

УДК 346.3:339.338:615.2/3:336.22(477)

М. Остап'юк,

здобувач кафедри господарського права і процесу
Національного університету «Одеська юридична академія»,
головний спеціаліст відділу юридичної експертизи нормативно-правових актів
Юридичного управління МОЗ України

ВПЛИВ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ПОСТАЧАННЯ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ ТА МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ НА ДЕРЖАВНІ ЗАКУПІВЛІ

У зв'язку з прийняттям Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27 березня 2014 року [1] з 1 квітня 2014 року запроваджено оподаткування операцій із постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів (далі – ЛЗ) і медичних виробів (далі – МВ) за ставкою 7%. Відповідно, рівень цін на ці товари підвищився.

Усе це викликало обурення й численну критику як із боку громадськості, так і з боку суб'єктів господарювання, які займаються виробництвом і реалізацією ЛЗ та МВ. З огляду на те, що державні закупівлі ЛЗ та МВ виступають одним із засобів забезпечення потреб населення в необхідних медичних товарах, дослідження впливу запровадження оподаткування операцій із постачання лікарських засобів і медичних виробів на державні закупівлі є актуальним та своєчасним.

Дослідження питання щодо впливу оподаткування операцій із постачання ЛЗ та МВ на державні закупівлі зазначених товарів науковцями не проводилися.

Теоретичне обґрунтування й реалізація соціально-економічних принципів ціноутворення на лікарські засоби в Україні було здійснено К.Л. Косяченком [2, с. 1]. Окремі питання дослідження впливу оподаткування на рівень цін основних лікарських засобів висвітлено в праці А.С. Немченко [3, с. 887].

Метою статті є дослідження впливу оподаткування операцій із постачання ЛЗ і МВ на державні закупівлі зазначених товарів та надання пропозицій щодо вдосконалення законодавства в цій сфері. Для досягнення вказаної мети визначено такі завдання: проаналізувати законодавство України у сфері державних закупівель та у сфері оподаткування операцій із постачання ЛЗ і МВ, дослідити погляди науковців щодо пільгового оподаткування операцій із постачання ЛЗ і МВ, виявити й охарактеризувати вплив оподаткування операцій із постачання ЛЗ і МВ на державні закупівлі та надати рекомендації щодо вдосконалення законодавства.

Невід'ємною складовою права громадян України на безоплатну медичну допомогу є належне забезпечення ЛЗ та МВ закладів охорони здоров'я. Одним із засобів забезпечення потреби закладів охорони здоров'я в ЛЗ та МВ є державні закупівлі останніх.

Рівень цін, за якими закуповуються ЛЗ і МВ в результаті проведення торгів, завжди перебуває під пильною увагою громадськості, засобів масової інформації та контролюючих органів. Це й не дивно, адже чим нижчою є ціна найбільш економічно вигідної пропозиції конкурсних торгів учасника, тим більшою є економія бюджетних коштів, виділених на державні закупівлі у сфері охорони здоров'я. Що в подальшому, зрозуміло, дозволить провести додаткові закупівлі необхідних медичних товарів.

переваг платнику податків, зрозумілою стає також позиція держави щодо скасування режиму звільнення від оподаткування операцій із постачання ЛЗ та МВ, дозволених для виробництва й застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (у тому числі й тих, які реалізуються аптечними закладами), а також МВ за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

Однак, як показала ситуація, що склалася із цінами на медичну продукцію у зв'язку з уведенням податку на додану вартість, скасування пільгового режиму оподаткування операцій із постачання таких товарів відіграє соціальну роль у державі. Адже в результаті підвищення цін на ЛЗ та МВ постраждали насамперед незахищені верстви населення.

Тому погоджувемось із думкою Н.Г. Полякової щодо того, що одним із критеріїв оцінки ефективності податкових пільг є соціальний: податкова пільга повинна сприяти створенню належних умов життєдіяльності суспільства, забезпеченню інтересів незахищених верств населення [8, с. 10].

Державні закупівлі, у тому числі державні закупівлі медичних товарів, здійснюються за рахунок державних коштів. За змістом підпункту 4 частини 1 статті 1 Закону України «Про здійснення державних закупівель» [12] державні кошти – це, зокрема, кошти Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

Суми коштів, які передбачені в Державному бюджеті України й місцевих бюджетах для забезпечення медичних заходів, окремих державних програм і комплексних заходів програмного характеру на 2014 рік, сформовані на основі минулорічних показників рівнів цін на ЛЗ та МВ. А тому очевидно, що у зв'язку з нарахуванням ставки податку на додану вартість у розмірі 7% до ціни ЛЗ та МВ держава зможе закупити зазначені медичні товари в меншій кількості, ніж та, яка планувалася, що, відповідно, тягне зменшення забезпе-

чення потреби населення в медичній продукції.

Таким чином, скасування пільгового режиму оподаткування операцій із постачання ЛЗ та МВ призведе до зменшення обсягів державних закупівель останніх у цьому році і, відповідно, до зменшення забезпечення потреб населення в них.

