

Податок на додану вартість у складі (очікуваної) вартості предмета закупівлі: включати чи ні?

Порушене питання — гостра тема у дискусіях закупівельників, відколи в Україні існує система публічних закупівель.

Згідно з редакцією Закону України «Про публічні закупівлі», що діяла до 18.04.2020 включно, оголошення про проведення конкурентної процедури закупівлі мало містити інформацію про включення до очікуваної вартості податку на додану вартість (далі — ПДВ) та інших податків і зборів. Це правило замовники тлумачили хто як: одні — як обов'язок включити ПДВ до очікуваної вартості предмета закупівлі в усіх випадках, якщо йдеться про оподатковувану операцію; другі — лише як обов'язок повідомити учасників, чи враховуватиме замовник ПДВ при оцінці поданих тендерних пропозицій.

У чинній редакції [Закону України «Про публічні закупівлі»](#) (далі — Закон про закупівлі, Закон) **уже немає згадки про ПДВ чи інші податки** (наприклад, акцизний збір). Для багатьох це стало підставою для висновку, що з 19.04.2020 замовник вільний самостійно вирішувати, враховувати ПДВ при оголошенні процедури закупівлі, чи не враховувати (незалежно від характеру самої операції — оподатковувана чи ні).

Однак кожна свобода має свої рамки. Тож як далеко простягається свобода замовника у питаннях ПДВ, з'ясуємо разом у цій статті.

Оподатковувані операції

Для початку зазначимо, що питання (не)включення ПДВ до очікуваної вартості предмета закупівлі актуальне лише для тих закупівель, предмет яких становлять операції, що оподатковуються ПДВ, причому не за нульовою ставкою. Якщо предмет закупівлі становлять операції, які:

або не є об'єктом оподаткування ПДВ (стаття 196 ПК України);

або оподатковуються за нульовою ставкою (стаття 195 ПК України);

або звільнені від оподаткування ПДВ на постійній основі (стаття 197 ПК України);

або тимчасово звільнені від оподаткування ПДВ (докладно див. [Довідник податкових пільг, що є втратами доходів бюджету](#)) і при цьому відповідно до умов майбутньої закупівлі (у разі, якщо оплата здійснюватиметься за бюджетні кошти) оплата планується в рамках строку дії податкової пільги (пункт 187.7 статті 187 ПК України),

то очікувана вартість такої закупівлі визначається без ПДВ, оголошується така закупівля також без ПДВ і в ціні договору про закупівлю / договору, укладеного без використання електронної системи закупівель, не буде ані копійки ПДВ.

Усі інші операції є потенційно оподатковуваними ПДВ за ставками:

7 % — за операціями, переліченими у підпункті «в» пункту 193.1 статті 193 ПК України;

14 % — за операціями з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 1206 00 (підпункт «г» пункту 193.1 статті 193 ПК України);

20 % (основна ставка) — за всіма іншими оподатковуваними операціями (підпункт «а» пункту 193.1 статті 193 ПК України).

Ми кажемо «є потенційно оподатковуваними», бо питання сплати податку за конкретною операцією залежить від податкового статусу сторін та / або змісту такої операції. Наприклад, поставка меблів оподатковується за загальною ставкою 20 %, однак лише у разі, якщо їх постачає платник ПДВ. Якщо такі меблі постачає суб'єкт господарювання, НЕ зареєстрований платником ПДВ згідно з законодавством (наприклад, платник єдиного податку за ставкою 5 % чи підприємець на загальній системі оподаткування, не зареєстрований платником ПДВ), то й ПДВ не нараховується і до бюджету ніким не сплачується.

Зауважимо, що з погляду податкового законодавства проведення певного виду закупівлі, у тому числі євроторгів чи спрощеної закупівлі, — лише спосіб вибору постачальника, який жодним чином не впливає на правила оподаткування. А тому і порушити податкове законодавство до моменту укладення договору про закупівлю неможливо.

Чи слід включати ПДВ в очікувану вартість предмета закупівлі (в оподатковуваних операціях): аргументи «за» і «проти»

Дуже часто, коли мова заходить про ПДВ у закупівлях, замовників одразу ділять на два табори — платники ПДВ та неплатники ПДВ — і далі розповідають, кому що вигідно і зручно. Однак цей підхід — не зовсім правильний, адже Закон про закупівлі — один для всіх, і він не містить жодних окремих правил для (не)платників ПДВ. А тому **у пошуках відповіді на питання «Як правильно?» (зверніть увагу: не «як вигідно?» і не «як зручно?», а саме «як правильно?») податковий статус замовника жодної ролі не**

грає.

