

УДК 338.5

DOI: <https://doi.org/10.32782/business-navigator.75-46>**Пестовська З.С.**кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту
*Університет імені Альфреда Нобеля***Тарасова Ю.В.**здобувач вищої освіти
*Університет імені Альфреда Нобеля***Pestovska Zoia**PhD in Economics, Docent,
Associate Professor at the Department of Management
*Alfred Nobel University***Tarasova Yulia**Higher Education Applicant
Alfred Nobel University

ОСОБЛИВОСТІ ВПЛИВУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ НА ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ГАЛУЗІ

SPECIFICS OF THE IMPACT OF INDIRECT TAXATION ON THE FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITIES OF A PHARMACEUTICAL ENTERPRISE

У статті висвітлено значення непрямого оподаткування як для наповнення державного бюджету, так і для податкового планування суб'єктів господарювання. Встановлено, що складною задачею для підприємств фармацевтичної галузі є прогнозування попиту на товар, оскільки створюються нові ліки, змінюються підходи до лікування, більшість товарів аптек не мають щоденного попиту, але повинні бути в асортименті. Для ефективного функціонування підприємствам необхідно аналізувати податкове навантаження. Для оптимізації фінансового стану підприємствам важливим фактором є оптимізація закупівлі, організація відтоку товару та прогнозування сплати ПДВ. Запропоновано удосконалення підходів до використання особливостей оподаткування ПДВ товарів аптечного асортименту на прикладі фармацевтичного дистриб'ютора з метою оптимізації графіку закупівель, тенденцій продажів та сплати непрямих податків.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкове навантаження, підприємства фармацевтичної галузі, податкове планування, непряме оподаткування.

Indirect taxes are one of the sources of state budget revenues. Value added tax is the basis of modern taxation systems around the world, including the EU and the UK. Since VAT is probably the most cost-effective way for countries to generate significant tax revenues, the issues of its calculation, collection, refund, and administration remain up-to-date and relevant. The pharmaceutical industry is one of the most difficult to forecast demand for goods, as new medicines are constantly being registered and launched, methods and approaches to treating diseases are changing, and the size and structure of the population is changing. Procurement of pharmacy goods always involves significant costs. Most pharmacy products are not in daily demand, but must be available to meet the needs of patients at any time. Ensuring access to medicines for citizens is an important function of a modern rule-of-law democratic state and a key element of social policy. One of the methods to facilitate access to medicines is to reduce their price, provide benefits, and partially or fully fund them by the state, especially for life-saving medicines. In most countries, there is a practice of mixed pricing for medicines. This paper focuses on optimizing the procurement schedule, analyzing trends in drug sales and indirect taxation by pharmaceutical companies. The article highlights the importance of indirect taxation for both state budget revenues and tax planning of business entities in Ukraine and European countries. To operate effectively, enterprises need to analyze the tax burden. Tax planning is a complex process based on a systematic approach to tax management using various economic and financial methods. The tax management system should be based on three subsystems: tax planning, tax regulation and tax control. In order to optimize the financial position of an enterprise, an important factor is the optimization of procurement, organiza-

tion of the outflow of goods and forecasting of VAT payment. The article proposes to improve approaches to the use of VAT peculiarities of pharmacy goods on the example of a pharmaceutical distributor with a view to optimizing the procurement schedule, sales trends and payment of indirect taxes.

Key words: value added tax, tax burden, pharmaceutical companies, tax planning, indirect taxation.

Постановка проблеми. Непрямі податки, а саме податок на додану вартість, є одним з джерел наповнення державного бюджету та дотримання податкової дисципліни (зокрема, зобов'язання здійснювати господарські операції через реєстратори розрахункових операцій, запровадження правил щодо контрольованих іноземних компаній тощо). Податок на додану вартість (ПДВ) став нарижним каменем сучасних структур оподаткування в усьому світі, включаючи ЄС і Великобританію. ПДВ, запроваджений для отримання прибутку та оптимізації систем оподаткування, зазнав значних трансформацій з моменту свого створення. Оскільки ПДВ є, можливо, найбільш економічно ефективним способом, за допомогою якого країни можуть отримати значні податкові надходження, питання його нарахування, стягнення, відшкодування, адміністрування не втрачають своєї актуальності.

