

Підприємства-неплатники ПДВ у держзакупівлях: особливості роботи, переваги та недоліки для замовника

Нова редакція Закону України «Про здійснення державних закупівель» передбачає застосування його положень до всіх замовників та закупівель товарів, робіт і послуг, за умови, що вартість предмета закупівлі (без урахування податку на додану вартість), товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 100 тисяч гривень, а робіт — 1 мільйон гривень.

Стаття 28 Закону України «Про здійснення державних закупівель» зазначає, що за умови проведення конкурентної процедури закупівлі замовник визначає переможця торгів з числа учасників пропозиції конкурсних торгів, яких не було відхилено згідно із цим Законом (у кількості не менше двох), на основі критеріїв і методики оцінки, зазначених у документації конкурсних торгів.

При цьому замовник послуговується такими критеріями оцінки пропозицій конкурсних торгів:

у разі здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, що виробляються, виконуються чи надаються не за окремо розробленою специфікацією (технічним проектом), для яких існує постійно діючий ринок, — ціна;

у разі здійснення закупівлі, яка має складний або спеціалізований характер (у тому числі консультаційних послуг, наукових досліджень, експериментів або розробок, дослідно-конструкторських робіт), — ціна разом з іншими критеріями оцінки, зокрема такими, як — якість виконання робіт, послуг; умови оплати; строк виконання; гарантійне обслуговування; експлуатаційні витрати; передача технології та підготовка управлінських, наукових і виробничих кадрів, включаючи використання місцевих ресурсів, у тому числі засобів виробництва, робочої сили і матеріалів для виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг, що пропонуються учасником.

Беручи до уваги те, що застосування інших критеріїв оцінки, аніж ціна, потребує належного обґрунтування та з метою дотримання принципу максимальної економії та ефективності здійснення закупівель, основним критерієм оцінки пропозицій конкурсних торгів учасників, які не були відхилені, є ціна.

Ціна товарів, робіт та послуг складається з вільної відпускної ціни та надбавки до неї у вигляді податку на додану вартість у розмірі 20%.

При цьому не варто забувати, що статті 195, 197 Податкового кодексу України передбачають можливість звільнення суб'єктів господарювання або окремих операцій з постачання товарів, робіт, послуг від сплати податку на додану вартість або оподаткування деяких операцій з постачання за нульовою ставкою.

Отже, і ціна пропозиції учасників, які були звільнені від сплати ПДВ або сплачують ПДВ за нульовою ставкою, буде значно нижчою за цінові пропозиції інших суб'єктів господарювання.

Пункт 197.6 статті 197 Податкового кодексу України зазначає, що **звільняються від оподаткування операції з постачання товарів** (крім підакцизних товарів) **та послуг** [крім послуг, що надаються під час проведення лотерей і розважальних ігор та послуг з постачання товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари], **що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями, які засновані громадськими організаціями інвалідів, де кількість інвалідів, які мають у таких організаціях основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менш як 50 відсотків середньооблікової кількості штатних працівників, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат з оплати праці, що належать до складу витрат згідно з правилами оподаткування податком на прибуток підприємств.**

Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати зазначену пільгу за наявності реєстрації у відповідному контролюючому органі, яка здійснюється на підставі відповідної заяви платника податку про бажання отримати таку пільгу і рішення уповноваженого органу відповідно до [Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні»](#).

За аналогічним принципом підприємства та організації, створені громадськими організаціями інвалідів, звільняються від сплати податку на прибуток підприємств, як це передбачається пунктом 154.1 статті 154 Податкового кодексу України.

Проте національний уряд пішов далі, оскільки надання значних податкових пільг не вирішує проблему конкурентоздатності підприємств інвалідів.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 630-р від 21.08.2013 року «Про сприяння громадським організаціям інвалідів у їх діяльності» було рекомендовано міністерствам та іншим органам центральної виконавчої влади, Ради міністрів АРК, обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям здійснювати закупівлю товарів, робіт і послуг, вартість предмета якої не перевищує суми, зазначеної в абзаці першому частини першої статті 2 [Закону України «Про здійснення державних закупівель»](#) (товару/товарів), послуги/послуг — 100 тисяч гривень, а робіт — 1 мільйон гривень), у підприємств та організацій таких громадських організацій, якщо вартість запропонованих ними товарів,

робіт і послуг не перевищує вартості відповідної продукції, запропонованої іншими суб'єктами господарювання.