Усі аргументи «за» у питанні включення ПДВ до очікуваної вартості предмета закупівлі можна виразити одним словом — безпечно. Для будь-якого замовника безпечніше включити до очікуваної вартості предмета закупівлі усі витрати, які він планує понести на оплату придбання відповідного товару, роботи чи послуги, у тому числі і ПДВ.

Це, наприклад, дозволить уникнути випадкового укладення договору про закупівлю без застосування євроторгів, процедур закупівель чи спрощених закупівель (у спірних ситуаціях, коли вартість без ПДВ не дотягує до відповідного порогу, а з ПДВ уже перевищує такий поріг), а отже, звільнить як від зайвої уваги державних аудиторів, так і від суперечок з органами Казначейства.

А от асортимент аргументів «проти» — куди багатший.

По-перше, у податковій сфері ПДВ традиційно не включається до ціни / вартості благ. Це яскраво демонструє практика донарахування ПДВ контролюючими органами: якщо платник податку не сплатив ПДВ з оподатковуваних операцій, то сума цього податку буде завжди нарахована понад ціну відповідного договору.

По-друге, сума ПДВ, сплаченого замовником при придбанні товарів / робіт / послуг, не є доходом постачальника, що зареєстрований платником ПДВ: усю суму податку такий постачальник має сплатити до державного бюджету. Отже, керуючись принципом рівного ставлення до учасників, задекларованим у статті 5 Закону про закупівлі, **замовник мав би порівнювати заявлені учасниками ціни саме без ПДВ**, тобто ті суми коштів, що осядуть на рахунках постачальників.

По-третє, за законодавством ЄС, до [гармонізації](#) з яким Україна йде вже не перший рік, ПДВ також не включається до очікуваної вартості предмета закупівлі. Відповідно до частини 1 статті 5 «Методи розрахунку очікуваної вартості закупівель» [Директиви № 2014/24/ЄС](#) від 26.02.2014 «Про державні закупівлі та скасування Директиви 2004/18/ЄС» розрахунок оціночної вартості закупівлі повинен ґрунтуватися на загальній сумі, **без ПДВ**, яку належить сплатити згідно з оцінкою замовника, включаючи будь-які форми варіантів і будь-які поновлення контрактів, явно зазначені в документації конкурсних торгів. Якщо замовник передбачає присудження призов або здійснення виплат кандидатам або учасникам конкурсних торгів, він повинен взяти їх до уваги при розрахунку оціночної вартості закупівлі.

До речі, [Угода про асоціацію між Україною та ЄС](#) у Главі 8 «Державні закупівлі» Розділу IV «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею», що застосовується до контрактів, які сьогодні прийнято називати євроторгами, також вказує, що порогові значення вартості таких закупівель розраховуються **без ПДВ** (частина 3 статті 149 Угоди та [Додаток XXI-Р](#) до неї — на момент укладення Угоди найнижче порогове значення становило 133 тис. євро).

По-четверте, кожна друга закупівля, оголошена «з ПДВ», у якій перемогу здобуває неплатник ПДВ, завершується суперечкою про те, яка саме ціна має бути зазначена в

договорі про закупівлю: ціна, визначена за результатами аукціону (просто з поміткою «без ПДВ» замість «з ПДВ»), чи та ж ціна, однак за вирахуванням ПДВ, який при постачанні неплатником не стягується?

По-п'яте, для замовників, що є платниками ПДВ, за інших рівних умов будь-яка оподатковувана ПДВ операція поставки з платником ПДВ є вигіднішою, аніж з неплатником ПДВ, адже при сплаті ПДВ у такого замовника виникає податковий кредит.

Звісно, поточний статус постачальника (учасника закупівлі) як платника ПДВ не дає замовнику стовідсоткових гарантій майбутніх вигод у вигляді податкового кредиту (наприклад, якщо протягом строку дії договору про закупівлю постачальник втратить статус платника ПДВ або з різних причин складені ним податкові накладні не будуть зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних, то замовнику доведеться забути про податковий кредит). Однак здебільшого можливість визначити переможця аукціону саме за ціною без ПДВ дозволяє замовникам, що є платниками ПДВ, вибрати дійсно найбільш економічно вигідну тендерну пропозицію / пропозицію.

По-шосте, у разі закупівлі у нерезидента послуг з місцем постачання в Україні та / або закупівлі у нерезидента товарів на умовах виконання митних формальностей покупцем (а це будь-які умови, передбачені Правилами Міжнародної торговельної палати ІНКОТЕРМС, крім DDP (доставка зі сплатою мит)), замовнику доведеться сплатити ПДВ не постачальнику у складі ціни, а самостійно до бюджету. У такій ситуації включення ПДВ до очікуваної вартості предмета закупівлі є невиправданим і призведе лише до безпідставного здорожчання контракту.

