



# Огляд механізму стягування податків в Україні та деяких країнах світу



**Толочко В.М.**

*д. фарм. н., проф., зав. каф управління та економіки фармації ІПКСФ НФаУ*



**Музика Т.Ф.**

*канд. фарм. наук., доц. каф управління та економіки фармації ІПКСФ НФаУ*

На початку 2016 р. на сайті Міжнародного валютного фонду (МВФ) оприлюднено звіт з технічної допомоги, присвячений питанням удосконалення системи оподаткування в Україні, де зокрема йдеться про підвищення загальної ставки податку на додану вартість (ПДВ) на 1% та підвищення пільгової ставки, встановленої на лікарські засоби (ЛЗ) (наразі 7%), до рівня нової загальної ставки у 21%. Це спонукало нас до огляду системи оподаткування в Україні, в тому числі й фармацевтичних підприємств, в порівнянні з іншими країнами. До уваги було взято декілька країн Європи, Азії, розглядалися основні податки, які застосовуються у цих країнах: ПДВ, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухомість тощо.

Перш за все звернемося до застосування ПДВ в різних країнах. Незважаючи на непоодинокі критики, ПДВ залишається одним з найпоширеніших податків у світі, що обумовлено його потужним фіскальним та регуляторним потенціалом. ПДВ забезпечує стабільні надходження до бюджету навіть у періоди кризи та за умов нестабільності економіки, оскільки споживачі навіть за зниження попиту все одно купують мінімально необхідний обсяг товарів, робіт, послуг. Насамперед, це стосується ЛЗ, оскільки вони відносяться до життєво-необхідних товарів, тобто, потреба у їх реалізації присутня постійно через необхідність лікування та профілактики захворювань.

Загалом, протягом всієї історії існування ПДВ в Україні (з 1992 р.) він орієнтований переважно на досягнення фіскальних цілей держави, а використання його регуляторних можливостей майже не застосовується. Базова ставка була встановлена на рівні 28%, яку потім було знижено до 20%. Запровадження ПДВ було обумовлено передусім фіскальними інтересами — наповнення бюджету. Цим пояснюються і останні зміни у механізмах стягнення ПДВ, а саме запровадження ПДВ (7%) на ЛЗ. З точки зору фіскальних інтересів, як зазначалось раніше, це обґрунтовано тим, що попит на ЛЗ є постійним і гарантованим.

Але з точки зору соціального захисту громадян, як частини державної політики, ЛЗ мають бути економічно доступними для всіх верств населення. Тобто, під час реалізації цієї групи товарів повинні включатись не тільки фіскальні, а й регуляторні чинники, які б захищали їх доступність для населення. На сьогодні, у відповідності до чинного законодавства, ціни на ЛЗ різних груп обмежуються граничними торговими націнками, та підлягають детальному моніторингу, декларуванню та врегулюванню. Отже, на рівні реалізації ЛЗ використовуються регуляторні чинники для підвищення соціального захисту, в той час як фіскальне навантаження зростає.

Крім того, в умовах недостатнього бюджетного фінансування лікувально-профілактичних закладів, в кінцевому рахунку усі витрати на придбання ЛЗ покладаються на пацієнта чи його сім'ю, що мають обмежену платоспроможність. Чинним законодавством передбачена система реімбурсації (реімбурсація — част-





Таблиця 1

### Ставки ПДВ в деяких країнах світу

№ п/п	Назва країни	Базова ставка в %	Пільгові ставки в %	Ставка на ЛЗ в %
1	Австрія	32	10, 20	10
2	Бельгія	21	12,6	6
3	Болгарія	20	9	0
4	Великобританія	20	5, 8,, 17,5	0
5	Данія	25	-	25
6	Ізраїль	20	8,5, 17	0
7	Іспанія	21	4, 7, 16	4. 10
8	Італія	19	4, 9, 13	10
9	Нідерланди	21	6	6
10	Норвегія	23	-	23
11	Німеччина	15	7	15
12	Польща	22	7, 8,5, 19	8
13	Росія	18	10	10
14	Словенія	22	9,5	9,5
15	Угорщина	25	12 8	5
16	Україна	20	0	7
17	Франція	20	10; 5,5; 2,1.	10; 2,1.
18	Швеція	25	12,5	0

кове або повне відшкодування з приватних або державних фондів страхування, повної або часткової вартості амбулаторного споживання ЛЗ, що призначаються за рецептом лікаря), але тільки на перелік окремих соціально важливих ЛЗ в повному обсязі цей механізм діє.