Водночас вплив оподаткування операцій із постачання ЛЗ та МВ на державні закупівлі показав, що запровадження такого оподаткування впливає не лише на ціни та обсяги державних закупівель, які проводяться в цьому році, а й на ціни та обсяги державних закупівель тих ЛЗ і МВ, закупівля яких здійснювалася в період дії пільгового режиму, тобто до 1 квітня 2014 року.

Відповідно до листа Міністерства доходів і зборів України від 4 квітня 2014 року № 7860/99-99-04-02-17 [13] придбані до 1 квітня 2014 року лікарські засоби й вироби медичного призначення реалізуються із застосуванням ставки 7%, незалежно від того, що їх придбання здійснювалося в умовах дії пільгового режиму оподаткування. При цьому згідно з підпунктом 194.1.1 пункту 194.1 статті 194 розділу V ПК України податок визначається в розмірі 7% бази оподаткування та додається до ціни лікарського засобу або виробу медичного призначення.

Тому поставка ЛЗ та МВ на виконання договорів/додаткових угод про державні закупівлі лікарських засобів і медичних виробів, які закуплені за результатами державних закупівель в умовах дії пільгового режиму, з 1 квітня 2014 року здійснюється за цінами з урахуванням податку на додану вартість. Тобто до ціни ЛЗ та МВ додається податок на додану вартість у розмірі 7% бази оподаткування.

Зазначене не узгоджується з позицією Конституційного Суду України, який у Рішенні від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99 у справі № 1-7/99 за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини 1 статті



58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) (далі – Рішення КСУ) зазначив, що дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності та припиняється зі втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце [14].

За змістом частини 2 статті 150 Конституції України Конституційний Суд України ухвалює рішення, які є обов'язковими до виконання на території України, остаточними та не можуть бути оскаржені [15].

Таким чином, до операцій із постачання ЛЗ та МВ, які були закуплені за результатами державних закупівель у період дії пільгового режиму оподаткування, тобто до 1 квітня 2014 року, застосовуються ті нормативно-правові акти, у період дії яких їх було закуплено.

З огляду на зазначене доцільно внести зміни до ПК України, звільнивши від оподаткування операції з постачання ЛЗ та МВ, які здійснюються на виконання договорів про державні закупівлі, укладених до 1 квітня 2014 року.

Необхідність внесення таких змін до законодавства зумовлюється не лише неузгодженістю позиції Міністерства доходів і зборів України, викладеної в листі від 4 квітня 2014 року № 7860/99-99-04-02-17 [13], з Рішенням КСУ [14], а й ситуацією, яка склалася на практиці.

У зв'язку з оподаткуванням операцій із постачання ЛЗ та МВ, закуплених у період дії пільгового режиму оподаткування останніх, поставка ЛЗ та МВ на виконання договорів про закупівлю, як уже зазначалося, здійснюється за цінами з нарахуванням ПДВ.

Відтак склалася ситуація, коли замовники закупили певну кількість ЛЗ та МВ за ціною без ПДВ, відповідно, сума закупівлі в договорі/додатковій угоді визначена без ПДВ, а постачаль-

ники на момент виконання своїх зобов'язань за договорами/додатковими угодами поставляють таку ж кількість товару за такою ж ціною, тільки з урахуванням ПДВ, відповідно, сума договору/додаткової угоди збільшується. Усе це викликає необхідність внесення відповідних змін до договорів.

Однак статтею 40 Закону України «Про здійснення державних закупівель» передбачено вичерпний перелік випадків, за наявності яких можна змінювати умови договору про закупівлю.

Зміни умов договору в бік збільшення суми договору Законом України «Про здійснення державних закупівель» не передбачено. Відповідно, така обмеженість зазначеним законом дій замовників не дозволяє останнім внести зміни до договорів про державні закупівлі та прийняти певну кількість медичних товарів за більшою сумою, ніж було закуплено, з огляду на нарахування ПДВ. З іншого боку, невнесення відповідних змін до договорів угод про закупівлю ЛЗ та МВ, поставка за якими здійснюється станом на сьогодні, призведе до незабезпечення хворих у відповідній медичній продукції.

Слід зазначити, що пункт 1 частини 5 статті 40 Закону України «Про здійснення державних закупівель» дозволяє змінювати умови договору про закупівлю у випадку зменшення обсягів закупівлі, зокрема з урахуванням фактичного обсягу витрат замовника. Тому замовники, з метою уникнення зриву поставок ЛЗ та МВ, мають право зменшувати кількість закупленого товару до суми, яка не буде перевищувати суму договору.

Однак, незважаючи на зазначене вище, ситуація, що склалася, у будь-якому випадку призводить до зменшення обсягів закупівлі ЛЗ та МВ, не враховуючи навіть того, що останні було придбано в період дії пільгового режиму оподаткування.

Усе це свідчить про необхідність врегулювання на законодавчому рівні питання про оподаткування операцій із постачання ЛЗ і МВ, які здійснюються



на виконання договорів про державні закупівлі, укладених до 1 квітня 2014 року.