Проте, на нашу думку, дана норма лише створює видимість прихильності уряду до таких підприємств, оскільки, по-перше, це була лише «рекомендація», яка не несе імперативної вимоги для виконання, а по-друге, ця «рекомендація» стосується лише закупівель, які не перевищують для товарів/послуг — 100 тисяч гривень, для робіт — 1 мільйон гривень, тобто які в 99% випадків не регулюються Законом України «Про здійснення державних закупівель», а тому не мають прозорої схеми співставлення цін пропозицій суб'єктів господарювання.

До речі, у Верховній Раді України ще рік тому був зареєстрований законопроект № 2565а, яким пропонувалося внести такі зміни до Закону України «Про здійснення державних закупівель»:

«Замовник, при визначенні переможця закупівлі, надає перевагу пропозиції (ціновій пропозиції або ціни договору (лоту)), поданій підприємствами громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менше 50 відсотків від середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за рік та пропозиції яких відповідають вимогам замовника, зазначеним у запиті цінових пропозицій, повинен застосовувати преференційну поправку до цінової пропозиції зазначених підприємств, якщо зазначені підприємства є виробниками товарів, робіт і послуг, що закуповуються, та мають дозвіл на право користування пільгами з оподаткування, наданий уповноваженим органом відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів». Преференційна поправка — спосіб надання замовником переваги учаснику процедури закупівель при визначенні переможця процедур закупівель шляхом застосування відсоткової межі до цінової пропозиції (пропозиції або ціни договору (лоту)) у порівнянні з найбільш вигідною серед поданих у розмірах та порядку, встановлених цим Законом, у цих випадках розмір преференційної поправки повинен становити 15 відсотків цінової пропозиції».

Однак даний законопроект отримав негативний висновок Головного науково-експертного управління через антиконкурентні та такі, що порушують правила Світової організації торгівлі, положення даного законопроекту та у зв'язку з відсутністю обґрунтованості з надання саме 15-відсоткової преференційної поправки, а тому не був допущений до розгляду в парламенті.

Проте з даним висновком можна не погодитись, посилаючись на статтю 1 Протоколу № 12 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, яка передбачає, що ніхто не може бути дискримінований будь-яким органом державної влади за будь-якою ознакою, наприклад, за ознакою статі, раси, кольору шкіри, мови, релігії, політичних чи інших переконань, національного чи соціального походження, належності до національної меншини, майнового стану, народження або за іншою ознакою.

Стаття 3 Угоди про державні закупки додатку № 4 (Торговельні угоди з обмеженим колом

учасників) Угоди про заснування Світової організації торгівлі зобов'язує сторони не створювати постачальників, заснованому в цій країні, режим, який є менш сприятливим, ніж той, що надається іншому постачальникові, заснованому в цій країні, на підставі ступеня іноземної приналежності або власності, а також не створювати дискримінаційний режим постачальникам, заснованим у цій країні, на підставі країни виробництва товару або послуги, що поставляються, за умови, що країна виробництва продукції є Стороною цієї Угоди.

Виходячи із цього, можна констатувати, що жодних дискримінаційних положень, які б порушували Конвенцію про захист прав та основоположних свобод та правила Світової організації торгівлі, законопроект не містить.

На тлі підписання Угоди про асоціацію між Україною з одного боку та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами з іншого варто звернути увагу на Директиву Європейського парламенту та Ради від 31 березня 2004 року № 2004/18/ЄС.

Як визначає Директива Європейського парламенту та Ради від 31 березня 2004 року № 2004/18/ЄС «Про координацію процедур з проведення тендерів на закупівлю товарів, робіт та послуг», організації, що забезпечують робочі місця для інвалідів та використовують програми зайнятості інвалідів, роблять важливий внесок до інтеграції та реінтеграції людей з обмеженими можливостями на ринок праці. Із цією метою стаття 19 Директиви визначає, що держави-члени можуть зарезервувати право на участь у процедурі державної закупівлі для організацій, у яких в основному працюють інваліди, або забезпечити, що такі договори виконуються в контексті програм із зайнятості інвалідів, за якими більшість осіб є фізично неповноцінними людьми, які з природних причин або з огляду на суттєві обмеження їх фізичного стану не можуть розраховувати на найм за нормальних умов.

Закономірним буде висновок, що даний законопроект № 2565а не був прийнятий не через те, що мав юридичні недоліки, а у зв'язку з тим, що не задовольняв решту суб'єктів господарювання.