Важливо відмітити, що дискусії відносно введення ПДВ на ЛЗ в Україні ведуться вже понад 10 років; до цього питання з боку уряду приводились вагомі аргументи щодо ефективності його введення, але фармацевтична громадськість, виробники фармацевтичної продукції, науковці, спеціалісти аптечної мережі надавали фахове обґрунтування негативних наслідків такого введення. Нарешті в 2014 р. питання про необхідність поповнення державного бюджету за рахунок введення ПДВ на ЛЗ і виробу медичного призначення було прийняте, але соціальні питання загострились.

Звертаємо увагу, що в умовах імплементації європейських стандартів, в тому числі і в системі оподаткування, Україна повинна зважати на те, що в країнах ЄС присутній такий вид податків як ПДВ, зокрема і на ЛЗ. Але в той же час, в усіх європейських країнах функціонують ефективні системи компенсації витрат пацієнта на ЛЗ в процесі амбулаторного лікування та виділяються суттєві кошти на фармацевтичне забезпечення закладів охорони здоров'я.

Отже за даними світового банку, ПДВ є одним із самих ефективних податків, базові ставки в усіх країнах різні, але вони регулярно переглядаються згідно з чинним законодавством. Наприклад, в країнах ЄС, встановлюється мінімальний ліміт основної ставки ПДВ, а встановлення базових, пільгових ставок покладається на уряд держав. В основному величина базової став-

ки коливається в межах 20%, але трапляються випадки й більших ставок. Варто зазначити, що деякі країни змушені були підняти ставки ПДВ після кризи 2008 р., але стали їх частіше переглядати. Необхідно зауважити про передбачення у більшості країн звільнення соціально-важливих груп товарів від податків чи надання пільг з їх сплати, до яких відносяться й ЛЗ. Дані про величину ставок ПДВ наведені в таблиці 1.

Важливим є те, що застосування оптимальної ставки ПДВ у більшості країн передбачає, крім визначення розміру базової ставки, обґрунтування доцільності застосування додаткових (диференційованих ставок). Це означає, що автоматично виникає необхідність обґрунтування до яких саме груп товарів (робіт, послуг) будуть застосовуватися знижені ставки, а які групи товарів (робіт, послуг) будуть звільнені від оподаткування.

Цікавим є те, що кожна країна, з урахуванням стану економіки, наявності соціальних стандартів обов'язково використовує у своєму законодавстві диференційованість ставок. Можна припустити, що коли країна не має потреби у максимальній реалізації фіскального потенціалу ПДВ, це характеризує високий рівень життя громадян, оскільки ПДВ є податком споживання.

Наступним податком, який займає провідне місце в економіці держав, є податок на прибуток (ПП). Відноситься до прямих загальнодержавних податків та грає суттєву роль для поповнення державного бюджету.

Зокрема в Україні, ПП є основним податком який поповнює державний бюджет. Базові ставки цього податку поступово зменшуються, а підходи до при-



буткового оподаткування в Україні було повністю переглянуто на законодавчому рівні. Протягом останнього десятиріччя базова ставка ПП поступово зменшувалась, з 25% до 18%, яка в порівнянні з іншими країнами, є невисокою.

На міжнародному рівні, за пропозицією Організації економічного співробітництва та розвитку запропоновано план дій з протидії, розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутку, основною метою якого є обмеження практики заниження податкових зобов'язань. В рамках запропонованого підходу визнається необхідність більш тісного міжнародно-правового співробітництва з адміністративних питань у сфері оподаткування, таким чином застосування даного податку узгоджується на міждержавному рівні.

