

УДК 336.226:340.130.54(477)

*Мединська Т.В.,  
канд. екон. наук, доц. кафедри  
фінансів, кредиту та страхування,  
Чабанюк О.М.,  
канд. екон. наук, доц. кафедри  
бухгалтерського обліку,  
Малець А.Т.,  
аспірант кафедри фінансів, кредиту та страхування,  
Львівський торговельно-економічний університет*

## **СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

**Постановка проблеми.** Сучасний етап реформування системи оподаткування в Україні здійснюється в умовах динамічних змін найважливіших параметрів економічного, соціального та політичного життя суспільства. Разом із тим, процеси, що відбуваються у зв'язку з реалізацією податкових правовідносин, отримують неоднозначні, а іноді протилежні трактування внутрішнього змісту, що неодмінно позначається на якості їх адміністративно-правового регулювання. Це безпосередньо стосується й спеціальних податкових режимів.

Потреба в таких режимах зумовлена необхідністю обліку з метою оподаткування специфіки окремих груп платників податків і сфер діяльності, в яких вони функціонують [1, с. 4]. На даний час існує потреба в адаптації правових механізмів кожного із спеціальних податкових режимів до реальних умов оподаткування, виявленні прихованих дефектів їх адміністративно-правового регулювання, з'ясуванні особливостей порядку їх реалізації тощо. Тому визначення основних характеристик спеціальних податкових режимів та особливостей їх застосування є досить актуальним і має практичну значущість.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Ефективність спеціальних податкових режимів залишається до кінця не визначеною, з'являються ідеї щодо їх реформування чи ліквідації, проте, на наше переконання, вони мають вагоме значення як для державного бюджету, так і для підприємців.

Питання реформування спеціальних податкових режимів є предметом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених. Дослідженням еволюції складових новоутворених спеціальних податкових режимів, аналізу їх особливостей та рівню податкового навантаження у своїх дослідженнях приділяло увагу багато вітчизняних вчених, зокрема: К. Андрієвський, О. Бондаренко, С. Варналій, В. Жданова, Ю. Іванов, В. Левін, Є. Опря, О. Покатаєва, С. Сарана, М. Слатвінська та інші.

На сьогодні в Україні практика застосування спеціальних податкових режимів є досить поширеною серед підприємців, однак не є досконалою і потребує нових розробок із врахуванням міжнародного європейського досвіду.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є теоретичне визначення сутності спеціальних податкових режимів, їх практичне застосування та вплив на збільшення податкових надходжень місцевих бюджетів, а також нормативно-законодавчі зміни у контексті реформування Податкового кодексу України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** До моменту набрання чинності Податкового кодексу України у вітчизняному законодавстві не використовувалося поняття «спеціальний податковий режим», хоча як наукова категорія воно доволі широко застосовувалося для позначення податкових платежів, метою яких призначення було зменшення податкового тиску, спрощення обліку і звітності та, відповідно, вони визначали спеціальні режими оподаткування окремих категорій платників податків.

Згідно з пунктами 11.2 і 11.3 статті 11 Податкового кодексу України, спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [2]. Дані режими закріплюють специфічний порядок обчислення та сплати податків та зборів у відповідний податковий період, який застосовується у випадках та порядку, встановлених податковим законодавством.

Також вони передбачають незвичайний порядок визначення елементів правового механізму податку, спеціальний режим застосування податкових пільг. Відповідно до змісту вищевказаного поняття, можна сформулювати такі ознаки спеціального податкового режиму [1, с. 5]:

- 1) окрема система заходів з оподаткування;
- 2) закріплює особливий порядок визначення елементів податку і збору, у тому числі оподаткування окремих категорій платників;
- 3) передбачає звільнення від сплати окремих податкових платежів;
- 4) застосовується у відповідний податковий період.

Спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно розділом XIV Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. До нього належить спрощена система оподаткування, обліку і звітності [2].

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Юридична особа чи фізична особа-підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає встановленим вимогам, та реєструється платником єдиного податку у порядку, визначеному ПКУ.

Стратегічними завданнями фіскального реформування, з урахуванням європейського вектора розвитку, є обмеження сфери застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності з метою уникнення дестимулювання розвитку сектору малого і середнього бізнесу та викривлення мотивації підприємницької діяльності. Також слід обмежити використання різних спеціальних режимів сплати податків, які залежать від форми господарювання (фізична чи юридична особа) з метою забезпечення транспарентності та рівних умов конкуренції [3, с. 70]. Крім того, варто оцінювати системні наслідки їхнього впливу на фіскальну й економічну ефективність податкової системи, справедливість оподаткування, масштаби заниження податків та ухилення від їх сплати.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на 4 групи платників єдиного податку (табл. 1).