Таким чином, підсумовуючи все викладене вище, можна констатувати, що надання податкових пільг з боку держави підприємствам, які створені громадськими організаціями інвалідів, підвищило конкурентоспроможність таких підприємств виключно в межах державних закупівель, проте цього замало для того, щоб такі підприємства мали змогу конкурувати з іноземними компаніями, а тому нашій державі необхідно знаходити інші шляхи для гарантування рівності всіх громадян.

Інтереси замовника при укладенні договору з громадськими організаціями інвалідів

Аналізуючи норми Податкового кодексу України щодо формування платниками податків

податкових зобов'язань з податку на додану вартість, не можна відповісти однозначно на запитання, чи вигідно замовникам укласти договори із підприємствами, які звільнені від сплати ПДВ, оскільки укладення таких договорів вплине лише на співвідношення податкових зобов'язань з ПДВ/податкового кредиту замовника.

Водночас укладення договорів з підприємствами, створеними громадськими організаціями інвалідів, однозначно позитивно вплине як на формування державного бюджету, так і на його економію.

Це пов'язано з тим, що замовник не буде отримувати право на податковий кредит (так як не буде його сплачувати в ціні товарів, робіт, послуг — тобто економити державні кошти) і внаслідок цього збільшить надходження до державного бюджету України у вигляді сум сплаченого ПДВ, який не перекривається податковим кредитом. А укладення договорів постачання товарів, робіт, послуг з підприємствами, які сплачують ПДВ на загальних умовах, призведе до надходження до бюджету сум з ПДВ у меншому обсязі, оскільки майже всі підприємства намагаються мінімізувати свої податкові зобов'язання тим чи іншим способом.

У разі виявлення органами державної фіскальної служби при перевірці суб'єктів господарювання помилок при обчисленні сум податку на додану вартість, які були закладені в ціні товарів, робіт, послуг, які постачались на підставах договору про закупівлю, такий орган може своїм рішенням збільшити податкові зобов'язання постачальникові або зменшити податковий кредит замовникові.

При цьому замовникові необхідно пам'ятати, що в нього відсутні правові механізми для стягнення переплаченої на користь постачальника суми ПДВ, оскільки правовідносини щодо сплати податків регулюються Податковим кодексом України, а спори з питань оподаткування не належать до компетенції господарських судів України. Одночасно є позитивна практика щодо стягнення таких сум у рамках господарського процесу, проте її не можна назвати одностайною та численною.

Оподаткування за нульовою ставкою чи звільнення від оподаткування?

Статті 195, 197 Податкового кодексу України передбачають й інші випадки, коли постачання товарів, робіт, послуг оподатковується податком на додану вартість за нульовою ставкою або взагалі звільняється від оподаткування ПДВ. *Детальніше це питання розглядалось у журналі «Радник в сфері державних закупівель» № 1 (16) за січень 2013 року на сторінках 18-20.*

Водночас у Податковому кодексі України передбачається, що вищевказані операції, що здійснюються підприємствами, які створені громадськими організаціями інвалідів, одночасно і звільняються від оподаткування ПДВ, і оподатковуються за нульовою ставкою (згідно з Перехідними положеннями Податкового кодексу України).

На думку податківців, оскільки Міністерство доходів та зборів України було реорганізовано в Державну фіскальну службу України, таке підприємство може самостійно обирати, який спосіб оподаткування буде застосовуватись: за нульовою ставкою чи взагалі звільнитись.

Однак усе ж радимо таким підприємствам обирати спосіб, який передбачає звільнення від оподаткування, оскільки оподаткування за нульовою ставкою у відповідності до Перехідних положень Податкового кодексу України діє лише до 1 січня 2015 року.

Розбіжності між ставкою ПДВ на товар та ставкою, за якою оподатковується учасник торгів

Також наостанок слід нагадати, що в разі якщо нормами Податкового кодексу України передбачається оподаткування товарів, робіт, послуг за іншою ставкою, аніж 20%, то і товари повинні оподатковуватись такими іншими ставками.

Тобто, аналізуючи порушення учасників процедур державних закупівель, варто відзначити, для прикладу, що деякі з них при наданні пропозицій конкурсних торгів на поставку ліків, які оподатковуються за ставкою 7%, згідно з підпунктом «в» пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу України, податок на додану вартість нараховують за загальною ставкою, посилаючись на те, що така ставка зазначена в їхніх документах про реєстрацію їх як платника податку на додану вартість.

Проте дана думка є абсолютно хибною, оскільки платники податків сплачують податок на додану вартість у розмірах, які зазначаються в Податковому кодексі України, а не в документах про реєстрацію платника ПДВ, до того ж деякі операції з постачання товарів/робіт/послуг тимчасово або постійно оподатковуються за нульовою ставкою або взагалі звільняються від оподаткування,

Таким чином, документи про реєстрацію платника ПДВ встановлюють лише те, що підприємство зобов'язано нараховувати податок на додану вартість у відповідності до положень Податкового кодексу України.