Повна свобода дій чи лише одна правильна відповідь?

Викладені вище аргументи «за» і «проти» продемонстрували, що в питанні (не)включення ПДВ до очікуваної вартості предмета закупівлі існує два аспекти:

Аспект 1. Визначення виду закупівлі

Закон про закупівлі ставить вибір виду закупівлі (процедура закупівлі, спрощена закупівля чи договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель) у залежність від «вартості предмета закупівлі». Однак, фіксуючи суми, Закон не містить жодних інструкцій щодо розрахунку вартості предмета закупівлі, насамперед — чи включає вартість предмета закупівлі ПДВ.

Основна ставка ПДВ в Україні чималенька — 20 %, а це означає, що знайдеться немало закупівель, у яких саме ці 20 % стануть визначальними для вибору між процедурою закупівлі та спрощеною закупівлею, чи між спрощеною закупівлею та договором про закупівлю, укладеним без використання електронної системи закупівель, або ж між відкритими торгами та відкритими торгами з публікацією англійською мовою (так званими євроторгами).

Неправильний вибір може означати не лише штрафи за статтею 164¹⁴ КУпАП, що подекуди

сягають 170 тис. гривень, але й нікчемність укладеного договору про закупівлю на підставі статті 43 Закону про закупівлі.

У цьому контексті найбільш розумним видається підхід, закладений у законодавстві Європейського Союзу та відтворений у статті 149 [Угоди про асоціацію між Україною та ЄС](#), а саме: *для цілей визначення порогових значень застосування відповідних правил Закону про закупівлі використовувати загальну суму, що підлягає оплаті у зв'язку з укладенням договору про закупівлю, за вирахуванням ПДВ, — для всіх договорів, незалежно від розміру ставки ПДВ, що підлягає сплаті під час здійснення операції з постачання*. Такий підхід дозволив би поставити у рівне становище як усіх замовників (і платників, і неплатників ПДВ), так і всіх учасників, у тому числі нерезидентів.

І саме такий підхід узгоджується з положеннями податкового законодавства, зокрема статті 188 ПК України, яка визначає базу оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів / послуг виходячи з їх *договірної вартості* з урахуванням загальнодержавних податків та зборів, яка у свою чергу включає будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів / послуг.

Аспект 2. Справедлива оцінка поданих тендерних пропозицій / пропозицій

Закон про закупівлі вимагає від замовників і рівного ставлення до учасників, і максимальної економії при здійсненні закупівлі. Закупівельна громадськість вже роками блукає у пошуках балансу між цими принципами.

Мінекономіки з цього приводу традиційно наголошує, що замовник не лише може, але й повинен передбачити у тендерній документації / оголошенні про проведення спрощеної закупівлі перелік критеріїв оцінки та методу оцінки тендерних пропозицій / пропозицій із зазначенням питомої ваги кожного критерію (для прикладу див. відповідь на запит Обласного комунального виробничо-експлуатаційного підприємства «Держпром» № 810/2021).

Стаття 29 Закону дозволяє замовникам визначити будь-які додаткові критерії оцінки, однак їх сумарна питома вага не може перевищувати 30 %. Теоретично таким додатковим критерієм може бути статус (не)платника ПДВ (Приклад).

Приклад

Критерії оцінки згідно з тендерною документацією: ціна — 80 %; податковий статус учасника — 20 %, при цьому якщо учасник зареєстрований як платник ПДВ — 20 %, якщо не зареєстрований як платник ПДВ — 0 %. Формула розрахунку приведеної ціни (закладена у функціонал електронної системи закупівель та відображена в тендерній документації): $PP = P / (1 + F1) / PV$, де PP — приведена ціна; P — ціна; $F1$ — питома вага нецінового критерію оцінки; PV — питома вага критерію «ціна».

Два учасники, один з яких є платником ПДВ, а інший — ні, подали однакові тендерні



пропозиції з ціною 250 тис. грн. Приведена ціна платника ПДВ становитиме: $250 \text{ тис. грн} / (1+0,2) / 0,8 = 166 \text{ тис. грн}$. Приведена ціна неплатника ПДВ дорівнюватиме: $250 \text{ тис. грн} / (1+0) / 0,8 = 200 \text{ тис. грн}$.