Ставки єдиного податку для 1-2 груп встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки). Ставки представлені у табл. 2.

Таблиця 1

Групи платників єдиного податку

№ групи	Характеристика
1 група	фізичні особи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, та обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень.
2 група	фізичні особи-підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: – не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; – обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень.
3 група	фізичні особи-підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: – не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах необмежена; – обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень.
4 група	юридичні особи-сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %.

Джерело: складено авторами за [1, с. 6]

Таблиця 2

Ставки єдиного податку для 1-3 груп

Види ставок	Групи платників	Розміри ставок
Фіксовані ставки (встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють господарську діяльність залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць)	1	у межах до 10% розміру мінімальної заробітної плати
	2	у межах до 20% розміру мінімальної заробітної плати
Відсоткові ставки	3	3% від доходу – у разі сплати ПДВ; 5% від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку

Джерело: [1, с. 21]

Для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, ставка єдиного податку встановлюється у розмірі – 5 % від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

Для платників єдиного податку 4 групи розмір ставок податку з 1 гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування) (табл. 3).

Таблиця 3

Ставки єдиного податку для платників 4 групи

Види земельних ділянок	Ставки єдиного податку (у відсотках від нормативної грошової оцінки)		
	загальні	у гірських зонах та на поліських територіях	на закритому ґрунті
Рілля, сіножаті, пасовища	0,81	0,49	5,4
Багаторічні насадження	0,49	0,16	-
Землі водного фонду	2,43	-	-

Джерело: [1, с. 23]

Перелік гірських зон та поліських територій визначається Кабінетом Міністрів України.

Після прийняття Податкового кодексу та зміни переліку місцевих податків і зборів відбулося зростання частки єдиного податку у доходах місцевих бюджетів. Завдяки реформуванню спрощеної

системи оподаткування у 2011 р. частка єдиного податку в доходах місцевих бюджетів зросла з 2,3% у 2011 р. до 10,8% у 2015 р., а у зв'язку з його включенням до складу місцевих податків і зборів, частка останніх у власних доходах місцевих бюджетів України зросла з 2,9% у 2011 р. до 22,4% у 2015 р. (рис. 1).



**Рис. 1. Надходження єдиного податку та місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів в Україні за 2010-2015 рр., %**

Джерело: побудовано авторами за даними [4; 5]

З рис. 1 можна побачити, що частка єдиного податку протягом 2011-2015 рр. зростає і займає найбільшу питому вагу серед усіх місцевих податків і зборів. Різка зміна відбулася у 2015 р., тобто частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів стрімко зросла, що свідчить про реальні надходження до місцевих бюджетів України за рахунок впровадження податку на нерухомість (оскільки цей податок у 2015 році почали вже платити не лише юридичні, але й фізичні особи).

Практика застосування податкових режимів зарубіжних країн становить певний інтерес для України, і загальні риси, властиві багатьом країнам, потрібно враховувати під час формування державної політики підтримки малого підприємництва в Україні [6]. Особливості застосування спеціальних податкових режимів в країнах ЄС наведено в табл. 4.

**Таблиця 4**

**Спеціальні податкові режими в країнах ЄС для суб'єктів малого підприємництва**

Країни	Спеціальні податкові режими
Болгарія	– спрощення процедур оподаткування шляхом збільшення звітного податкового періоду та регулювання авансових платежів.
Польща	– отримання податкового кредиту; – спрощення процедур оподаткування шляхом збільшення звітного податкового періоду; – податковий кредит у розмірі 100% нарахованої суми податку на прибуток.
Румунія	– спеціальний податковий режим - оподаткування виручки від реалізації продукції та послуг.
Словенія	– спрощення системи та процедур оподаткування; – податкові стимули в межах спеціальних економічних зон; – зменшення штрафів за порушення вимог подання звітності.
Франція	– спеціальні податкові ставки; – пільги на визначені види доходів.

Джерело: складено авторами за даними [7]

З огляду на ймовірний суттєвий вплив фіскальних важелів на діяльність, розвиток та створення нових суб'єктів малого та середнього бізнесу, формування сприятливої політики оподаткування в цій сфері та забезпечення дотримання податкового законодавства є питанням, актуальним для всіх країн ЄС та поза його межами. Однак таке спрощення, як правило, супроводжується і зниженням можливостей для контролю за рухом товарів та послуг, що створює умови для ухилення від сплати податків несумлінних суб'єктів малого підприємництва [6; 7]. Ряд країн ЄС спростили оподаткування

для даного сектору економіки, а окремі з них, зокрема Румунія, запровадили умовно-розрахункове оподаткування, що не залежить від результатів економічної діяльності.

