

УДК 346.52

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2021.2.10>**Юрій Николаєнко,**

здобувач вищої освіти ступеня доктора філософії

ДУ «Інститут економіко-правових досліджень імені В. К. Макутова
Національної академії наук України»

УРАХУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЛЯХ

У статті розглядається специфіка правового регулювання включення сум податку на додану вартість (далі – ПДВ) до очікуваної вартості предмета закупівлі в частині проведення оцінювання поданих тендерних пропозицій з огляду на наявність чи відсутність статусу платника такого податку у замовника чи учасників процедури закупівлі.

Наголошується на затвердженні замовниками тендерної документації, деякі положення якої не відповідають нормам-принципам Закону України «Про публічні закупівлі» та актуальній практиці постійно діючої адміністративної колегії Антимонопольного комітету України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель. Надається огляд релевантних позицій, викладених у рішеннях вищезгаданої адміністративної колегії. Також наводяться позитивні приклади врахування замовниками даних позицій органу оскарження під час надання ними роз'яснень особам, які мають намір узяти участь у процедурі закупівлі.

Висвітлюється та частково піддається критиці практика Верховного Суду щодо застосування норм матеріального права в частині проведення замовниками оцінки тендерних пропозицій без урахування сум ПДВ та щодо розуміння правової природи місця сум ПДВ у складі ціни товару. При цьому особлива увага звертається на правило оцінки повних відпускних цін. Обґрунтовується недопустимість виключення зі складу ціни її невід'ємних елементів під час проведення аукціону та подальше їх включення до її складу на стадії укладення договору про закупівлю з переможцем процедури.

За наслідками проведеного дослідження викладено ряд висновків, які можуть бути корисними для подальшого розвитку дискусії у площині проведення оцінки тендерних пропозицій та для застосування під час реалізації норм права учасниками правовідносин у сфері публічних закупівель. Поряд із цим висувається пропозиція про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі».

Ключові слова: оцінка тендерних пропозицій, Антимонопольний комітет України, Верховний Суд, тендерна документація, ціна, непрямі податки.

Постановка проблеми. Замовник публічної закупівлі може зіткнутися з певними складнощами під час затвердження річного плану закупівель, тендерної документації та оприлюднення оголошення про проведення процедури закупівлі, вирішуючи питання щодо визначення очікуваної вартості предмета закупівлі з урахуванням ПДВ або без такого, а також встановлюючи методу оцінювання тендерних пропозицій за ціновим критерієм. Особливе значення обраний шлях вирішення цієї проблеми має для замовників, які є платниками ПДВ, оскільки для них в контексті податкової вигоди податковий статус постачальника товарів, виконавця робіт чи послуг відіграє важливу роль. Поряд із цим заінтересованість замовника простежується й у тому, щоб провести процедуру публічних закупівель без порушень принципів їх здійснення, оскільки допущені внаслідок цього порушення суб'єктивних прав та охоронюваних законом інтересів учасників процедури закупівлі є однією

з передумов для їх звернення за захистом своїх прав в адміністративному чи судовому порядках. Потенційні ризики оскарження окремих рішень, дій чи бездіяльності замовника під час проведення процедури закупівлі чи можливість визнання укладеного договору про закупівлю недійсним покладає на замовника відповідальність за таке її проведення, що знизить імовірність порушення прав та охоронюваних законом інтересів учасників процедури закупівлі до мінімуму.

Водночас неоднакова практика замовників щодо оприлюднення оголошень про проведення процедури закупівлі та затвердження тендерної документації в частині методики оцінювання тендерних пропозицій учасників з урахуванням ПДВ, який підлягає включенню до складу ціни, або без такого свідчить про відсутність одностайності у цьому питанні. Різний підхід учасників правовідносин у сфері публічних закупівель до вирішення питання щодо відповідності вимогам закону встановлення очікуваної

вартості предмета закупівлі з включенням чи невключенням до неї ПДВ та щодо встановлення порядку оцінювання тендерних пропозицій в аспекті розміру ціни з урахуванням ПДВ або без нього вимагає саме від господарсько-правової науки аргументованої відповіді на названі проблемні питання.