З урахуванням таких порушень ще раз варто наголосити, що такий порядок нарахування податку на додану вартість є прямим порушенням законодавства й тягне за собою для замовника відповідальність за нецільове використання коштів.

Сплата учасником єдиного податку веде до більш конкурентоздатної ціни його пропозиції

Окремо необхідно відзначити, що чинне податкове законодавство передбачає також спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку.

Для початку зосередимо вашу увагу на особливостях спрощеної системи оподаткування

для юридичних осіб.

Законодавець у Податковому кодексі України створив 2 групи платників єдиного податку юридичних осіб — 4 й 6 групи.

При аналізі оподаткування цих груп необхідно відзначити, що податковий кодекс України передбачив 2 види спрощеного оподаткування таких юридичних осіб:

сплата 3% доходу (4 група), 5% доходу (6 група) у разі сплати податку на додану вартість на загальних умовах;

сплата 5% доходу (4 група), 7% доходу (6 група) у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Таким чином, якщо перший варіант передбачає нарахування податку на додану вартість на загальних умовах, тобто з правом на податковий кредит, обов'язком заповнення податкових накладних тощо, то інший — сплату платником податку певної відсоткової ставки без права на податковий кредит та видачу податкових накладних.

Дану правову позицію підтверджує Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом Міністерства доходів та зборів України № 10 від 14.01.2014 року, який наголошує, що суб'єкти підприємницької діяльності, які перейшли на спрощену систему оподаткування, що не передбачає сплати податку на додану вартість або передбачає його нарахування за іншими ставками, ніж визначені пп. «а» п. 193.1 ст. 193 ПК України (розміри ставок ПДВ — 20%, 7% та 0%), втрачають право на складання податкової накладної.

У зв'язку з чим підприємства, які позбавлені обов'язку донараховувати податок на додану вартість до ціни товару, мають більш «конкурентоспроможну» ціну на свої товари/роботи/послуги на ринку державних закупівель.

Чинне податкове законодавство передбачає спрощену систему оподаткування також для фізичних осіб підприємців. Для них законодавець створив 1, 2, 3 і 5 групи.

Якщо ставки єдиного податку для 3 групи фізичних осіб підприємців ідентичні 4 групі юридичних осіб, а для 5 групи фізичних осіб підприємців ідентичні 6 групі юридичних осіб, то зовсім інше положення з фізичними особами платниками 1 та 2 групи.

У відповідності до норм Податкового кодексу України фізичні особи-підприємці, які перебувають на спрощеній системі оподаткування в 1 групі, можуть здійснювати виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадити діяльність з надання побутових послуг населенню, обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 000 гривень. Фізичні особи-підприємці, які перебувають у 2 групі, можуть здійснювати діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства за умови, що протягом

календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

обсяг доходу не перевищує 1 000 000 гривень.

До платників єдиного податку фізичних осіб-підприємців ставка єдиного податку встановлюється в розмірі 15%:

до суми перевищення обсягу доходу, визначеного в [підпунктах 1, 2, 3 і 5](#) пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу;

до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної в реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж зазначений у цій главі;

до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Фізичні особи, які не мають статусу суб'єкта господарської діяльності, сплачують податки на загальних умовах — тобто в розмірі 15% та 17% від доходу, залежно від розміру такого доходу. При цьому податковим агентом, відповідальним за утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб до бюджету, буде виступати той суб'єкт господарювання, який виплачує такій фізичній особі кошти.

При цьому необхідно пам'ятати, що за здійснення господарської діяльності без отримання відповідного дозволу передбачено адміністративну відповідальність, яка полягає в накладенні на правопорушника штрафу, конфіскації доходу, отриманого від здійснення господарської діяльності без дозволу, та вилучення знарядь вчинення правопорушення.

Таким чином, фактично підприємства, які не є платниками ПДВ, мають певний бонус для формування найнижчої цінової пропозиції порівняно з підприємствами, операції по постачанню товарів яких є об'єктом оподаткування податком на додану вартість. А відповідно учасники мають зважати на таку законодавчо встановлену можливість для формування конкурентоздатної ціни та більшої ймовірності перемоги в державних закупівлях, а замовники брати до уваги порядок правильної оцінки поданих пропозицій для акцепту найбільш економічно вигідної пропозиції.