У багатьох країнах виділяється ПП окремо для юридичних осіб і окремо для фізичних осіб, ставки оподаткування мають тенденції до їх зниження, вони можуть бути базовими, стандартними та прогресивними, тобто для різного виду підприємництва є індивідуальний підхід, ставки ПП деяких країн світу наведені в таблиці 2.

До речі, в Великобританії існує принцип побудови та нарахування ПП, який розподіляє дохід на певні групи (шедули) в залежності від джерела отриманого доходу. Діє всього 5 груп, кожна така група оподатковується за особливим принципом і названа в порядку англійського алфавіту: А, С, D, E, F.

Німеччина ж не належить до жодної групи, через те, що має свої особливості в системі оподаткування, яка носить комбінований характер: ставки податку на частину прибутку, що розподіляється, і частину прибутку, яка не розподіляється різні, але при цьому акціонери одержують компенсацію під час розподілу дивідендів. Також в Німеччині проглядається зменшення податкового тиску. Так, починаючи з 2002 р., ПП зменшився більш ніж в 1,5 рази.

В наступному, розглянемо податок на доходи фізичних осіб. В Україні оподаткування індивідуальних доходів фізичних осіб здійснюється саме за рахунок такого податку. До недавнього часу діяла прогресивна шкала оподаткування, на сьогодні, це стандартна ставка — 18%.

За кордоном цей податок частіше називають прибутковим податком на доходи фізичних осіб. В деяких країнах діє єдиний прибутковий податок. Наприклад, Болгарія ввела єдиний прибутковий податок для всіх громадян, що дорівнює 10% і є одним з найнижчих в світі. Окрім країн Східної Європи, низькі податки зберігаються в Гонконгу, Саудівській Аравії і Кувейті.

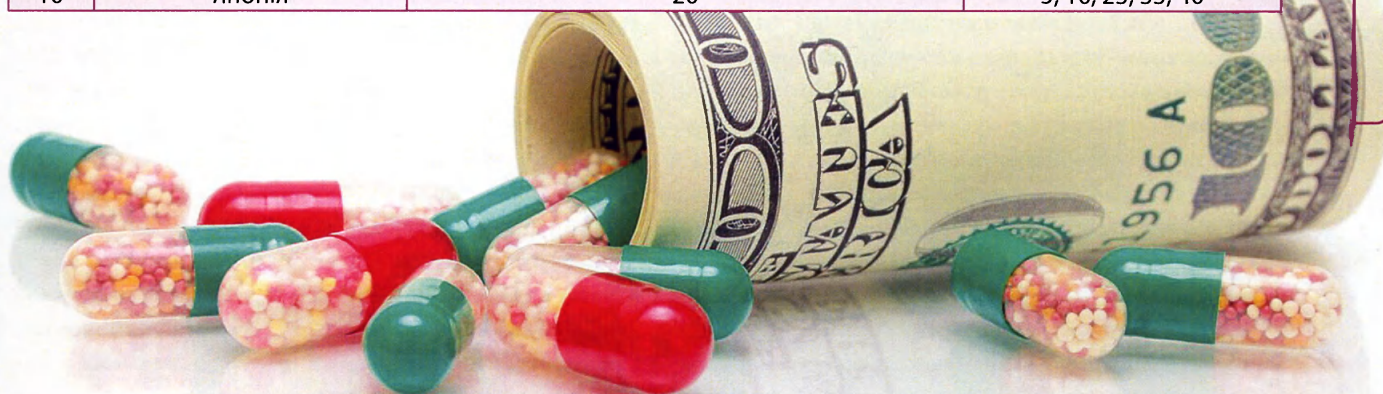
В Ізраїлі прибутковий податок на доходи фізичних осіб має прогресивну шкалу і розраховується за ставками 10, 20, 30, 45, 50 %.