Закупівлі товарів аптечного асортименту завжди пов'язані з значними витратами. Більшість товарів аптечного асортименту не користуються щоденним попитом, але мають бути в асортименті для задоволення потреби в лікуванні пацієнтів у будь-який момент. Фармацевтична галузь належить до однієї з найскладніших в прогнозуванні попиту на товар, так як постійно реєструються та виходять нові лікарські засоби, змінюються методи та підходи до лікування хвороб, змінюється чисельність та структура населення. Також важко спиратись на тенденції попередніх періодів, так як сезонність постійно змінюється. Забезпечення доступу громадян до медичних препаратів є важливою функцією сучасної правої демократичної держави і ключовим елементом соціальної політики. Один з методів полегшення доступу до ліків – зниження їх ціни, надання пільг, часткове або повне фінансування державою, особливо для життєво важливих препаратів. У більшості країн існує практика змішаного ціноутворення на ліки: немає країн з абсолютно вільними або абсолютно регульованими цінами. У США, Німеччині, Великобританії, Швеції та Данії відіграє важливу роль вільне ціноутворення, де ціна визначається відповідно до попиту та пропозиції. У Франції, Іспанії, Бельгії, Японії, Китаї та Індії існує більш жорстке державне регулювання та контроль за цінами. У країнах з переважною роллю державного регулювання фармацевтичного ринку вільне ціноутворення існує на препаратах, які не підпадають під державні соціальні програми або не передбачають особливих пільг чи відшкодування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням нарахування, стягнення, відшкодування, адміністрування ПДВ приділяли увагу безліч вітчизняних і зарубіжних авторів, зокрема: тематиці історії розвитку податку на додану вартість в Україні присвятили свої дослідження Васильчук В., Шаповал Т., Маршалок Т., Матвієнко М., Андрієнко Д., Задорожня Л.; переваг та недоліків непрямого оподаткування аналізували Когут М., Івашків Т., Петрина М., Кушлик О., Вербовська Л., Товкун Л., Проць Н., Матвійчук Н., James K., Betliy O., Dzhucci R., Kirchner R.; розглядали

податок на додану вартість у системах ціноутворення й оподаткування Синчак В., Самарічева Т., Білобровенко Т.; є автори робіт в сфері аналізу особливостей оподаткування ПДВ товарів аптечного асортименту у світі та Україні, регулювання цін на лікарські засоби – Немченко А., Назаркіна В., Міщенко В., Винник О., Гішян Ш., Н. М. Кисіль; а також в сфері оптимізації податкового планування на підприємствах України – Лагодієнко Н., Костенко Т., Рудиченко М., Самусевич Я., Височина А., але при всій повазі до шановних авторів, слід констатувати, що роль непрямого оподаткування у фінансово-господарській діяльності, і зокрема, податковому плануванні, підприємств фармацевтичної галузі розкрита ще не повною мірою.

Формулювання завдання дослідження. З огляду на вищесказане, мета роботи полягає в оптимізації графіку закупівель, аналізі тенденцій продажів та сплати непрямих податків підприємствами фармацевтичної галузі.

Поставлена мета зумовила необхідність вирішення наступних завдань:

- критично проаналізувати особливості оподаткування товарів аптечного асортименту;
- визначити особливості ціноутворення на фармацевтичному ринку та оцінити ефективність державного регулювання цін на лікарські засоби;
- надати рекомендації з оптимізації оподаткування на основі взаємодії показників купівлі товарів та сплатою непрямих податків ТОВ «ФІТО-ЛЕК».

Виклад основного матеріалу дослідження. Прямі методи регулювання цін на ліки включають законодавче регулювання цін, нормативи, накази, розпорядження, квоти, ліцензії, тендери, державні замовлення та ліміти. Непрямі методи включають застосування інструментів фіскальної, бюджетної, грошово-кредитної, інвестиційної, амортизаційної, інноваційної та інших політик для створення економічного середовища, яке сприяє діяльності економічних суб'єктів у потрібному напрямку [1].

Відповідно до Закону України «Про ціни та ціноутворення», ціни поділяються на вільні та державні регульовані. Вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання. Водночас ціни на лікарські засоби, які закуповуються за бюджетні кошти, враховуючи специфіку цього товару, досить суттєво регулюються як в Україні, так і в країнах Європейського Союзу [2].

При встановленні ціни на лікарські засоби потрібно враховувати такі фактори: до якої категорії належить товар; тип ціноутворення: вільна націнка, регульована націнка, референтна ціна; тип клієнта, який закуповує товар; коефіцієнт ліквідності ціни; калькуляцію; ринкову пропозицію; цикл поставок; товарний залишок;

В залежності від того, до якої категорії належать товари аптечного асортименту, вони оподатковуються за двома ставками ПДВ: 7% ставка ПДВ застосовується до лікарських засобів та виробів медичного призначення; 20% ставка ПДВ застосовується до супутніх товарів та БАДів.

На рис. 1, 2, 3 зображено структурно-логічну схему формування цін реалізації товарів з урахуванням непрямих податків. Слід звернути увагу, що є особливості у визначенні бази (об'єкта) для обчислення окремих видів непрямих податків залежно від сфери діяльності, умов придбання товарів.

Згідно з Директивою Ради Європи 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. «Про спільну систему податку на додану вартість» всі країни Євросоюзу запроваджують ПДВ, але рівень % ставки визначається кожною країною окремо (табл. 1).

Згідно Директиви Ради Європи до товарів і послуг, які можуть обкладатися ПДВ зі зниженою ставкою відносяться: фармацевтична продукція, яка застосовується для профілактики й лікування захворювань, а також для контрацепції, реалізації санітарних заходів, у ветеринарних цілях; медичне обладнання, яке використовується для полегшення або лікування інвалідності, для виключно особистого використання інвалідами, а також послуги, пов'язані з ремонтом цього обладнання [7].

