

ПДВ у публічних закупівлях

Замовників умовно можна розділити на дві групи: замовники — платники податку на додану вартість (далі — ПДВ) та замовники — неплатники ПДВ. Якщо замовник не є платником ПДВ, то для нього не існує переваг податкового кредиту із цього податку, тож йому байдуже і до податкового статусу контрагента, і до наявності / відсутності в ціні товару ПДВ, який можна було б віднести на податковий кредит.

Інша ситуація в замовників — платників ПДВ, для яких співпраця з постачальниками — платниками ПДВ має потенційну перевагу у вигляді податкового кредиту коштом ПДВ, сплаченого у складі ціни придбаних товарів / робіт / послуг. Ми кажемо, що перевага є потенційною, бо ризик неотримання податкового кредиту завжди існує: якщо постачальник не складе та/або не зареєструє податкову накладну або ж у реєстрації податкової накладної буде відмовлено [незалежно від причин відмови та їх (не)законності], то ніякого податкового кредиту замовник не отримає.

Додатково при оголошенні закупівлі необхідно звертати увагу, чи є предмет закупівлі об'єктом оподаткування ПДВ відповідно до Податкового кодексу України.

Під час оголошення тендеру електронна система закупівель (далі — ЕСЗ) дає можливість замовнику зазначити, чи очікувана вартість закупівлі враховує ПДВ чи не враховує. При цьому зазначена функція в ЕСЗ жодним чином не пов'язана з фактом оподаткування відповідного товару / роботи / послуги чи операції з їх постачання податком на додану вартість відповідно до законодавства. Тобто, згідно з функціоналом ЕСЗ, саме замовник робить вибір: оголошувати закупівлю з ПДВ чи без нього.

У зв'язку із цим виникають такі питання:

якщо замовник оголосив закупівлю з ПДВ, то чи зможе учасник подати свою пропозицію без ПДВ та чи зможуть сторони укласти договір без ПДВ?

чи може замовник оголосити закупівлю без ПДВ для предмета закупівлі, що обкладається цим податком, а потім укласти договір з ПДВ?

Відповідь на поставлені питання спробуємо знайти в судовій практиці Верховного Суду.

Чи допустимо оголосити закупівлю з ПДВ, а укласти договір з неплатником ПДВ?



На основі постанови Верховного Суду від 28 квітня 2020 року у справі № [904/1143/19](#)

Проблемність укладення договору без ПДВ при оголошенні закупівлі з ПДВ в основному виникає через недосконалу технічну реалізацію даного питання в ЕСЗ. Якщо замовник оголосив закупівлю з ПДВ, то на сторінці оголошення в ЕСЗ пропозиції всіх учасників будуть відображатися з поміткою «з ПДВ» незалежно від того, чи включено насправді ПДВ до ціни тендерної пропозиції. Тобто пропозиції учасників, які не є платниками ПДВ, а отже подають тендерні пропозиції без урахування цього податку, на сторінці оголошення в ЕСЗ все одно будуть відображені з поміткою «з ПДВ». При цьому відмітка «з ПДВ» залишиться у всіх документах (їх рядках), що формує (заповнює) система автоматично.

Така ситуація створює непорозуміння серед учасників, а у випадку, який розглянемо нижче, спір закінчився лише у Верховному Суді. Отже, замовник оголосив відкриті торги на очікувану вартість з ПДВ. Зауважимо, що тендерна документація замовника не містила чітких положень, яким чином будуть оцінювати пропозиції учасників, але включала вимогу про подачу пропозиції за формою, яка передбачає, що пропозиції повинні бути подані з ПДВ.

Участь у торгах узяли три учасники. Першого учасника було дискваліфіковано, а натомість акцептовано пропозицію другого учасника-ФОП, не зареєстрованого платником ПДВ. Третій учасник у формі ТОВ і водночас платник ПДВ не погодився з рішенням замовника та почав оскаржувати його у всі можливі інстанції, стверджуючи, що пропозиція ФОП-переможця серед іншого не відповідає вимогам тендерної документації, бо зазначена без ПДВ.