Додатково ускладнює вирішення окресленої проблеми відсутність у Законі України «Про публічні закупівлі» [1] в редакції Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про публічні закупівлі" та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення публічних закупівель» норми, яка існувала у цьому законі в попередній редакції, щодо обов'язкового зазначення в описі методики оцінки за критерієм «ціна» інформації про врахування ПДВ. Таким чином, включення або невключення суми ПДВ під час проведення оцінки тендерних пропозицій учасників законодавцем віддано на розсуд замовників, які при цьому мають вчиняти усі дії та приймати усі рішення під час здійснення публічних закупівель з безумовним дотриманням принципів здійснення публічних закупівель.

Останні наукові роботи з цієї тематики.

Пошук існуючих у юридичній доктрині та практиці відповідей на питання, що порушуються у цій статті, продемонстрував, що дискусії про те, як повинен діяти замовник публічної закупівлі, визначаючи очікувану вартість предмета закупівлі та встановлюючи методику оцінки тендерних пропозицій учасників за цінним критерієм, точаться переважно на присвячених публічним закупівлям веб-сайтах та в інших юридично орієнтованих джерелах інформації в мережі Інтернет. У даних матеріалах в основному викладаються суб'єктивні думки осіб, які мають певне відношення до сфери публічних закупівель. При цьому висновки даних осіб не завжди мають достатнє юридичне обґрунтування, що викликає сумніви у їх правильності. Окрім цього, існують юридичні позиції щодо проведення публічних закупівель, учасниками яких виступають як платники ПДВ, так і особи, які таким статусом не наділені, висловлені у рішеннях постійно діючої адміністративної колегії АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель як органу оскарження у сфері публічних закупівель та у постановках Верховного Суду.

Мета статті – дослідити місце ПДВ у складі ціни предмета закупівлі під час здійснення оцінки тендерних пропозицій учасників із різним податковим статусом, задля досягнення якої визначено такі

завдання: висвітлити та оцінити ступінь відповідності положенням закону наявної практики замовників під час розроблення методики оцінювання тендерних пропозицій; дослідити актуальну практику постійно діючої адміністративної колегії АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель щодо різного підходу до оцінки пропозицій учасників з неоднаковим ПДВ-статусом; проаналізувати правові висновки Верховного Суду щодо місця ПДВ у складі ціни продукції та недискримінації учасників публічної закупівлі; запропонувати на підставі проведеного дослідження зміни до законодавства.

Виклад основного матеріалу. Законодавство України з питань оподаткування передбачає обов'язок окремих платників податків сплачувати непрямі податки, які включаються в ціну товарів і послуг, що постачаються. У своїй роботі Н.І. Атаманчук виокремлює, зокрема, такі спеціальні риси непрямих податків: відокремленість формального та реального платників податків, законодавче закріплення механізму перекладення податку з реального платника на формального та включення таких податків у вигляді надбавки до ціни, за якою реалізуються товари, роботи чи послуги [2, с. 124]. Одним із таких непрямих податків за правом України є податок на додану вартість (далі – ПДВ), включення якого до складу ціни продукції передбачено підпунктом 194.1.1 пункту 194.1 статті 194 Податкового кодексу України (далі – ПК України). Особливість обкладення таким податком полягає також у тому, що платник податків має право зменшити суму свого податкового зобов'язання на наявну суму податкового кредиту або отримати бюджетне відшкодування у разі перевищення сумою податкового кредиту суми податкового зобов'язання.