Рівень стандартної ставки ПДВ варіює від 1,7% у Люксембурзі до 27% в Угорщині. За результатами аналізу можна умовно поділити країни на 3 групи. До першої групи відносяться країни, що застосовують стандартну ставку ПДВ для лікарських засобів (далі – ЛЗ) (Норвегія, Данія, Ісландія, Німеччина, Болгарія). До другої, найбільш чисельної групи відносять більше 20 країн Європейського регіону ВООЗ (Угорщина, Фінляндія, Греція, Польща, Італія, Словенія, Латвія, Чехія, Нідерланди, Іспанія, Австрія, Словаччина, Туреччина, Швейцарія), що використовують знижену ставку для ЛЗ (при цьому ставка може бути від 1% у

Люксембурзі до 12% в Латвії). У третій групі країн, таких як Хорватія, Франція, Великобританія, Швеція, Литва та Румунія, використовується диференційована ставка ПДВ на рецептурні та безрецептурні ЛЗ (over-the-counter, OTC). Варто зауважити, що у більшості країн ЄС взагалі відсутня практика регулювання цін на безрецептурні ЛЗ [8]. У Великій Британії безрецептурні лікарські засоби (OTC) відпускаються за 20% ставкою ПДВ, а рецептурні лікарські засоби (RX), які додатково реєструються фармацевтами відпускаються з 0% ставкою ПДВ [9]. Стандартна ставка ПДВ у Франції становить 20%. Основні пільгові ставки становлять 5,5% і 10%. Існують інші спеціальні знижені рейтинги, наприклад 2,1% для товарів з аптек або деяких газет або 13% для продажів на острові Корсика. Французькі правила ПДВ базуються на нормах, розроблених ЄС, засновником якого є Франція. Стандартна ставка ПДВ у Франції зараз становить 20%. Як держава-член ЄС Франція зобов'язана імплементувати Директиви щодо ПДВ, які містять вказівки щодо ПДВ [3].

Оптова і роздрібна торгівля лікарськими засобами повинні здійснюватися лише при наявності ліцензії відповідно ст. 19 Закону України «Про лікарські засоби» [10]. Податковий облік в аптечному бізнесі має певні особливості. Зокрема, в обліку з ПДВ потрібно врахувати особливості застосування 7% ставки ПДВ, звільнення від ПДВ деяких операцій і специфіку продажу ліків за програмою «Доступні ліки».

Відповідно до Закону № 2245-VIII від 07.12.2017, 7% ставку ПДВ встановлюють від бази оподаткування на операції з: постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських

Відпускна ціна продукції з акцизним податком (за потреби) і ПДВ включно			
Відпускна ціна продукції з акцизним податком (за потреби) включно			ПДВ
Ціна виробника продукції		Акцизний податок	
Собівартість	Прибуток		

Рис. 1. Схема формування цін реалізації товарів з урахуванням непрямих податків підприємствами – виробниками продукції

Джерело: сформовано авторами

Ціна реалізації товару споживачу (роздрібна ціна)				Торгова націнка
Ціна придбання товару			Націнка посередника	
Відпускна ціна продукції виробником		ПДВ		
Ціна виробника продукції				
Собівартість	Прибуток	Акцизний податок		

Рис. 2. Схема формування цін реалізації товарів з урахуванням непрямих податків підприємствами, які реалізують товари, придбані у внутрішніх виробників

Джерело: сформовано авторами

Ціна реалізації товару споживачу (роздрібна ціна)				Торгова націнка
Загальна вартість (ціна) придбання товарів для імпортера			ПДВ	
Митна вартість товару	Витрати на транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи, страхування до перетину митного кордону			Акцизний податок
Договірна (контрактна) вартість товару			Сплата брокерських, агентських, комісійних винагород	Ввізне (імпортне) мито
			Оплата митних послуг	

Рис. 3. Схема формування цін реалізації товарів з урахуванням непрямих податків підприємствами, які реалізують імпортовані товари