Позиція Верховного Суду

Оскільки предмет закупівлі є об'єктом оподаткування ПДВ, при визначенні ціни продажу товару, замовник включив до неї передбачені законодавством податки й збори (ПДВ), відповідно в оголошенні про закупівлю очікувана вартість предмета закупівлі визначена замовником із врахуванням ПДВ.

При цьому в тендерній пропозиції ФОП зазначено ціну за одиницю продукції та загальну вартість без ПДВ, оскільки відповідно до витягу із реєстру платників єдиного податку ФОП

є платником єдиного податку зі ставкою 5 відсотків, тобто не є платником ПДВ.

При цьому судаи правильно зазначили, що **при здійсненні оцінки пропозицій учасників потрібно приймати методика порівняння повних відпускних цін учасників, незалежно від того, який режим оподаткування застосовує учасник.** У рішенні Постійно діючої адміністративної колегії Антимонопольного комітету України № 40-р/пк-пз від 10.06.2016 визначено позицію щодо методики оцінки цінової пропозиції, а саме зазначено, що в разі якщо учасник торгів, який надав найменшу цінову пропозицію, не є платником ПДВ, то тендерний комітет приймає для оцінки цінові пропозиції наступних учасників без врахування ПДВ. **Спроби застосовувати при розгляді тендерних пропозицій різний підхід до оцінки учасників, які є або не є платниками ПДВ, є дискримінаційними.** При цьому, незалежно від того, чи є переможець процедури закупівель платником ПДВ, чи обкладається предмет закупівлі ПДВ, у звіті про результати процедури закупівлі буде відображатись ціна з ПДВ, якщо замовник при формуванні закупівлі і в оголошенні визначив предмет закупівлі з ПДВ.

Коментар. Це рішення Верховного Суду стане в пригоді багатьом замовникам та учасникам публічних закупівель, бо на рівні акта вищого органу в системі судів загальної юрисдикції закріплює очевидні ніби речі, які через властивий сфері закупівель формалізм вже не раз ставили під сумнів. Отже, висновок від Верховного Суду: неплатники ПДВ при поданні тендерної пропозиції вказують ціни без ПДВ навіть у випадку, якщо тендер оголошено з відміткою «з ПДВ». За результатами закупівлі, оголошеної «з ПДВ», може бути укладено договір з неплатником ПДВ за ціною, що не включає ПДВ.

Це рішення містить ще один цікавий висновок, який міг би послужити тлумаченням принципу рівного ставлення до учасників публічних закупівель, а саме: «При здійсненні оцінки пропозицій учасників повинна прийматися **методика порівняння повних відпускних цін учасників**, незалежно від того, який режим оподаткування застосовується учасником». От тільки практична цінність цього висновку залежить від того, що саме розуміти під терміном «оцінка пропозицій». Так, якщо термін «оцінка пропозицій» вжито в широкому значенні — як порівняння, відбір тощо, то слід визнати, що замовники під час здійснення закупівель для належного порівняння ринкових пропозицій повинні, так би мовити, звести їх до одного знаменника, підрахувавши власні реальні витрати на отримання товару / роботи / послуги від різних постачальників. Тобто очікувану вартість предмета закупівлі потрібно формулювати з усіма можливими податками, зборами та обов'язковими платежами, як-от: ПДВ, акциз, ввізне мито, ЄСВ (у разі закупівлі послуг у фізичних осіб, що не є самозайнятими особами) тощо, а також з дотриманням інших рівних умов (наприклад, поставка в одне конкретне місце, а не зі складу постачальника, який може бути де завгодно). І навпаки, якщо термін «оцінка пропозицій» розуміти вузько, тобто як аукціон, то всю практичну значимість висновку Верховного Суду втрачає, адже результати аукціону формуються автоматично, і замовник на них не впливає, а тому жодну іншу методику порівняння, окрім вже закладеної в алгоритм аукціону, застосувати і так не зможе.