Тому подальша гармонізація чинного законодавства нашої держави має відбуватися в контексті впровадження Угоди про асоціацію України з ЄС із урахуванням зазначених обставин.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, можна зробити висновки, що останні законодавчі зміни, внесені до застосування спрощеної системи оподаткування, призведуть до її лібералізації, а, відповідно, і до збільшення кількості її платників.

Не зважаючи на позитивні тенденції, проблеми балансування інтересів держави та малого бізнесу залишаються невирішеними [8, с. 222]:

– єдиноплатники не створюють доданої вартості, а лише мінімізують оподаткування власних доходів; ухиляються від сплати податку з доходів фізичних осіб (найманих працівників) не оформляючи трудових відносин з ними; крупні компанії розпорошують свій бізнес шляхом оформлення власних об'єктів діяльності на спрощену систему оподаткування;

– уряд недоотримує податкові надходження від сплати єдиного податку до місцевих бюджетів (оскільки це основне джерело регіональних доходів), внаслідок схем ухиляння.

Спеціальні режими оподаткування – це потужний інструмент державної підтримки малих та середніх підприємств у вигляді можливості максимально спростити документообіг та процедуру сплати податків. Однак параметри, що обмежують перебування на спрощеній системі, не заохочують підприємства до зростання. На нашу думку, у зв'язку зі зміною диференціації груп платників єдиного податку, прогресивним кроком з метою стимулювання нарощування обсягів виробництва платниками єдиного податку, буде заміна граничних обсягів річного доходу з фіксованих на такі, що пов'язані із зовнішніми орієнтирами (наприклад, з прожитковим мінімумом, мінімальною заробітною платою або рівнем інфляції). Аналіз результативності здійснення податкових реформ у сфері оподаткування малого та середнього бізнесу залишається предметом наших подальших досліджень.

### Бібліографічний список

- 1.Мединська Т.В. Спеціальні податкові режими: загальні положення, облік і звітність : [навчально-практичний посібник] / Т.В. Мединська, О.М. Чабанюк. – К. : Алерта, 2017. – 240 с.
- 2.Податковий кодекс України: кодифіковано станом на 01 січня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/>.
- 3.Левін В.І. Удосконалення оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні в умовах євроінтеграційних процесів : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / В.І. Левін ; Держ. навч.-наук. установа «Акад. фінанс. упр.». - Київ, 2016. - 225 с.
- 4.Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
- 5.Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
- 6.Економіко-правові наслідки європейської інтеграції: досвід європейських країн. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 60 с.
7. Annex 1 SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises // DG for Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs. European Union, 2015. 631 p.
- 8.Мединська Т.В. Єдиний податок у формуванні доходів місцевих бюджетів та податковий контроль за його сплатою / Т.В. Мединська // Сталій розвиток економіки : [міжнар. наук.-виробн. журнал]. – 2014. – № 2(24). – С. 218-224.

### References

1. Medynska, T.V. and Chabaniuk, O.M. (2017), *Spetsialni podatkovyi rezhymy: zahalni polozhennia, oblik i zvitnist* [Special tax regimes: general provisions, accounting and reporting], Alerta, Kyiv, Ukraine, 240 p.
2. *Podatkovyi kodeks Ukrainy* [The Tax Code of Ukraine], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/> (access date October 02, 2017).
3. Levin, V.I. (2016), "Improving the taxation of small and medium-sized businesses in Ukraine in the context of European integration processes", Diss. of Cand. Sc. (Econ.), 08.00.08, Kyiv, Ukraine, 225 p.
4. *Ofitsiynyi sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy* [Official site of the State Statistics Service of Ukraine], available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (access date October 02, 2017).
5. *Ofitsiynyi portal Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy* [Official portal of the State fiscal service of Ukraine], available at: <http://sfs.gov.ua>. (access date October 02, 2017).

6.NDI finansovoho prava (2014), *Ekonomiko-pravovi naslidky yevropeiskoi intehtratsii: dosvid yevropeiskykh krain* [Economic and legal consequences of European integration: the experience of European countries ], Irpin, Ukraine, 60 p.

7.DG for Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs, European Union (2015), Annex 1 SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises, 631 p.

8.Medynska, T.V. (2014), "The only tax in the formation of local budget revenues and tax control over its payment", *Stalyi rozvytok ekonomiky : [mizhnar. nauk.-vyrobn. zhurnal]*, no. 2(24), pp. 218-224.