Джерело: сформовано авторами

Порівняльна характеристика стандартної та зниженої ставок ПДВ в країнах Європи

Країна	Стандартна ставка ПДВ	Знижена ставка ПДВ	ПДВ на лікарські засоби
Австрія	20%	Австрія застосовує проміжну ставку ПДВ 13% до певних поставок, включаючи внутрішні авіаперельоти, тоді як знижена ставка ПДВ 10% застосовується до таких поставок, як оренда нерухомості.	10%
Бельгія	21%	У Бельгії застосовуються дві знижені ставки – «Перша знижена ставка» на рівні 6% і «Друга знижена ставка» на рівні 12%. Ці ставки застосовуються до обмеженого кола операцій.	6%
Болгарія	20%	Відповідно до статті 66а Закону про ПДВ знижена ставка ПДВ у Болгарії становить 9%.	20%
Велика Британія	20%	Стаття 29А та Додаток 7А Закону про ПДВ 1994 року визначають певні постачання, на які поширюється знижена ставка ПДВ 5%.	0% рецептурні препарати, 20% безрецептурні препарати
Греція	24%	Додаток III Кодексу ПДВ Греції визначає конкретні постачання товарів і послуг, які підлягають зниженій ставці податку на додану вартість. Стаття 21 цього ж кодексу визначає, що до цих поставок застосовуються пільгова ставка 13% і надпільгова ставка 6%.	6%
Данія	25%		25%
Естонія	20%	Відповідно до розділу 15 Закону Естонії про ПДВ існує дві знижені ставки податку на додану вартість – основна становить 9%, а друга – 5%.	9,0%
Ірландія	23%	В Ірландії розділ 46 Закону про ПДВ і Додаток 3 окреслюють три знижені ставки податку на додану вартість, які застосовуються до певних поставок. До них належать первинна знижена ставка 13,5%, вторинна знижена ставка 9% і третинна знижена ставка 4,8%.	13,5%
Ісландія	24%		24%
Іспанія	21%	Згідно зі статтею 91 Закону про ПДВ Іспанії, знижена ставка ПДВ у розмірі 10% надається для окремих сільськогосподарських товарів, тоді як суперзнижена ставка у розмірі 4% застосовується до таких товарів, як книги.	10,0%
Італія	22%	Італійська система податку на додану вартість включає три знижені ставки, які називаються «першою зниженою ставкою», «другою зниженою ставкою» та «надзниженою ставкою». Зокрема, ці ставки складають 10%, 5% і 4% відповідно.	10,0%
Кіпр	19%	Перша знижена ставка 9% і друга знижена ставка 5% викладені в статтях 18 і 18А Закону про ПДВ для певних товарів і послуг.	5,0%
Латвія	21%	Згідно зі статтею 42 латвійського Закону про ПДВ доступні дві різні знижені ставки податку на додану вартість, відомі як «Перша знижена ставка» та «Друга знижена ставка». Ці ставки становлять 12% і 5% відповідно, але застосовуються особливі умови та вимоги. Основні товари, такі як зареєстровані ліки та дитяче харчування, підпадають під першу знижену ставку, тоді як свіжі продукти, друковані матеріали, електронна література та публікації, як правило, підпадають під другу знижену ставку.	12,0%
Литва	21%	Стаття 19 Закону про ПДВ Литви визначає дві різні знижені ставки податку на додану вартість. «Перша знижена ставка», яка становить 9%, застосовується до конкретних товарів, таких як опалення житла та друковані видання. Водночас «Друга знижена ставка», яка становить 5%, поширюється на окремі товари та послуги, пов'язані з медициною та охороною здоров'я.	5% рецептурні препарати, 21% безрецептурні препарати
Люксембург	Починаючи з 01.01.2023 до 31.12.2023 стандартна ставка податку на додану вартість – 16% відповідно до статті 39 закону про ПДВ.	З 1 січня 2023 року до 31 грудня 2023 року стаття 39 Люксембурзького закону про ПДВ визначає, що застосовуватимуться різні ставки податку на додану вартість. Проміжна пільгова ставка ПДВ становить 13%, пільгова ставка – 7%, надпільгова ставка – 3%.	3%

(Закінчення таблиці 1)

Країна	Стандартна ставка ПДВ	Знижена ставка ПДВ	ПДВ на лікарські засоби
Мальта	18%	Відповідно до правил ПДВ, викладених у Восьмому додатку Закону про ПДВ Мальти, існують дві знижені ставки ПДВ; перший на 7%, а другий на 5%.	0%
Монако	20%	Статті 52-0-59 Податкового кодексу диктують застосування різних ставок ПДВ у Монако, зокрема проміжної ставки 10%, першої зниженої ставки 5,5% і другої зниженої ставки 2,1%.	2,1% рецептурні препарати, 10% безрецептурні препарати
Нідерланди	21%	Стаття 9 нідерландського Закону про ПДВ визначає певні постачання, які підпадають під знижену ставку ПДВ у 9%.	21%
Норвегія	25%		25%
Німеччина	19%	З 1 січня 2021 року §12 Закону про ПДВ Німеччини визначає знижену ставку податку на додану вартість у розмірі 7%.	19%
Польща	23%	Товари та послуги, що підпадають під певні категорії, підлягають першій зниженій ставці 8% і другій зниженій ставці 5%.	23%
Португалія	23%	Як зазначено в статті 18 Кодексу ПДВ Португалії, знижена ставка ПДВ 6% (5% на Мадейрі та 4% на Азорських островах) і проміжна ставка ПДВ 13% (12% на Мадейрі та 9% на Азорських островах) застосовні.	6%
Румунія	19%	У статті 291 Кодексу ПДВ Румунії визначено першу знижену ставку 9% і другу знижену ставку 5%.	9% рецептурні препарати, 19% безрецептурні препарати
Словакія	20%	Такі постачання, як основні продукти харчування та фармацевтичні продукти, мають право на знижену ставку ПДВ у розмірі 10% відповідно до Розділу 27, Додатку 7 та Додатку 7а Закону Словаччини про ПДВ.	10,0%
Словенія	22%	Відповідно до статті 41 Закону про ПДВ Словенії доступна перша знижена ставка 9,5% і друга знижена ставка 5%.	9,5%
Угорщина	27%	Різні постачання підлягають зниженій ставці ПДВ 5% і проміжній ставці ПДВ 18%, як передбачено статтею 82 Закону Угорщини про ПДВ	5%
Фінляндія	24%	У Фінляндії існує дві знижені ставки податку на додану вартість; перша пільгова ставка становить 14%, а друга пільгова ставка – 10%.	10%
Франція	20%	Стаття 278-0 bis Загального податкового кодексу та подальші положення окреслюють три різні ставки податку на додану вартість. Включено проміжну ставку 10%, первинну знижену ставку 5,5% і вторинну знижену ставку 2,1%.	2,1% рецептурні препарати, 7% безрецептурні препарати
Хорватія	25%	Хорватський закон про ПДВ передбачає першу знижену ставку 13% і другу знижену ставку 5%.	5% рецептурні препарати, 25% безрецептурні препарати
Чеська Республіка	21%	Стаття 47 Чеського закону про ПДВ передбачає дві знижені ставки податку на додану вартість – початкова становить 15%, а друга – 10%.	10%
Швеція	25%	Розділ 1 глави 7 Закону про ПДВ Швеції передбачає, що перша знижена ставка в 12% застосовується до поставок, які включають продукти харчування, тоді як друга знижена ставка в 6% застосовується до поставок, які включають книги та інші публікації.	0% рецептурні препарати, 25% безрецептурні препарати
Швейцарія	7,70%		2,50%