Насамперед необхідно виділити дві групи замовників публічних закупівель за ознакою сплати ПДВ: ті, що є платниками ПДВ, та ті, що такими особами не є. Слід зазначити, що передбачені пунктами 1, 2 частини першої статті 2 Закону України «Про публічні закупівлі» категорії замовників однозначно не належать до тієї групи замовників, які наділені статусом платника ПДВ. Це пояснюється тим, що ані органи державної влади, ані правоохоронні органи держави, ані органи влади Автономної Республіки Крим, ані органи місцевого самоврядування та об'єднання територіальних громад не належать до жодної з передбачених підпунктами 1-8 пункту 180.1 статті 180 ПК України

категорій платників ПДВ. Однак перелічені в пунктах 3, 4 частини першої статті 2 Закону України «Про публічні закупівлі» можуть виступати платниками ПДВ, оскільки є особами, які здійснюють господарську діяльність на території України.

У світлі питання наявності податкової вигоди для замовників, що не є платниками ПДВ, слід зазначити, що для них не має значення, чи включено до складу ціни предмета закупівлі цей податок, чи ні. Це пояснюється тим, що вони, навіть здійснюючи господарську діяльність, не нараховують податкові зобов'язання при постачанні товарів, робіт чи послуг, а тому у них відсутня потреба у якомога більшій сумі податкового кредиту задля мінімізації своїх податкових зобов'язань. Отже, у таких замовників відсутня будь-яка мотивація здійснювати оцінку тендерних пропозицій учасників з неоднаковим податковим статусом за різною методикою, не враховуючи суму ПДВ при такій оцінці.

Однак у разі проведення публічної закупівлі замовниками-платниками ПДВ ситуація є складнішою, оскільки закупівля товарів, робіт чи послуг із включенням до складу їх цін суми цього податку є вигіднішою для них з податкової точки зору. Це зумовлює закріплення деякими з таких замовників такої методики оцінювання тендерних пропозицій за ціновим критерієм, згідно з якою оцінка здійснюється щодо запропонованих цін без урахування ПДВ. Так, наприклад, в межах процедури відкритих торгів з унікальним номером оголошення про проведення процедури закупівлі UA-2020-06-10-008248-б рішенням тендерного комітету Квартирно-експлуатаційного відділу міста Хмельницький від 16.06.2020 затверджено тендерну документацію щодо проведення відкритих торгів на закупівлю: твердого палива – код ДК 021:2015 – 09110000-3 (вугілля кам'яне марки ГКОМ), згідно з підпунктом 1.3 пункту 1 розділу 5 якої оцінка тендерних пропозицій проводиться за цінами тендерних пропозицій без урахування ПДВ, а відповідно до підпункту 2.1 пункту 2 розділу 5 якої до розрахунку ціни, за яку учасник згоден виконати замовлення, входить ціна предмета закупівлі на умовах поставки DDP з урахуванням податків і зборів, що сплачуються або мають бути сплачені, за винятком податку на додану вартість (ПДВ) [3, с. 18]. Крім цього, підпунктом 2.2 того ж пункту того ж розділу цієї тендерної документації закріплено, що під час подання тендерної пропозиції в електронному вигляді шляхом заповнення електронних форм з окремими полями, у яких зазначається інформація про

ціну, учасник зазначає ціну без урахування ПДВ [3, с. 19]. При цьому варто звернути увагу на те, що відповідно до загальнодоступних відомостей реєстру платників ПДВ Квартирно-експлуатаційний відділ міста Хмельницький є платником даного податку. Очевидно, що, включаючи такі приписи до тендерної документації, замовник керується міркуваннями податкової вигоди для себе та прагненням зменшити розмір податкового зобов'язання з ПДВ шляхом включення частини сплаченої ним перевищення процедури ціни до складу податкового кредиту та не бере до уваги законодавчо закріплений в пункті 4 частини першої статті 5 Закону України «Про публічні закупівлі» обов'язок ставитися рівно до всіх учасників публічних закупівель. Отже, у разі таких положень тендерної документації усі учасники, незважаючи на їхній податковий статус, повинні вказувати у тендерних пропозиціях її ціну без включення до її складу ПДВ. Такі умови тендерної документації, на нашу думку, ставлять у завідомо невідповідне становище осіб, які не мають статусу платника ПДВ, оскільки вони змагаються за перемогу в публічній закупівлі з особами, які таким статусом наділені і які мають дозвіл виокремити із ціни своєї пропозиції такий її невід'ємний елемент, як ПДВ. Це свідчить не про що інше, як про те, що під час укладення договору про закупівлі не будуть додержані вимоги, передбачені частиною четвертою статті 41 Закону України «Про публічні закупівлі» у частині відповідності умов договору про закупівлю умовам тендерної пропозиції переможця.