Порада: у методиці оцінки варто зазначати, приміром, що найбільш економічно вигідною пропозицією буде вважатися пропозиція з найнижчою ціною з урахуванням усіх податків та зборів (у тому числі податку на додану вартість (ПДВ) у разі, якщо учасник є платником ПДВ).

Чи допустимо оголосити закупівлю без ПДВ, а укласти договір з ПДВ?



На основі постанови Верховного Суду від 13 березня 2019 року у справі № [915/105/18](#).

У пункті 9 частини 2 статті 22 Закону України «Про публічні закупівлі» (далі — Закон про публічні закупівлі, Закон) у редакції до 19.04.2020 зазначено, що тендерна документація повинна містити, зокрема, перелік критеріїв та методику оцінки тендерних пропозицій із зазначенням питомої ваги критеріїв. Опис методики оцінки за критерієм «ціна» повинен містити інформацію про врахування податку на додану вартість (ПДВ). Така конструкція норми викликала різночитання: хтось завжди ставив в оголошенні відмітку «з ПДВ» (навіть у випадку, якщо товар не обкладали ПДВ, замовник просто покладався на знання учасником податкового законодавства), інші виставляли відмітку «з ПДВ» лише для операцій, що були об'єктом оподаткування цим податком, а треті, як правило замовники з числа платників податків, оголошували тендери на оподатковувані ПДВ предмети закупівлі з поміткою «без ПДВ», а в договорі, якщо переможець був платником ПДВ, додавали цей податок до ціни.

Детальніше про ПДВ та інші аспекти недискримінації учасників при визначенні умов поставки читайте у статті к. ю. н. А. Матвійчук [«Міжнародні правила тлумачення комерційних термінів “Інкотермс” у публічних закупівлях»](#) — журнал «Радник в сфері державних закупівель», № 8 (71) за серпень 2017 р.

Здебільшого практика схилилася на користь другого варіанта: закупівлі на оподатковувані операції оголошували «з ПДВ», а на операції, звільнені від оподаткування чи оподатковувані за нульовою ставкою, — «без ПДВ». Головним аргументом виступала частина 4 статті 36 Закону в редакції до 19.04.2020, згідно з якою умови договору про закупівлю не повинні відрізнятися від змісту тендерної пропозиції за результатами

аукціону (у тому числі ціни за одиницю товару) переможця процедури закупівлі або ціни пропозиції учасника у разі застосування переговорної процедури. Тим не менш у постанові від 13 березня 2019 року у справі № 915/105/18 Верховний Суд став на бік замовника, який оголосив тендер без ПДВ, а при укладенні договору з переможцем — платником ПДВ збільшив його ціну порівняно з ціною, визначеною на аукціоні, на розмір ПДВ.

Позиція Верховного Суду.

Вбачається, що замовником не порушено вимог статті 28 Закону України «Про публічні закупівлі», оскільки, як вбачається з розділу V «Оцінка тендерної пропозиції», у тендерній документації зазначено інформацію про врахування податку на додану вартість шляхом внесення відповідного запису: **«Під час заповнення форм Учасник зазначає ціну тендерної пропозиції без урахування ПДВ. При укладанні договору про закупівлю ПДВ буде нараховуватися відповідно до діючого законодавства України».**

З огляду на наведене, колегія суддів погоджується з висновками судів першої та другої інстанцій про відхилення доводів прокурора, що ціна тендерної пропозиції не містить інформації про врахування ПДВ, а тому доводи касаційної скарги суд визнає помилковими, оскільки відсутні підстави вважати, що умови спірного договору не відповідають змісту тендерної пропозиції переможця та що умови договору, унаслідок зазначеного, не відповідають частині 4 статті 36 Закону України «Про публічні закупівлі».

Коментар. Викладена позиція Верховного Суду, на перший погляд, — однозначний дозвіл замовникам оголошувати закупівлі «без ПДВ» навіть стосовно оподатковуваних цим податком операцій, хоча й наданий згідно з попередньою редакцією Закону. Одразу зазначимо, що на практику Верховного Суду не можна сліпо покладатися, адже висновки цього суду не є універсальними, вони справедливі лише стосовно конкретних обставин справи, тож нерідко суди у навіть дуже подібних справах вказують, що «посилання на постанову Верховного Суду безпідставне....».