Джерело: сформовано на основі [3–6]

засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджуються документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні [11].

Проходячи шлях від виробника до пацієнта, лікарські засоби, медичні вироби, біологічно активні добавки оподатковуються податком на додану вартість на кожному етапі ланцюга поставок. Дотримання ланцюгу поставок регламентується комплексом належних фармацевтичних практик (стандартів) до яких відносять: належну виробничу практику (GMP), належну практику дистрибуції (GDP), належну фармацевтичну (аптечну) практику (GPP).

На фармацевтичному ринку України присутні товари як вітчизняного так і іноземного виробництва. В залежності від місця виробництва ПДВ на них буде сплачуватись в залежності від місця першої події. Податок на додану вартість сплачується відповідно до пп. 3.1.2 п. 3.1 ст. 3 Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 № 168/97-ВР за ставкою, чинною на день подання вантажно митної декларації. Ввізне мито до лікарських засобів та медичних виробів не застосовується відповідно до класифікації за кодами УКТ ЗЕД [12]. Податок на додану вартість нараховується та сплачується відповідно оптовими та дистриб'юторськими фармацевтичними при розмитненні товару до п.п. в) п. 185.1 ст. 185 ПКУ з урахуванням положень ст. 191 ПКУ. Ставки ПДВ застосовуються відповідно до ст. 193 ПКУ.

Оподаткування операцій в ланцюзі поставок між виробником та аптекою відбувається згідно п. 187.1 ст. 187 ПКУ. Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку. Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», незалежно від дати накладення електронного підпису.

Схема оплати ПДВ в ланцюзі поставок лікарських засобів виробник – дистриб'ютор – аптека має наступний вигляд:

– Виробник виписує податкову накладну на товар на суму 107 грн (у т.ч. ПДВ) за ціною вже закладений податковий кредит (вхідний ПДВ) – 7 грн. Вартість товару без ПДВ – 100 грн.

– Дистриб'ютор виписує податкову накладну формуючи ціну для реалізації аптеці: націнка 10%, ціна реалізації без ПДВ $100 \times 1,1 = 110$ грн + 7% ПДВ. Ціна реалізації з ПДВ $110 \times 1,07 = 117,7$ грн податковий кредит (вхідний ПДВ) – 7 грн. Податкове зобов'язання (вихідний ПДВ) – сума, яку дистриб'ютор нарахував на свою ціну товару при його реалізації – 7,7 грн ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету $7,7 - 7 = 0,70$ грн.

– Аптека отримує податкову накладну і формує формування роздрібну ціну для кінцевого споживача: націнка 10%. Ціна реалізації без ПДВ $110 \times 1,1 = 121$ грн. Ціна реалізації з ПДВ $121 \times 1,07 = 129,47$ грн податковий кредит (вхідний ПДВ) – 7,7 грн. Податкове зобов'язання (вихідний ПДВ) – сума, яку аптека нарахувала на свою ціну товару на момент його реалізації, – 8,47 грн ПДВ, який повинна сплатити аптека до бюджету $8,47 - 7,7 = 0,77$ грн.

Фармацевтична галузь є частиною системи охорони здоров'я, а фармацевтичні дистриб'ютори є невід'ємною складовою фармацевтичної галузі. Компанія «Фіто-Лек» є серед ключових учасників фармацевтичного ринку України, таких як ПРАТ «ФФ «Дарниця», ТОВ «ФК «Здоров'я», ПАТ «Фармак», ТОВ «Фалбі», які застосовують різні елементи та принципи логістичного фармацевтичного менеджменту. Метою логістичної діяльності фармацевтичного підприємства є забезпечення споживачів необхідними лікарськими засобами у відповідній кількості, якості, часі та місці, за доступними цінами, з урахуванням персоналізації кожного клієнта [13]. Аптечні склади ТОВ «Фіто-Лек» працюють за вимогами стандартів належної практики дистрибуції (Good Distribution Practice – GDP) та належної практики зберігання (Good Storage Practice – GSP), що підтверджено сертифікатом GDP, отриманим компанією у 2013 р. Це підтверджує прагнення компанії до підтримки високих стандартів якості послуг на всіх етапах діяльності. Аналіз діяльності ТОВ «Фіто-Лек» показав, що підприємство є прибутковим, прибуток в 2023 році становить 56055,2 тис. грн, що на 3867,8 тис. грн більше минулорічного показника.