У вищезгаданій закупівлі за унікальним номером оголошення про проведення процедури закупівлі UA-2020-06-10-008248-б замовник мав можливість уникнути такої невідповідності через встановлену відповідно до пункту 45 підрозділу 2 розділу ХХ ПК України пільгу стосовно тимчасового звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання на митній території України вугілля, продуктів його збагачення окремих товарних позицій. Однак у разі невикористання особою даної пільги чи у разі здійснення закупівлі товарів, робіт чи послуг, операції з постачання яких не звільнено від обкладення ПДВ, таке уникнення було б унеможливлено, якщо переможцем визначено особу, що є платником ПДВ.

Інший приклад включення замовником до тендерної документації протиправної умови щодо неоднакового оцінювання тендерних пропозицій учасників процедури закупівлі наявний в межах закупівлі з унікальним номером оголошення про проведення

процедури закупівлі UA-2016-11-16-000261-с, здійсненої Регіональною філією «Придніпровська залізниця» Акціонерного товариства «Українська залізниця». Відповідно до першої редакції додатку 1 до тендерної документації, затвердженої рішенням тендерного комітету даного замовника, під час оцінки пропозицій учасників торгів з різним статусом платників ПДВ приймається до порівняння ціна пропозиції без ПДВ [4, с. 15].

Один з учасників процедури закупівлі критично поставився до такої методики оцінювання тендерних пропозицій та звернувся до органу оскарження зі скаргою, у якій висував вимогу зобов'язати замовника внести зміни в цій частині тендерної документації. Рішенням постійно діючої адміністративної колегії АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель від 07.03.2017 №1052-р/пк-пз дану скаргу в цій частині було задоволено [5]. Орган оскарження обґрунтував свою позицію тим, що під час застосування вибраної замовником методики оцінки поданих пропозицій може виникнути ситуація, за якої переможцем буде обрано ту особу, запропонована ціна якої з урахуванням усіх податків, зборів, обов'язкових платежів, які підлягають включенню до її складу, буде вищою, ніж ціна, запропонована учасником, який не володіє статусом платника ПДВ. Також органом оскарження було наголошено на дискримінаційному характері такого різного підходу до тендерних пропозицій платників ПДВ і осіб, які такими не є, та на його невідповідність принципам максимальної економії, ефективності та недискримінації. Погоджуючись у цілому із зазначеною аргументацією, не можемо оминати той факт, що постійно діюча адміністративна колегія, приймаючи вказане рішення, виходила з припису, передбаченого чинною на час проведення досліджуваної процедури закупівлі редакцією пункту 9 частини другої статті 22 Закону України «Про публічні закупівлі», згідно з яким опис методики оцінки за критерієм «ціна» повинен містити інформацію про врахування ПДВ. Водночас чинна редакція даного закону такої норми не містить, що може створити хибне враження про можливість вибір замовником на свій розсуд того, яким чином проводити оцінку поданих пропозицій. Невідповідність такої думки чинному законодавству впливає з того, що законодавством України закріплено норми-принципи у сфері публічних документів. Саме ці загальні положення повинні відігравати регулюючу роль у разі відсутності спеціальної норми права, яка б мала предметом свого визначення певні права та обов'язки

учасників правовідносин. На цій підставі переконані, що вищеописана практика органу оскарження залишається актуальною у разі проведення публічних закупівель і відповідає оновленому законодавству в даній сфері господарських відносин.

