товару — 10 тис. літрів, отже загальна ціна тендерної пропозиції переможця — 374 500,00 грн.*

*Переможець згоден поставити по ціні, заявленій на тендері за 1 тис. л, тож **перерахована ціна** першої партії буде як у розглянутому вище варіанті 2: загальна ціна — 37,45 грн, з якої власне ціна товару — 31,21 грн, а додатково ПДВ 20 % — 6,24 грн, у цілому вартість цієї партії — 37 450,00 грн.*

*На решту товару ціна зростає пропорційно збільшенню податку, тобто становитиме (як у варіанті 1) 42,00 грн, з яких 35,00 грн — власне ціна товару, а ще 7,00 грн — ПДВ у розмірі 20 %. Від загальної вартості закупівлі (374 500,00 грн) віднімаємо вартість першої партії в 1 тис. літрів (37 450,00 грн), а різницю ділимо на ціну за одинцю зі збільшеною ставкою ПДВ (42,00 грн), у результаті отримуємо обсяг решти поставки в літрах — 8 025 л.*

*Таким чином, загальний обсяг товару зменшується з 10 тис. до 9 025 л, з яких 1 тис. л постачається по загальній ціні за літр 37,45 грн з ПДВ, а 8 025 л — по ціні 42 грн з ПДВ, причому в обох випадках ставка ПДВ буде 20 %.*

Як бачимо, у даному випадку є три події, що передбачені як підстави для внесення змін до договору про закупівлю відповідно до підпунктів 1, 5 і 6 пункту 19 Особливостей:

підпункт 5 пункту 19 Особливостей — погодження зміни ціни в договорі про закупівлю в бік зменшення (без зміни кількості (обсягу) та якості товарів, робіт і послуг) — щодо першої партії, яка постачається по ціні, заявленій на тендері — 37,45 грн з ПДВ (власне ціна товару зменшується з 35,00 до 21,21 грн/л без ПДВ);

підпункти 6 та 1 пункту 19 Особливостей — зміна ціни в договорі у зв'язку зі зміною ставок податків і зборів з одночасним зменшенням обсягів закупівлі — щодо решти товару, що постачається по ціні зі збільшеним ПДВ — 42,00 грн/л.

Тому доцільно спершу укласти договір про закупівлю відповідно до умов тендерної пропозиції переможця, а тоді, посилаючись на підпункти 1, 5 та 6 пункту 19 Особливостей, укладати відповідну додаткову угоду.

**Усі необхідні зразки документів ви знайдете в розділі [«Договори та додаткові угоди»](#).**

## Кошторис замовника обмежений, утім зросла ставка оподаткування

Переможець закупівлі готовий трохи поступитися ціною, тож згоден на поставку товару по ціні більшій, ніж заявлена на тендері, але меншій, ніж перераховано пропорційно зростанню ставки оподаткування. При цьому замовник не має коштів на збільшення загальної суми договору.

### Приклад 4

Ціна на тендері за літр — 35,00 грн, ПДВ 7 % — 2,45 грн, разом — 37,45 грн. Нова ставка ПДВ 20 % — 7,00 грн ( $35,00 \text{ грн} * 20 \% = 7,00 \text{ грн}$ ), тож пропорційне зростання ціни мало б скласти 4,55 грн за одиницю товару ( $7,00 \text{ грн} - 2,45 \text{ грн} = 4,55 \text{ грн}$ ) і загальна ціна мала б становити 42 грн з ПДВ. Обсяг закупівлі 10 тис. л. Однак переможець згоден підняти загальну ціну лише на 3,00 грн замість 4,55 грн, установивши ціну 40,45 грн (замість 42,00 грн), з яких власне ціна товару 33,71 грн і додатково ПДВ — 6,74 грн.

При цьому, оскільки кошторис замовника обмежений сумою 374 500,00 грн, а з урахуванням перерахованої ціни поставка мала б коштувати 404 500,00 грн, доведеться, відповідно, зменшити обсяг закупівлі на 741,66 л ( $10\,000 \text{ л} - 374\,500,00 \text{ грн} / 40,45 \text{ грн} = 741,66 \text{ л}$ ).

У цьому разі також доведеться зменшити обсяг закупівлі, а отже відрегулювати зміну ціни слід **після** укладення договору про закупівлю відповідно до умов тендерної пропозиції переможця шляхом укладення додаткової угоди, посилаючись (можна й одночасно) на три підстави:

підпункт 5 пункту 19 Особливостей — погодження зміни ціни в договорі про закупівлю в бік зменшення (без зміни кількості (обсягу) та якості товарів, робіт і послуг), а саме: з 35,00 до 33,71 грн/л ([приклад додаткової угоди за підпунктом 5 пункту 19 Особливостей](#));

підпункти 6 та 1 пункту 19 Особливостей — зміна ціни в договорі у зв'язку зі зміною ставок податків і зборів до 40,45 грн/л з одночасним зменшенням обсягу закупівлі з

10 тис. до 9 258,34 л ([приклад додаткової угоди за підпунктом 1 пункту 19 Особливостей](#) та [додаткової угоди за підпунктом 6 пункту 19 Особливостей](#)).