Водночас у новій редакції Закону проблему з різночитанням умов щодо ПДВ врегульовано кардинально: із Закону цю норму вилучили, а натомість перенесли до Примірної методики визначення очікуваної вартості предмета закупівлі, затвердженої наказом Мінекономіки від 18.02.2020 № 275 (далі — Примірна методика). Згідно з абзацом 7 пункту 2 Примірної методики, очікувана вартість — розрахункова вартість предмета закупівлі на конкретних умовах поставки із зазначенням інформації про включення / невключення до очікуваної вартості податку на додану вартість (ПДВ) та інших податків і зборів. Нагадаємо, що Примірна методика не зареєстрована у Мін'юсті, а отже не є нормативно-правовим актом, не має загальнообов'язкової сили, не встановлює норм права, це — лише рекомендація. Як наслідок, **сьогодні питання щодо (не)включення ПДВ, інших податків і зборів до очікуваної вартості предмета закупівлі віднесено виключно до компетенції замовника.** До таких повноважень додається й потенційна адміністративна відповідальність за частиною 3 статті 164-14 Кодексу України про адміністративні

правопорушення за укладення з учасником, який став переможцем процедури закупівлі, договору про закупівлю, умови якого не відповідають вимогам тендерної документації та/або тендерної пропозиції переможця процедури закупівлі, у вигляді штрафу в розмірі від 1 500 до 3 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (25 500–51 000 грн).

Зауважимо, однак, що в цілому «редакційні правки» в Законі про публічні закупівлі не вплинули на ситуацію з відображенням ПДВ в очікуваній вартості предмета закупівлі. Секрет у тому, що лазівка, яка дозволяла деяким замовникам оголошувати тендери без ПДВ, а потім накручувати податок понад ціну аукціону, нікуди не зникла: що до 19.04.2020, що після ані в законодавстві про публічні закупівлі, ані в податковому законодавстві немає чіткого визначення понять «ціна» та «очікувана вартість» і їх співвідношення, а також не розкрито співвідношення ціни і непрямих податків (до яких належить і ПДВ). Тобто ключове питання «Чи входить ПДВ до ціни?» залишається відкритим, і саме негативна відповідь на це питання дає можливість замовникам збільшувати на розмір ПДВ ціну переможця — платника ПДВ при укладенні договору за результатами закупівель, оголошених «без ПДВ», а податковій службі у разі підозри на недоплату ПДВ (наприклад, у разі несвоєчасної реєстрації платником ПДВ) донараховувати ПДВ понад загальну ціну поставок.

Порада. *Оскільки сьогодні питання щодо (не)включення ПДВ, інших податків і зборів до очікуваної вартості предмета закупівлі замовник вирішує на свій страх і ризик, то радимо замовникам послуговуватися принципами публічних закупівель, викладеними в статті 5 Закону: усі учасники повинні бути в рівних умовах, а замовник повинен дбати про максимальну економію та ефективність при здійсненні закупівель. Адже той самий Верховний Суд вже неодноразово у свої постановках демонстрував, що економія та ефективність — основна мета закупівель, яка може виправдати незначні порушення.*

Висновки

Тендерна документація повинна містити чітку методику оцінки в частині, що стосується ПДВ, інших податків і зборів.

При здійсненні оцінки пропозицій учасників потрібно приймати методику порівняння повних відпускних цін учасників, незалежно від того, який режим оподаткування застосовує учасник.

Спроби застосовувати при розгляді тендерних пропозицій різний підхід до оцінки учасників, які є або не є платниками ПДВ, є дискримінаційними.

Замовник на власний розсуд вирішує питання про (не)включення ПДВ та інших податків і зборів до очікуваної вартості предмета закупівлі з урахуванням принципів публічних закупівель.