Варто зазначити, що деякі замовники активно використовують позицію постійно діючої адміністративної колегії АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель, висловлену у вищезгаданому рішенні. Зокрема, під час проведення закупівлі з унікальним номером оголошення про проведення процедури закупівлі UA-2019-10-31-001391-b замовник (Національний аерокосмічний університет ім. М.Є. Жуковського «Харківський авіаційний інститут»), відповідаючи на запитання особи щодо того, яким чином оцінюватиметься тендерна пропозиція фізичної особи-підприємця, яка не є платником ПДВ, послався на мотивувальну частину коментованого рішення та наголосив, що найбільш економічно вигідною пропозицією вважатиметься пропозиція з найнижчою ціною з урахуванням усіх податків та зборів (у тому числі ПДВ, якщо учасник є його платником) [6]. Таке ж саме обґрунтування викладене цим же замовником і під час здійснення закупівлі з унікальним номером оголошення про проведення процедури закупівлі UA-2019-11-10-000007-b [7].

Значущою у контексті питання проведення замовниками закупівель оцінки поданих тендерних пропозицій є закупівля з унікальним номером оголошення про проведення процедури закупівлі UA-2019-06-26-001522-a, у межах якої у замовника (Регіональна філія «Донецька залізниця» Акціонерного товариства «Українська залізниця») та особи, яка звернулася до нього з вимогою про усунення порушень законодавства про публічні закупівлі, виникла дискусія з приводу актуальної практики органу оскарження в частині оцінки цін з урахуванням ПДВ або без такого. У додатку 1 до тендерної документації встановлено правило, відповідно до якого під час оцінки пропозицій учасників торгів з різним статусом платників ПДВ приймається до порівняння ціна пропозиції без ПДВ [8, с. 15]. Особа, яка звернулася до замовника, не погодилася з таким порядком оцінювання з тих підстав, що такий підхід є дискримінаційним по відношенню до учасників, які скористалися пільгою, передбаченою пунктом 45 підрозділу 2 розділу XX ПК України, щодо тимчасового звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання вугілля та продуктів його збагачення.

Відповідаючи на дану вимогу, замовник послався на рішення постійно діючої адміністративної колегії АМК України від 15.08.2016 № 403-р/пк-пз, у якому зазначено, що дії замовника щодо врахування ПДВ у тендерній документації обмежують конкуренцію та призводять до дискримінації. Однак у новій вимозі дана особа зауважила, що практика АМК України щодо спірного питання зазнала змін, а тому дану умову тендерної документації необхідно виключити. При цьому особа використала як аргумент викладену в рішенні від 28.05.2019 № 6777-р/пк-пз позицію органу оскарження, який зобов'язав замовника внести зміни до тендерної документації щодо порівняння тендерних пропозицій учасників з різним статусом щодо ПДВ без врахування даного податку [9]. Таким чином, постійно діюча адміністративна колегія АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель залишила позицію, викладену у рішенні від 07.03.2017 № 1052-р/пк-пз, без змін та підтвердила неправомірність тих положень тендерної документації, якими встановлюється різна методика оцінки пропозицій учасників з неоднаковим статусом стосовно ПДВ.

Однак слід зауважити, що далеко не завжди постійно діюча адміністративна колегія АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель втручається в процедуру закупівлі, оскільки подання скарги залежить від волевиявлення конкретного учасника чи особи, яка має намір подати свою тендерну пропозицію. Через це деякі замовники продовжують застосовувати протиправну методику оцінки тендерних пропозицій учасників з різним податковим статусом у частині сплати ПДВ.