Асортимент компанії «Фіто-Лек» налічує понад 7500 найменувань 350 вітчизняних та зарубіжних виробників. Компанія володіє власними брендами, такими як «Фітосед», «Фітодент», «Утрін», «Клімапін», які посідають топові позиції у своїх сегментах. Партнерами компанії є понад 160 вітчизняних та зарубіжних постачальників лікарських засобів, виробів медичного призначення, БАД, косметики та інших товарів.

Податки є ключовою умовою для існування держави та функціонування підприємств. В Україні немає законодавчо закріплених термінів «податкове навантаження» або «податковий тягар». На мікрорівні під податковим навантаженням розуміють вартісний вираз усієї сукупності податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів, які повинно сплачувати підприємство згідно з чинним податковим законодавством країни.

Розрахунок податкового навантаження може проводитись на різних економічних рівнях: для групи країн; для окремої держави; для окремих регіонів; за галузями економіки; за групами схожих підприємств; за окремими суб'єктами господарювання; за фізичними особами тощо.

Для ефективного функціонування підприємствам необхідно аналізувати податкове навантаження та враховувати коефіцієнти оподаткування для законного покращення фінансових показників своєї діяльності. Аналізуючи податкове навантаження, підприємство раціоналізує структуру податкових виплат та зменшує податковий тиск.

Податкове навантаження займає вагомий частку у витратах підприємства, безпосередньо впливаючи на використання фінансових ресурсів та рентабельність власного капіталу. Показник податкового тягаря або податкового навантаження вказує на ефективність податкової системи країни, яка має збирати не більше однієї третини доходів від платника податків. Застосовуючи концепції податкового планування, підприємство може оптимізувати свої виплати та ефективніше управляти фінансовими потоками.

Розглянемо етапи аналізу податкового навантаження суб'єкта господарювання (табл. 2).

Далі розглянемо варіанти обрахунку коефіцієнту оподаткування доходів суб'єкта господарювання (табл. 3).

Істотним чинником, здатним впливати на рівень податкового навантаження, виступає ПДВ. На основі діяльності підприємства ТОВ «ФІТО-ЛЕК» за період 2023 року, застосовуючи метод аналізу групування податків, сплачуваних підприємством за джерелами сплати та враховуючи динаміку росту суми сплачуваного податку, отримано такі результати.

На основі аналізу первинної інформації від підприємства сформовано наступні результати до сплати ПДВ, не враховуючи податкового кредиту (табл. 4).

Для успішного ведення бізнесу кожне підприємство повинно уважно вивчати процес організації оподаткування. Це дозволяє значно зменшити платежі до бюджету та позабюджетні фонди за допомогою правових та легальних методів. Якщо компанія не буде оптимізувати свої податкові виплати, це може призвести до зменшення прибутку та навіть до банкрутства.

Запаси фармацевтичної організації формують: лікарські засоби, вироби медичного призначення та медичне обладнання [14].

Для оптимізації фінансового стану підприємства важливим фактором є оптимізація закупівлі, організація відтоку товару та прогнозування сплати ПДВ.

Таблиця 2

Основні етапи аналізу податкового навантаження підприємства

Етап	Характеристика	Механізм розрахунку
1	Аналіз податкового навантаження підприємства передбачає розрахунок динаміки і структури податкових та інших обов'язкових платежів суб'єкта господарювання в бюджеті різних рівнів та позабюджетні фонди	$D = S / T$; де S – це сума сплачених за останні 12 місяців податків (включаються суми єдиного соціального внеску та податків і зборів, що справляються органами ДПС); T – загальна сума поставлених товарів чи послуг на митній території України.
2	Оцінювання рівня оподаткування суб'єкта господарювання без врахування непрямих податків і податків, стосовно яких суб'єкт господарювання є податковим агентом.	Рівень оподаткування = $\frac{\sum \text{прямих податків}}{\sum \text{виторгу від реалізації}}$
3	Оцінювання рівня оподаткування суб'єкта господарювання із врахуванням непрямих податків визначають.	Рівень оподаткування з урахуванням непрямих податків = $\frac{\sum \text{прямих податків та непрямих}}{\sum \text{виторгу від реалізації}}$
4	Групування податків сплачуваних підприємством за джерелами сплати.	Розподілення суми податків за категоріями товарів або послуг, типом податків, етапів виробництва.
5	Розрахунок сукупності показників, які дають змогу оцінити рівень податкового навантаження на підприємство, а також податкомісткість продукції, доходів, прибутку та окремих видів діяльності підприємства.	Коефіцієнт оподаткування доходів суб'єкта господарювання визначають

Джерело: складено авторами

Таблиця 3

Коефіцієнти оподаткування доходів суб'єкта господарювання

№	Коефіцієнт	Механізм визначення
1	Оподаткування доходів суб'єкта господарювання	Співвідношення між сумою податків, що їх включають до ціни продукції за певний період, та сумою доходу підприємства за цей період.
2	Оподаткування витрат	Співвідношення частки податків, що їх відносять на витрати виробництва (собівартість), у величині собівартості продукції, робіт і послуг.
3	Оподаткування прибутку	Співвідношення частки податків, які підприємство сплачує з прибутку, в сумі отриманого ним прибутку.
4	Оподаткування різних видів діяльності суб'єкта господарювання (операційної, інвестиційної, фінансової)	Співвідношення суми податків, сплачених підприємством у процесі кожного із видів діяльності, до доходів від кожного із цих видів діяльності підприємства.