Оподаткування фізичних осіб Великобританії відрізняється від інших країн тим, що є чіткий розподіл по групам, від цього залежить розмір ставок. А саме,

Таблиця 2

### Ставки податку на прибуток в деяких країнах світу

№ п/п	Назва країни	Базова ставка	Прогресивна
1	Бельгія	33,99	-
2	Болгарія	10	15, 20, 25
3	Естонія	20	-
4	Мальта	35	-
5	Німеччина	15	-
6	Середня ставка країн ЄС	21,31	-
7	Угорщина	16	-
8	Україна	18	-
9	Франція	33,33	-
10	Японія	20	5, 10, 23, 33, 40





для осіб віком понад 64 роки; для осіб віком понад 74 роки; неповним сім'ям, які мають дітей віком до 16 років; неповним сім'ям, діти яких навчаються у вищих навчальних закладах денної форми навчання. Окрім цього оподатковуваний дохід зменшується на суму витрат, пов'язаних з одержанням доходу (спецодяг, обладнання для роботи), а також на суми внесків до пенсійних і благодійних фондів, медичної страховки для осіб віком понад 65 роки, відсоткових платежів з позик на придбання житла та власності.

В Італії також існує прогресивна шкала прибуткового податку на доходи фізичних осіб: 10, 22, 26, 33, 40, 45, 50 %. Оподаткування надто складне, воно розподіляється на п'ять категорій, кожній з яких властиві свої особливості оподаткування. Під одною назвою по суті справляються п'ять різних податків.

В Нідерландах прибутковий податок на доходи фізичних осіб є основним податком, який стягується з усіх видів доходів громадян, платники податку поділяються на три категорії, кожна категорія має також свої особливості сплати.

Базою прибуткового податку на доходи фізичних осіб в Німеччині є сукупний дохід фізичної особи. Податок сплачується на основі декларації або стягується безпосередньо з джерела доходу. Так, податок із заробітку найманих працівників утримується роботодавцем. В основу оподаткування покладено принцип рівного податку на рівний дохід незалежно від його джерела. Усі, хто отримує доходи з декількох джерел, подають податкову декларацію.

Майже у всіх країнах світу вважається наявністю власного житла важливою частиною загальнодержавного доходу, через те, що нерухомість важко приховати, отже її оподаткування є ефективним. Податок на нерухомість виступає одним із основних джерел доходів бюджетів органів місцевого самоврядування. Зокрема, він забезпечує до 95% надходжень до місцевих бюджетів у Нідерландах, 81% — у Канаді, 52% — у Франції, від 10% до 70% — у США. З 2015 р. в Україні цей податок також відноситься до місцевих та має тенденцію до розширення його фіскальних можливостей.

Безумовно є податки, які застосовуються тільки в окремих країнах, зокрема в Японії окрім загальнодержав-

них і місцевих є федеральні податки. У Болгарії діє податок на приріст капіталу, що сплачується фізичними особами.

Але, податки, за рахунок яких поповнюються державні бюджети, майже в усіх країнах однакові, це саме ті податки, які ми оглядали. Базові ставки податків, що застосовуються в Україні, є лояльними, тобто не найвищими, це стосується усіх розглянутих податків. Понад 60% оглянутих країн застосовують ПДВ на ЛЗ, у більшості з них ставки податку на ЛЗ менші за базові.

Світовий банк та інші міжнародні організації регулярно аналізують ефективність податкових систем країн світу, таким дослідженням підлягає й Україна, що слугує стимулом для податківців.

Загальний підхід до оподаткування підприємницької діяльності відноситься й до фармацевтичних підприємств України. Фактично переважна частина пільг, які ще діяли до недавнього часу, втратили чинність, й фармацевтичні підприємства оподатковуються однаково з іншими суб'єктами господарської діяльності.

Відповідно до Конституції України (ст.1) Україна є соціальною правовою державою. Отже, її податкова система має відповідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ, із визначенням відповідно до цього рівня перерозподілу ВВП, який забезпечуватиме формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави та гарантій громадян на достатній життєвий рівень.

У цілому податкова система України адаптована до світових систем оподаткування за виключенням податків, які засновані на національних традиціях, побудові соціальних програм тощо.

Основним шляхом узгодження правових норм України з іншими державами, в тому числі й з питань оподаткування, є адаптація — процес розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження і застосування з метою поступового досягнення повної відповідності права України до міжнародного.