Таким чином, за результатами дослідження встановлено, що вплив запровадження оподаткування операцій із постачання ЛЗ та МВ на державні закупівлі проявляється в підвищенні цін на ЛЗ і МВ, що є предметом державних закупівель, та на зменшення обсягів державних закупівель ЛЗ і МВ.

З метою врегулювання ситуації, що склалася у зв'язку з виконанням договорів про закупівлю, укладених до 1 квітня 2014 року, пропонуємо внести зміни до абзацу першого підпункту «в» пункту 193.1 статті 193 ПК України, який передбачає ставку податку 7% за операціями з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України, виклавши його в такій редакції: «в) 7 відсотків за операціями з: постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва й застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України, крім тих, операції з постачання яких здійснюються на виконання договорів про державні закупівлі, укладених до 1 квітня 2014 року».

Внесення таких змін до Податкового кодексу України дозволить вирішити питання щодо поставки ЛЗ та МВ за договорами про закупівлю, укладеними до 1 квітня 2014 року, у тій кількості та за тими цінами, за якими останні було закуплено.

Слід зазначити, що оподаткування операцій із постачання ЛЗ та МВ на державні закупівлі не обмежується лише впливом щодо підвищення цін на зазначені медичні товари, що є предметом державних закупівель, та на зменшення обсягів державних закупівель останніх. Запровадження цього виду

оподаткування відіграє суттєву роль під час формування ціни на ЛЗ і МВ як предмети державних закупівель та, відповідно, на визначення очікуваної вартості державних закупівель, що може стати предметом подальших наукових досліджень.

Ключові слова: лікарські засоби, медичні вироби, державні закупівлі, оподаткування, оподаткування операцій із постачання лікарських засобів та медичних виробів.

Статтю присвячено дослідженню впливу оподаткування операцій із постачання лікарських засобів та медичних виробів на державні закупівлі цих товарів, запровадженого з 1 квітня 2014 року, та надання пропозицій щодо вдосконалення законодавства в цій сфері.

Стаття посвячена дослідженню впливу налогообложення операцій по поставке лекарственных средств и медицинских изделий на государственные закупки таких товаров, внедренного с 1 апреля 2014 года, и предоставления предложений относительно совершенствования законодательства в этой сфере.

The article is devoted research of influence of taxation of operations from the supply of medications and medical wares on the public procurement of these commodities, inculcated from the first of April 2014 and grant of suggestions is in relation to perfection of legislation in this sphere.

Література

1. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон України від 27 березня 2014 року № 1166-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 20–21. – Ст. 745.
2. Косяченко К.Л. Теоретичне обґрунтування та реалізація соціально-економічних принципів ціноутворення на лікарські засоби в Україні : автореф. дис. ... докт. фармацевт. наук : спец. 15.00.01 / К.Л. Косяченко ; Нац. фармацевт. ун-т. – Х., 2012. – 43 с.



3. Немченко А.С. Дослідження впливу оподаткування на рівень цін основних лікарських засобів / А.С. Немченко, І.В. Кубарева // *Досягнення та перспективи розвитку фармацевтичної галузі України : матер. VI Нац. з'їзду фармацевтів України* : матер. VI Нац. з'їзду фармацевтів України. – Х. : Вид-во НФаУ, 2005. – С. 887.
4. Положення про Державний реєстр лікарських засобів : затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 31 березня 2004 року № 411 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
5. Про затвердження переліку медичних виробів, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України яких підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 7 відсотків : Постанова Кабінету Міністрів України від 23 квітня 2014 року № 118 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // *Відомості Верховної Ради України*. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
7. Свердан М.М. Пільгове оподаткування в Україні / М.М. Свердан // *Теорії мікро-, макроекономіки*. – К., 2003. – Вип. 13. – С. 184–190.
8. Полякова Н.Г. Податкові пільги як засіб державного регулювання господарської діяльності : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 / Н.Г. Полякова ; Ін-т екон.-прав. досліджень НАН України. – Донецьк, 2013. – 18 с.
9. Нікітенко Д.В. Податкове стимулювання малого та середнього підприємництва / Д.В. Нікітенко // *Фінанси України*. – 2005. – № 3. – С. 48–56.
10. Корнус В.Г. Пільги з податку на додану вартість та нерівномірність податкового навантаження / В.Г. Корнус // *Фінанси України*. – 2004. – № 11. – С. 20–25.
11. Шило Ж.С. Пільгове оподаткування: за і проти / Ж.С. Шило // *Вісник. Серія «Економіка»* – Рівне, 2006. – С. 203–208.
12. Про здійснення державних закупівель : Закон України від 10 квітня 2014 року № 1197-VII // *Відомості Верховної Ради України*. – 2014. – № 24. – Ст. 883.
13. Про податок на додану вартість : лист Міністерства доходів і зборів України від 4 квітня 2014 року № 7860/99-99-04-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>.
14. У справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини 1 статті 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) : Рішення Конституційного Суду України від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99 // *Офіційний вісник України*. – 1999. – № 7. – Ст. 255.
15. Конституція України від 28 червня 1996 року // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. – № 30. – Ст. 141.