Джерело: складено авторами

Загальна сума до сплати ПДВ ТОВ «ФІТО-ЛЕК» за 2023 рік

№ п/п	Категорії товарів до сплати ПДВ		Ставка ПДВ	1-й квартал, тис грн	2-й квартал, тис грн	3-й квартал, тис грн	4-й квартал, тис грн
1	Лікарські засоби	Вітчизняного виробництва або закуплені у постачальників за грн	7%	376,4	382,3	344,0	531,4
		Імпортовані	7%	2235,8	1529,1	2942,7	1461,3
2	Вироби медичного призначення	Вітчизняного виробництва або закуплені у постачальників за грн	7%	414,0	535,2	504,5	487,1
		Імпортовані	7%	248,4	305,8	252,2	292,3
3	Бади, косметика, засоби гігієни	Вітчизняного виробництва або закуплені у постачальників за грн	20%	2365,9	1747,5	1441,3	3061,8
		Імпортовані	20%	1183,0	1310,6	1201,1	1670,1
4	Загальна сума до сплати ПДВ, не враховуючи податкового кредиту			6823,5	5810,5	6685,8	7503,9

Джерело: складено автором на основі аналізу ТОВ «ФІТО-ЛЕК»

Оптимізація закупівельної діяльності передбачає здійснення комплексу послідовних заходів, спрямованих на планування закупівельної діяльності і документування потреб в товарно-матеріальних цінностях, придбання яких необхідне для функціонування підприємства, погодження здійснення закупівель, організацію пошуку, вибору надійних постачальників і прийняття рішень про укладення з ними договорів.

Ефективність відтоку товару – це здатність відділу продажів здійснювати успішні та прибуткові транзакції з клієнтами за мінімальних витрат ресурсів, часу та зусиль. На стадії реалізації товари в міру продажу переходять у грошову форму, починається надходження коштів, формується чистий грошовий потік. Проте слід пам'ятати, що цей процес визначає не тільки пряме надходження грошових потоків, але і положення підприємства на ринку, його імідж, надійність як ділового партнера, які також важливі для результатів діяльності.

Прогнозування сплати ПДВ – процес розробки та реалізації прогнозів, метою яких є ефективна організація діяльності підприємства, передбачення наслідків, прийняття певних рішень.

Податкове планування – це комплексний процес, проведення якого базується на системному підході в управлінні податками із застосуванням різних економічних та фінансових методів. Вважаємо, що система управління податками має базуватись на трьох підсистемах: податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль.

На баланс організації запаси зараховуються за первісною вартістю, яка визначається у залежності від способу їх придбання. Така вартість запасів включає всі витрати на придбання, переробку, а також витрати, понесені у зв'язку з доставкою цих товарних запасів до місця їх використання (первинна точка продажу). Всі подальші витрати (вторинна точка продажу) визнаються у складі збутових витрат. Облік лікарських засобів, згідно Плану рахунків, ведеться на рахунках 2 класу, та обліковується на рахунку 28 «Товари» [14].

Ланцюг ціноутворення в фармацевтичній галузі на лікарські засоби, ціни на які регулюються державою, має певну послідовність і строго контролюється. Виробник або імпортер реєструють ціну на лікарський

засіб; додається постачальницько-збутова націнка в межах гранично допустимого розміру 10%; постачальницько-збутова націнка розподіляється між постачальником (виробником) та дистриб'ютором.

Наприклад, компанія-імпортер відпускає товар на дистриб'ютора з націнкою 4%, дистриб'ютор має право дооцінити товар лише на 6% від зареєстрованої ціни. Реалізація лікарських засобів аптекам має бути з націнкою не більше 10% від зареєстрованої ціни. В свою чергу аптечна мережа може реалізовувати цей препарат з торговельною (роздрібною) надбавкою в межах граничного розміру не більше 25% від вхідної ціни дистриб'ютора з урахуванням податків. Ціни на решту лікарських засобів, які не регулює держава, утворюються вільно.

Датою виникнення податкових зобов'язань із постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплата товарів / послуг, що підлягають постачанню або дата відвантаження.

Базу оподаткування операцій із постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення визначають на підставі їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податку на додану вартість. Водночас база оподаткування операцій із постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення не може бути нижче за ціну придбання таких товарів.

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів / послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

– придбанням лікарських засобів та виробів медичного призначення;

– ввезенням товарів лікарських засобів та виробів медичного призначення на митну територію України.

Також враховуючи той факт, що всі лікарські засоби, які імпортуються в Україну, мають проходити державний контроль якості і знаходяться в карантині від 7 до 28 днів до моменту отримання Висновку про відповідність лікарського засобу усім вимогам зазначеним у сертифікаті

якості, закупівля лікарських засобів у національній валюті оптимізує структуру коштів до сплати ПДВ.