Варто зазначити, що судова практика з досліджуваного питання не є однорідною. У підпункті 25.1 пункту 25 постанови Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду від 13.03.2019 у справі № 915/105/18 суд касаційної інстанції, погодившись із висновками судів попередніх інстанцій, зазначив, що положення тендерної документації, за яким учасник зазначає ціну тендерної пропозиції без врахування ПДВ, а при укладенні договору ПДВ нараховуватиметься відповідно до чинного законодавства України, не суперечать приписам Закону України «Про публічні закупівлі» [10]. На думку Верховного Суду, за даних обставин ціна містить інформацію про врахування ПДВ, а підстави вважати, що умови договору про закупівлю не відповідають тендерній пропозиції переможця, відсутні.

На наш погляд, висновки найвищого суду в системі судуострою України ґрунтуються на помилковій оцінці фактичних обставин справи, а також на неправильному тлумаченні норм права. Умова тендерної документації про те, що ПДВ буде нараховуватись під час укладення договору про закупівлю, жодним чином не свідчить про те, що до складу ціни, яка береться до уваги під час проведення процедури закупівлі, включається ПДВ. Імперативна норма Закону України «Про публічні закупівлі» щодо того, що опис методики має містити інформацію про врахування ПДВ, вочевидь мала на меті встановити обов'язковість включення ПДВ до ціни саме під час подання тендерних пропозицій, оскільки укладенню та виконанню договору про закупівлю передують аукціон, на якому, власне, й відбувається визначення найбільш економічно вигідної ціни. Та обставина, що сторони договору про закупівлю, формулюючи його пункти, зазначають оподаткування операцій з постачання товарів чи послуг ПДВ, чим фактично дублюють норми ПК України, не заперечує факт того, що оцінка запропонованих цін відбулася без врахування невід'ємного складника ціни. Більше того, під час касаційного перегляду даної справи Верховним Судом не враховано положення пункту 15 частини першої статті 1 Закону України «Про ціни і ціноутворення» [11], відповідно до якого ціною є виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару. У межах справи № 915/105/18 товаром були підрядні роботи з будівництва причалу в Миколаївському морському торговельному порті, а грошова сума не може вважатися грошовим еквівалентом такого товару у разі виокремлення з неї суми податку, який в силу закону підлягає включенню до складу ціни.

Також у контексті позиції найвищого органу системи судуострою України щодо невключення до вартості продукції сум ПДВ потрібно навести висновок даного суду, викладений у постанові Верховного Суду у складі Об'єднаної палати Касаційного господарського суду від 20.11.2020 у справі № 916/1319/19 [12]. У межах цієї справи вирішувалося питання про правильне застосування норми частини другої статті 785 Цивільного кодексу України щодо розміру орендної плати, який береться до розрахунку під час стягнення неустойки за невиконання орендарем обов'язку з повернення орендованого майна у встановлений договором оренди строк. Усі суди, які розглядали справу, включаючи й Верховний Суд, дійшли висновку про те, що сума ПДВ, яка входила до складу

орендної плати, не може нараховуватися під час стягнення вищезгаданої неустойки, оскільки будь-які штрафні санкції не входять до договірної вартості товарів, послуг, тобто не становлять бази оподаткування ПДВ. На наше переконання, окреслену позицію Верховного Суду слід піддати критиці, оскільки у вказаній постанові суд касаційної інстанції фактично ототожнив відсутність об'єкта та бази оподаткування ПДВ із необхідністю виключення окремого елемента орендної плати. Правильним варіантом вирішення цього питання видається такий, згідно з яким невключення окремих платежів до бази оподаткування ПДВ жодним чином не свідчить про те, що ці платежі одночасно підлягають виключенню зі складу ціни продукції. У згаданій цивільно-правовій нормі однозначно йдеться про плату за користування річчю, невід'ємним складником якої є сума ПДВ, якщо наявні підстави для її нарахування. Тобто незважаючи на те, що до жодних податкових наслідків в частині ПДВ (виникнення податкового зобов'язання у постачальника та права покупця включити сплачені ним суми ПДВ до свого податкового кредиту) для сторін даного правовідношення зі сплати неустойки її сплата не призведе, стягненню підлягає неустойка у розмірі подвійної плати за користування річчю з урахуванням усіх її складників, у тому числі ПДВ.