Як бачимо, приведені ціни учасників, з яких вони стартуватимуть на аукціоні, тепер відрізняються: приведена ціна неплатника ПДВ приблизно на 20 % вища, аніж приведена ціна платника ПДВ. Якби питома вага нецінового критерію становила 5 %, то різниця між приведеними цінами тендерних пропозицій учасників склала б приблизно 5 %.

Однак на практиці замовники здебільшого йдуть іншим шляхом. Не останню роль в цьому відіграє Антимонопольний комітет України, який наполегливо обмежує вибір замовниками нецінових критеріїв виключно тим переліком, що наведений у пункті 3 частини 3 статті 29 Закону. Тож **замість визначати додаткові критерії оцінки, замовники користуються такими способами:**

Спосіб 1. Оголошують закупівлю з ПДВ, однак встановлюють окремі правила формування цінових пропозицій для учасників різних категорій (залежно від статусу платника ПДВ або країни резиденції).

Спосіб 2. Оголошують процедуру закупівлі без ПДВ, зазначаючи в тендерній документації, що при укладенні договору про закупівлю податкові зобов'язання з ПДВ будуть нараховані згідно з законодавством:

якщо переможець не зареєстрований як платник ПДВ, то ціна договору про закупівлю співпадатиме з ціною аукціону;

якщо переможець є платником ПДВ, то ціна договору про закупівлю порівняно з переможною ціною аукціону збільшується на розмір ПДВ.

Такий підхід визнав правомірним Верховний Суд у [постанові від 13.03.2019 у справі № 915/105/18](#). Наводимо зразок відображення Способу 2 у тендерній документації.

Зразок

<p>1. Перелік критеріїв та методика оцінки тендерної пропозиції із зазначенням питомої ваги критерію</p>	<p>Оцінка тендерних пропозицій проводиться електронною системою закупівель автоматично на основі критеріїв і методики оцінки, зазначених замовником у тендерній документації та шляхом застосування електронного аукціону.</p> <p>Єдиним критерієм оцінки є ціна. Під ціною мається на увазі запропонована учасником вартість предмета закупівлі без урахування ПДВ. Учасники визначають ціну тендерної пропозиції без урахування ПДВ незалежно від свого податкового статусу.</p>
<p>2. Інша інформація</p>	<p>При укладенні договору про закупівлю податкові зобов'язання з ПДВ будуть нараховані згідно з законодавством з урахуванням податкового статусу переможця цієї процедури закупівлі станом на момент укладення договору про закупівлю. Зміна податкового статусу переможця після укладення договору про закупівлю не буде підставою для збільшення ціни договору про закупівлю.</p>

Кожен з цих підходів має право на існування, допоки уповноважені державні органи не вироблять єдиного підходу. Додатково щодо цього читайте на порталі RADNUK.COM.UA статтю [«Чи може Мінекономіки тлумачити норму права?»](#).

Окремі питання податкових пільг з ПДВ

Слід пам'ятати, що відповідно до пункту 30.4 статті 30 ПК України платник ПДВ (у контексті публічних закупівель — їх учасник) не має права відмовитися від використання податкових пільг з ПДВ, крім випадку звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання на митній території України вугілля та / або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2704 00 згідно з УКТ ЗЕД.

Незастосування платником ПДВ пільг з податку, встановлених ПК України, є порушенням норм податкового законодавства. Сама така позиція Державної податкової служби України відображена у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі, категорія 101.27.

Для замовника закупівель зайва сплата ПДВ також буде розцінюватися як порушення, а саме: як безпідставне витрачання коштів, що призвело до збитків. А де збитки, там і реальна перспектива кримінальної справи за розтрату (стаття 191 КК України) чи

щонайменше службу недбалість (стаття 367 КК України).

Таким чином, **якщо предмет закупівлі становить товар / послуга, що звільнені від сплати ПДВ, то вартість такого товару / послуги, а отже, і очікувана вартість предмета закупівлі, і ціна договору про закупівлю мають встановлюватися без ПДВ.**

Якщо податкова пільга з ПДВ має строковий характер, а поставка буде оплачена за рахунок бюджетних коштів, то слід заздалегідь співставити строк виконання зобов'язань за таким договором і строк дії податкової пільги.

Відповідно до пункту 187.7 статті 187 ПК України **датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів / послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку** або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом.

Тобто якщо товар буде поставлено протягом строку дії податкової пільги, а оплачено після припинення дії податкової пільги, то у постачальника виникнуть податкові зобов'язання, які він захоче перекласти на замовника (зрештою, ПДВ — це непрямий податок, який насправді сплачується коштом саме покупця).