Висновки. Теоретико-методологічна побудова податкового планування повинна базуватися на стратегічних цілях підприємства. Отже, роль податкового планування та оптимізації оподаткування є визначальною для підприємства, оскільки вони передбачають його діяльність, орієнтовану на підвищення фінансового результату шляхом законної оптимізації діяльності підприємства. Надано пропозиції щодо удосконалення підходів до використання особливостей оподаткування ПДВ товарів аптечного асортименту на прикладі фар-

мацевтичного дистрибутора з метою оптимізації графіку закупівель, тенденцій продажів та сплати непрямих податків. Підсумовуючи, можемо стверджувати, що віддаючи перевагу закупівлі товарів у вітчизняних виробників та постачальників, які поставляють свій товар у національній валюті, компанія значно ефективніше використовує свій фінансовий ресурс. Подальші перспективи досліджень в цьому напрямку доцільно присвятити іншим аспектам непрямого оподаткування (мити, акцизний податок), а також розробці методології визначення податкового навантаження на юридичних та фізичних осіб.

Список використаних джерел:

1. Кисіль Н.М. Регулювання цін на лікарські засоби. *Ефективна економіка*. 2013. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1945>
2. Щотижневик Аптека. Державне регулювання цін: які підходи використовуються в Україні? URL: <https://www.apteka.ua/article/659179>
3. Country profiles Enter new markets with confidence. URL: <https://www.tmf-group.com/en/services/companies/accounting-tax/vat/country-profile/france/>
4. French VAT rates and VAT compliance. URL: <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/france/french-vat-rates.html>
5. What is VAT? – Complete Guide (Updated for 2024). URL: <https://blog.shorts.uk.com/what-is-vat>
6. Confused about drug prices in Germany. URL: <https://germanmarketaccesssimplified.com/confused-about-drug-prices-in-germany-this-guide-will-help-you-gain-clarity/>
7. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. Про спільну систему податку на додану вартість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928
8. Немченко А.С., Назаркіна В.М., Міщенко В.І., Винник О.В., Гішян Ш.В. Аналіз особливостей оподаткування ПДВ товарів аптечного асортименту у світі та Україні. *Молодий вчений*. 2021. № 10(98). С. 120. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/2376>
9. Health education welfare and charities. URL: <https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services#health-education-welfare-and-charities>
10. European Union VAT rates. URL: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>
11. Про особливості оподаткування ПДВ : лист Державної фіскальної служби України від 05.02.2018 р. № 3375/7/99-99-15-03-02-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3375872-18#Text>
12. The Fiscalis 2020 Programme. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en
13. Фармацевтична енциклопедія, Логістичний фармацевтичний менеджмент. URL: <https://www.pharmencyclopedia.com.ua/article/7040/logistichnij-farmaceutichnij-menedzhment>
14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. URL: https://buhgalter911.com/normativnayabaza/metodicheskierekomendacii/metodichnij_ekomendacijiz1024317.html

References:

1. Kysil' N. M. (2013) Rehulyuvannya tsin na likars'ki zasoby [Regulating prices for medicines]. *Effective economy*, no. 4.
2. Derzhavne rehulyuvannya tsin: yaki pidkhody vykorystovuyut'sya v Ukraini? (2023) [State price regulation: what approaches are used in Ukraine?]. *Weekly Pharmacy*. Available at: <https://www.apteka.ua/article/659179>
3. Country profiles Enter new markets with confidence. Available at: <https://www.tmf-group.com/en/services/companies/accounting-tax/vat/country-profile/france/>
4. French VAT rates and VAT compliance. Available at: <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/france/french-vat-rates.html>
5. What is VAT? – Complete Guide (Updated for 2024). Available at: <https://blog.shorts.uk.com/what-is-vat>
6. Confused about drug prices in Germany. Available at: <https://germanmarketaccesssimplified.com/confused-about-drug-prices-in-germany-this-guide-will-help-you-gain-clarity/>
7. Council Directive 2006/112/EC of November 28, 2006 on the common system of value added tax. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928
8. Nemchenko A. S., Nazarkina V. M., Mishchenko V. I., Vynnyk O. V., Hishyan Sh. V. (2021) Analiz osoblyvostey opodatkuvan'ya PDV tovariv aptechnoho asortymentu u sviti ta Ukraini [Analysis of VAT taxation features of pharmacy assortment in the world and Ukraine]. *Young Scientist*, no. 10(98), p. 120. Available at: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/2376>
9. Health education welfare and charities. Available at: <https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services#health-education-welfare-and-charities>
10. European Union VAT rates. Available at: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>
11. On peculiarities of VAT taxation: letter of the State Fiscal Service of Ukraine dated 05.02.2018. No. 3375/7/99-99-15-03-02-17. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3375872-18#Text>
12. The Fiscalis 2020 Programme. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en
13. Lohistychnyy farmatsevtichnyy menedzhment [Logistics pharmaceutical management]. *Pharmaceutical encyclopedia*. Available at: <https://www.pharmencyclopedia.com.ua/article/7040/logistichnij-farmaceutichnij-menedzhment>
14. Methodical recommendations on accounting of inventories: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 10.01.2007. Available at: https://buhgalter911.com/normativnayabaza/metodicheskierekomendacii/metodichnij_ekomendacijiz1024317.html