# Возвращение к референтному ценообразованию

Профильным министерством был разработан и опубликован для публичного обсуждения проект постановления КМУ «О референтном ценообразовании на лекарственные средства». Документ был разработан по поручению правительства. Так, в плане деятельности КМУ до 30.09.2016 г. планируется ввести новые принципы ценообразования, с целью снижения бюджетных расходов на тендерах до 30%.

Проект постановления КМУ предполагает, что с 01.08.2016 г. декларирование будет осуществляться по новой процедуре, а все задекларированные по ныне действующей процедуре оптово-отпускные цены должны быть передекларованы к 01.10.2016 г.

Предполагается, что Минздрав Украины должен создать постоянно действующую комиссию по регулированию цен на лекарственные средства, которая будет принимать решение относительно обоснованности уровня оптово-отпускной цены заявленного лекарственного средства и возможности внесения его в реестр оптово-отпускных цен. В состав комиссии будут входить также представители Минэкономразвития Украины, Минсоцполитики Украины и Минфина Украины.

Оптово-отпускные цены на оригинальные иностранные лекарственные средства предлагается определять по минимальному значению цены (не среднеарифметическому, как было раньше) в одной из референтных стран (страна первой регистрации, Болгария, Молдова, Польша, Словакия, Чехия, Латвия, Венгрия, Сербия). При этом, механизм декларирования цен на оригинальные отечественные препараты не предусмотрен.

Для генерических препаратов предусмотрены две возможные процедуры декларирования:

1. если в Украине задекларирована цена на референтное оригинальное лекарственное средство, то оптово-отпускная цена на генерический препарат должна быть меньше на 20%;
2. если цена на референтное оригинальное лекарственное средство в Украине не задекларирована, то заявленная к декларированию цена:
  - должна быть меньше на 10% от задекларированной цены предварительно зарегистрированного референтного генерического препарата
  - или
  - должна быть на 20% меньше цены референтного оригинального препарата, исходя из минимального уровня в одной из референтных стран.

В пакет необходимых для подачи документов включены декларация, справка об уровне цен и доверенность. Для иностранных производителей валютой декларирова-

ния оставлена гривня. Срок рассмотрения документов Министерством составляет 25 рабочих дней.

При этом возникает ряд вопросов, в частности:

- как будет определяться референтный генерический препарат;
- идет ли в данном случае речь о генерическом препарате, по сравнению с которым проводилась биоэквивалентность при государственной регистрации;
- чем необходимо подтверждать то, с каким именно препаратом сравнивается цена;
- при декларировании цены на генерик, учитывая цену другого референтного генерика, получается, что цена на первый должна быть ниже цены на последний.

Из действующего на сегодня порядка декларирования оптово-отпускных цен оставлена норма относительно автоматической коррекции МЗ уровня задекларированных цен, в случае колебания курса валют. Пока данное положение не может быть реализовано, поскольку порядок проведения такой корректировки не установлен.

В соответствии с действующим постановлением КМУ от 2 июля 2014 г. № 240, оптово-отпускные цены на лекарственные средства, закупаемые по процедуре международных закупок (централизованные закупки), не подлежат обязательному декларированию. В то же время, в разработанном Минздравом проекте нового порядка декларирования такое исключение отсутствует.

В случае утверждения Правительством разработанного проекта постановления, профильному министерству необходимо будет принять ряд приказов:

- об утверждении Порядка расчета оптово-отпускной цены на лекарственное средство (совместно с Минэкономразвития Украины);
- об утверждении Положения о постоянно действующей комиссии (совместно с вышеперечисленными тремя министерствами);
- о внесении изменений в Положение о реестре оптово-отпускных цен на лекарственные средства.

Среди прочего, этими или отдельными приказами необходимо будет утвердить форму декларации, форму справки, в которую вносится информация об уровнях цен и источники данных по уровню цен в референтных странах.

Внимания заслуживает также тот факт, что проектом постановления не предусматривается процедура декларирования оптово-отпускных цен на медицинские изделия.

Поскольку разработан порядок декларирования оптово-отпускных цен требует уточнения некоторых механизмов, то выражаем надежду, что уже в ближайшее время представители фармацевтической общественности смогут принять участие в доработке указанного проекта.