## Учасник наполягає на пропорційному збільшенні загальної ціни договору, але замовник проти

Усіх описаних вище складнощів з погодженням умов зміни ціни у зв'язку з оподаткуванням на етапі укладення договору про закупівлю можна було б уникнути, якби процедура закупівлі одразу була оголошена без ПДВ з поміткою в тендерній документації, що ПДВ буде донараховано до ціни переможця під час укладення договору відповідно до законодавства. У такому випадку був би лише один варіант дій — додавати ПДВ за чинною ставкою 20 %.

Про усі «за» і «проти» врахування ПДВ в очікуваній вартості ми писали у статті [«Податок на додану вартість у складі \(очікуваної\) вартості предмета закупівлі: включати чи ні?»](#).

Якщо ж ПДВ було враховано у ціні переможця і з'явилися різні варіанти дій, то може статися, що замовник і переможець закупівлі на етапі підписання договору про закупівлю не зможуть дійти згоди: учасник наполягатиме на пропорційному збільшенні загальної ціни договору про закупівлю (приклад 1), а замовник стверджуватиме, що зміни до податкового законодавства секретом не були, і переможцю треба було думати про свої ризики, коли подавав тендерну пропозицію, а тому вважає збільшення загальної ціни недопустимим (приклад 2).

Така ситуація не зможе завершитися укладенням договору про закупівлю: або замовник відмінить процедуру закупівлі, посилаючись, наприклад, на неможливість усунення допущених порушень (підпункт 2 пункту 50 Особливостей — [приклад протоколу про відміну відкритих торгів у разі неможливості усунення порушення](#)), або переможець відмовиться від укладення договору про закупівлю (підпункт 3 пункту 41 Особливостей — [приклад протоколу про відхилення тендерної пропозиції переможця, якщо він відмовився від підписання договору](#)), ризикуючи втратити забезпечення тендерної пропозиції (якщо таке ним подавалося відповідно до умов закупівлі).

При цьому, якщо процедура буде відмінена, то замовник або оголосить нову процедуру, або у разі нагальної потреби (підпункт 4 пункту 13 Особливостей) на власний ризик укладе прямий договір принаймні на ту партію товару, у поставці якої існує відповідна нагальна потреба.

Якщо переможець відмовиться укласти договір, замовник перейде до розгляду наступної пропозиції, а за їх відсутності знову ж таки буде вимушений або оголошувати повторну процедуру закупівлі, або укласти прямий договір за нагальною потребою (підпункт 4 пункту 13 Особливостей — [приклад протоколу щодо закупівлі за виключенням пп. 4 п. 13 Особливостей](#)). Чи вдасться замовнику зекономити в цих випадках — то вже як

пощастить.

## Загальні висновки та рекомендації

Сторони договору про закупівлю зобов'язані приводити умови договорів у відповідність до податкових змін, однак робити це можна не лише за рахунок замовника шляхом пропорційного збільшення загальної ціни договору, але й за рахунок постачальника — шляхом пропорційного зменшення власної ціни товару (тобто тієї, що без ПДВ), або ж комбінуючи ці варіанти на основі взаємних поступок.

Якщо ставка ПДВ змінилася під час проведення закупівлі, то, як правило, перегляд ціни товару/договору у зв'язку з такими змінами має відбуватися вже після укладення договору про закупівлю шляхом підписання відповідної додаткової угоди, яка має набрати чинності не пізніше дня першої поставки в умовах зміненого розміру ПДВ. Виняток становить ситуація, коли переможець закупівлі згоден поступитися власною ціною товару, в результаті чого не буде ані збільшено загальну суму договору, ані зменшено обсяг закупівлі — у такому разі сторони можуть укласти договір одразу з оновленою структурою ціни товару (тобто власна ціна за одиницю товару знизиться, а частка ПДВ навпаки зросте, при цьому загальна ціна пропозиції переможця залишиться незмінною, як і обсяг товару).

Якщо під час проведення закупівлі змінюється ставка ПДВ і при цьому між замовником та переможцем немає консенсусу щодо шляхів приведення умов договору у відповідність до податкового законодавства, то доцільно розглянути питання відміни цієї процедури закупівлі і оголошення повторної із додатковим придбанням, у разі нагальної потреби, окремої партії товару без проведення процедури закупівлі відповідно до підпункту 4 пункту 13 Особливостей.

Читайте також:

**[«Які товари, роботи та послуги можуть закуповуватися без ПДВ з 01.07.2023? Наводимо перелік»;](#)**

**[«Застосування підпункту 6 пункту 19 Особливостей: із 01.07.2023 повернено ПДВ на деякі товари».](#)**