Припинення дії податкової пільги з ПДВ під час дії договору про закупівлю є підставою для перегляду ціни такого договору відповідно до пункту 6 частини 5 статті 41 Закону.

Зверніть увагу: під припиненням дії податкової пільги маються на увазі відповідні зміни у законодавстві, а не відмова постачальника від застосування податкової пільги.

Станом на листопад 2021 року єдина податкова пільга, від якої вправі відмовитися платник ПДВ, передбачена пунктом 45 підрозділу 2 розділу XX ПК України і стосується постачання на митній території України вугілля та / або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2704 00 згідно з УКТ ЗЕД (ця податкова пільга діє до 01.01.2022).

Така відмова оформляється **письмовою заявою** до контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків. Відмова від використання пільги, зазначеної у цьому пункті, чи зупинення її використання застосовується з першого числа звітного (податкового) періоду, зазначеного у заяві.

Однак **відмова постачальника не є підставою для зміни ціни договору про закупівлю** на підставі пункту 6 частини 5 статті 41 Закону, адже у цьому випадку умови надання пільг з оподаткування залишаються незмінними.

Отже, постачальник, який посеред дії договору про закупівлю товарних позицій 2701, 2702, 2704 00 згідно з УКТ ЗЕД вирішив відмовитися від податкової пільги, не може претендувати на збільшення ціни договору про закупівлю на розмір ПДВ (відповідно,

розмір ПДВ повинен бути виокремлений із загальної ціни, визначеної в договорі про закупівлю, пропорційно сумі невиконаних зобов'язань).

Підсумовуючи вищевикладене, **доходимо таких висновків:**

Якщо предмет закупівлі становить товар / послуга, що або не є об'єктом оподаткування ПДВ (стаття 196 ПК України), або оподатковується за нульовою ставкою (стаття 195 ПК України), або звільнений від оподаткування ПДВ на постійній основі (стаття 197 ПК України), або тимчасово звільнений від оподаткування ПДВ і при цьому відповідно до умов майбутньої закупівлі (у разі, якщо оплата здійснюватиметься за бюджетні кошти) оплата планується в рамках строку дії податкової пільги, то вартість такого товару / послуги, а отже, і очікувана вартість предмета закупівлі, і ціна договору про закупівлю / договору, укладеного без використання електронної системи закупівель, мають встановлюватися без ПДВ.

Якщо операція з постачання предмета закупівлі потенційно оподатковується ПДВ, а замовник має намір оцінювати тендерні пропозиції / пропозиції за їх дійсною вартістю (тобто лише ті суми коштів, які насправді осядуть на рахунках потенційного переможця, без урахування ПДВ, яке транзитом через ці рахунки попрямує одразу в бюджет), то можливі три варіанти: 1) оголосити закупівлю з ПДВ, застосувавши при цьому нецінові критерії для оцінки (це зручно і законно, однак ризиковано, бо Орган оскарження у своїх рішеннях заперечує можливість використання нецінових критеріїв, які не вказані в Законі про закупівлі); 2) оголосити закупівлю з ПДВ, однак встановити окремі правила формування цінових пропозицій для учасників різних категорій (залежно від статусу платника ПДВ або країни резиденції); 3) оголосити закупівлю без ПДВ, установивши в тендерній документації, що нарахування ПДВ за підсумками аукціону буде здійснюватися відповідно до законодавства.

Станом на листопад 2021 року єдина податкова пільга з ПДВ, від якої вправі відмовитися платник ПДВ, передбачена пунктом 45 підрозділу 2 розділу ХХ ПК України і стосується постачання на митній території України вугілля та / або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2704 00 згідно з УКТ ЗЕД (ця податкова пільга діє до 01.01.2022). Відмова постачальника від застосування цієї пільги не є підставою для зміни ціни договору про закупівлю на підставі пункту 6 частини 5 статті 41 Закону, адже у цьому випадку умови надання пільг з оподаткування залишаються незмінними. Застосування усіх інших податкових пільг з ПДВ є обов'язковим.

Також читайте на порталі [RADNUK.COM.UA](https://radnuk.com.ua) такі корисні статті:

[«Підготовка проекту договору про закупівлю електричної енергії споживачу»;](#)



«Збільшення ціни на газ у день укладення договору про закупівлю: який шлях обрати?»;

«Підвищення ціни товару до 10 % у зв'язку з коливанням цін на ринку: "розривна" практика Верховного Суду літа 2021 року»;

«Проект договору про закупівлю: чи обов'язково включати перелік випадків змін його умов?»;

«Нотатки закупівельника: те, що ви могли призабути щодо договору про закупівлю».