Під час розгляду справи № 904/1143/19 Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного господарського суду в постанові від 28.04.2020 указав, що подання тендерної пропозиції фізичною особою-підприємцем, яка не наділена статусом платника ПДВ, без зазначення цього непрямого податку в складі ціни є правомірним, навіть з урахуванням того, що в оголошенні про проведення процедури закупівлі очікувана вартість предмета закупівля містить у собі ПДВ [13]. Ключовий висновок, закріплений у даній постанові суду касаційної інстанції, який повинен застосовуватися всіма замовниками під час проведення публічних закупівель, полягає в тому, що під час здійснення оцінки пропозицій учасників повинна застосовуватися методика оцінки повних відпускних цін незалежно від того, який режим оподаткування застосовується учасником. Практика замовників, які оцінюють тендерні пропозиції з урахуванням податкового статусу учасника щодо ПДВ, не відповідає цьому правилу, яке можна найменувати правилом оцінки повних відпускних цін. Якщо припустити можливість виокремлення елементів ціни під час проведення оцінки, то вини-

кає питання: чи доцільно взагалі проводити аукціони у межах процедур закупівель, оскільки можливість збільшення ціни після здійснення оцінки вказує на те, що відбувається збільшення її значення шляхом закріплення в договорі ціни з ПДВ. За аналогією, замовники могли би встановлювати у тендерній документації, що під час оцінки тендерних пропозицій до уваги береться ціна без урахування розміру витрат, наприклад, на перевезення товару, що купується, чи без урахування вартості енергоносіїв, що використовуються під час виробництва товару, та додавати відповідні суми у договорі про закупівлю, що вдається абсолютно недопустимим.

Висновки

Провівши дослідження положень законодавства у сфері публічних закупівель в аспекті його оновлення, практики реалізації його положень замовниками, постійно діючою адміністративною колегією АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель та Верховним Судом, дійшли таких висновків:

– деякі замовники у сфері публічних закупівель включають до тендерної документації умови про різну методику оцінку тендерних пропозицій учасників з неоднаковим податковим статусом щодо ПДВ, що може призвести до визначення переможцем особи, чия запропонована ціна не є найнижчою, а отже, може вважатися найбільш економічно вигідною;

– практика постійно діючої адміністративної колегії АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель свідчить про те, що замовники не вправі по-різному підходити до оцінки тендерних пропозицій, оскільки така методика є проявом дискримінації і неоднакового ставлення до тих учасників, які не є платниками ПДВ;

– судова практика Верховного Суду з приводу проведення оцінки тендерних пропозицій без урахування ПДВ є неоднозначною. Водночас ключова позиція у цьому питанні була висловлена у постанові від 28.04.2020 у справі № 904/1143/19, що полягає у тому, що під час проведення оцінки до уваги повинні братися повні відпускні ціни незалежно від режиму оподаткування конкретного учасника.

З метою запобігання виникненню спорів між замовниками та учасниками, між учасниками, а також задля унеможливлення включення замовниками до тендерної документації дискримінаційних умов

пропонуємо внести зміни до пункту 10 частини другої статті 22 Закону України «Про публічні закупівлі», доповнивши його абзацом другим такого змісту: «Оцінка тендерних пропозицій за критерієм ціни повинна відбуватися з урахуванням усіх податків, зборів (обов'язкових платежів), які згідно із законодавчими актами включаються до складу ціни продукції».

Список використаних джерел:

1. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII // База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#n1284> (дата звернення: 05.01.2021).
2. Атаманчук Н.І. Теоретико-правові засади непрямих податків в Україні. Право і суспільство. 2018. № 6. Ч. 2. С. 121. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/6_2018/part_2/24.pdf (дата звернення: 05.01.2021).
3. Тендерна документація, затверджена рішенням тендерного комітету Квартино-експлуатаційного відділу міста Хмельницький від 10.06.2020. Веб-портал Уповноваженого органу з питань закупівель. С. 18–19. URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2020-06-10-008248-b> (дата звернення: 05.01.2021).
4. Тендерна документація, затверджена рішенням тендерного комітету Публічного акціонерного товариства «Українська залізниця» від 14.11.2016. Веб-портал Уповноваженого органу з питань закупівель. С. 15. URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2016-11-16-000261-c> (дата звернення: 05.01.2021).
5. Рішення постійно діючої адміністративної колегії АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель від 07.03.2017 №1052-р/пк-пз. Веб-портал Уповноваженого органу з питань закупівель. URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2016-11-16-000261-c> (дата звернення: 05.01.2021).
6. Запитання до процедури закупівлі з унікальним номером оголошення про проведення процедури закупівлі UA-2019-10-31-001391-b. Веб-портал Уповноваженого органу з питань закупівель. URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2019-10-31-001391-b> (дата звернення: 05.01.2021).
7. Запитання до процедури закупівлі з унікальним номером оголошення про проведення процедури закупівлі UA-2019-11-10-000007-b. Веб-портал Уповноваженого органу з питань закупівель. URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2019-11-10-000007-b> (дата звернення: 05.01.2021).
8. Тендерна документація, затверджена рішенням тендерного комітету Акціонерного товариства «Українська залізниця» від 26.06.2019. Веб-портал Уповноваженого органу з питань закупівель. С. 15. URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2019-06-26-001522-a> (дата звернення: 05.01.2021).
9. Рішення постійно діючої адміністративної колегії АМК України з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель від 28.05.2019 № 6777-р/пк-пз. Веб-портал Уповноваженого органу з питань закупівель. URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2019-04-26-001183-a> (дата звернення: 05.01.2021).
10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду від 13.03.2019 у справі № 915/105/18 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80685053> (дата звернення: 05.01.2021).
11. Про ціни і ціноутворення: Закон від 21.06.2012 № 5007-VI // База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text> (дата звернення: 05.01.2021).
12. Постанова Верховного Суду у складі Об'єднаної палати Касаційного господарського суду від 20.11.2020 у справі № 916/1319/19 // Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93149464> (дата звернення: 05.01.2021).
13. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду від 28.04.2020 у справі № 904/1143/19 // Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89108852> (дата звернення: 05.01.2021).

Yurii Nikolaienko. Accounting value added tax in public procurement

The article views the specifics of legal regulation of the inclusion of VAT in the expected value of the subject of procurement in terms of evaluating the submitted tender offers considering the presence or absence of VAT payer status of the customer or participants in the procurement procedure.

Emphasis is placed on the approval by contracting authorities of tender documents, some provisions of which do not comply with the principles of the Law of Ukraine "On Public Procurement" and current practice of the permanent administrative board of the Antitrust Committee of Ukraine (hereinafter referred to as the AMC of Ukraine) on complaints of violations of public procurement legislation. An overview of the relevant positions set out in the decisions of the above-mentioned administrative board is provided. There are also positive examples of contracting authorities taking into account these positions of the appellate body when providing explanations to persons who intend to participate in the procurement procedure.

The practice of the Supreme Court on the application of substantive law in terms of evaluating tender offers by contracting authorities without taking into account VAT amounts and on understanding the legal nature of the place of VAT amounts in the price of goods is highlighted and partially criticized. At the same time, special attention is paid to the rule of evaluation of full selling prices. The inadmissibility of excluding from the price its integral elements during the auction and their subsequent inclusion in its composition at the stage of concluding a procurement contract with the winner of the procedure is substantiated.

Based on the results of the study, a number of conclusions are presented, which can be useful for further development of the discussion in the field of evaluation of tender offers and for application in the implementation of law by participants in legal relations in the field of public procurement. Along with this, an offer is made to amend the Law of Ukraine "On Public Procurement".

Key words: evaluation of tender offers, Antitrust Committee of Ukraine, public procurement, Supreme Court, tender documentation, price, indirect taxes.