#### **Мединська Т.В., Чабанюк О.М., Малець А.Т. СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

**Мета.** Теоретичне визначення сутності спеціальних податкових режимів, їх практичне застосування та вплив на збільшення податкових надходжень місцевих бюджетів, а також нормативно-законодавчі зміни у контексті реформування Податкового кодексу України.

**Методика дослідження.** Для вирішення поставлених у роботі завдань використовувалися такі методи: загальнонауковий метод – для формування інформації щодо спеціального режиму оподаткування; економіко-аналітичний метод - для вивчення динаміки надходжень єдиного податку до доходів місцевих бюджетів України за 2010-2015 рр.; порівняльний метод - при розгляді нормативних документів, в яких відображалися зміни податкового законодавства та практика застосування європейського досвіду у сфері спеціальних податкових режимів.

**Результати.** З'ясовано, що введення спеціальних податкових режимів є ефективним інструментом для розвитку малого бізнесу в Україні. Законодавчі реформи Податкового кодексу, що відбулися в останні роки, вплинули як на збільшення чисельності суб'єктів малого підприємництва, так і податкових надходжень до місцевих бюджетів, особливо це відчутно за 2014-2015 рр. Однак параметри, що обмежують перебування на спрощеній системі, не заохочують підприємства до зростання. На нашу думку, у зв'язку зі зміною диференціації груп платників єдиного податку, прогресивним кроком з метою стимулювання нарощування обсягів виробництва платниками єдиного податку, буде заміна граничних обсягів річного доходу з фіксованих на такі, що пов'язані із зовнішніми орієнтирами (наприклад, з прожитковим мінімумом, мінімальною заробітною платою або рівнем інфляції).

**Наукова новизна.** Узагальнено особливості застосування спеціальних податкових режимів в Україні, обґрунтовано взаємозалежності між податковими надходженнями місцевих бюджетів та нормативно-законодавчими змінами.

**Практична значущість.** Позитивні зміни від впровадження законодавчих змін дали можливість на практиці оцінити переваги реформування спеціального режиму оподаткування і внаслідок цього оцінити вагомості підвищення доходів місцевих бюджетів. Результати дослідження можуть бути використані при визначенні подальших напрямів реформування ДФС України.

**Ключові слова:** спеціальні податкові режими, спрощена система оподаткування, єдиний податок, Податковий кодекс, малі суб'єкти підприємництва, доходи місцевих бюджетів.

#### **Medynska T.V., Chabaniuk O.M., Malets A.T. SPECIAL TAX MODES IN THE CONTEXT OF THE REFORM OF THE TAX CODE OF UKRAINE**

**Purpose.** The theoretical definition of the nature of special tax regimes, their practical application and the impact on increasing tax revenues of local budgets, as well as regulatory and legislative changes in the context of the reform of the Tax Code of Ukraine.

**Methodology of research.** The following methods were used to solve the tasks set in the work: the general scientific method - for the formation of information on the special tax regime; economic and analytical method - for studying the dynamics of income of the single tax revenues to local budget revenues of Ukraine for 2010-2015; a comparative method - when considering normative documents, which reflected changes in tax legislation and the practice of applying European experience in the field of special tax regimes.

**Findings.** It was found that the introduction of special tax regimes is an effective tool for the development of small business in Ukraine. Legislative reforms of the Tax Code that have taken place in recent years have affected both the increase in the number of small business entities and tax revenues to local budgets, especially this is noticeable in 2014-2015. However, the parameters limiting stay in the simplified system are not encouraged enterprises to grow. In our opinion, in connection with the change in the differentiation of groups of payers of the single tax, a progressive step to stimulate an increase in the production of single tax payers will be the replacement of the limit of annual revenue from fixed to those related to external targets (for example, from living wage, minimum wage or inflation rate).

**Originality.** The peculiarities of application of special tax regimes in Ukraine are generalized, interdependence between tax revenues of local budgets and legislative and regulatory changes were grounded.

**Practical value.** Positive changes from the introduction of legislative changes made it possible to evaluate in practice the benefits of reforming the special tax regime and, as a result, to assess the significant increase in local budget revenues. The results of the study can be used in determining the further directions of reforming the DFS of Ukraine.

**Key words:** special tax regimes, simplified taxation system, single tax, tax code, small business entities, local budget revenues.

**Медынская Т.В., Чабанюк О.М., Малец А.Т. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ В КОНТЕКСТЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ**

**Цель.** Теоретическое определение сущности специальных налоговых режимов, их практическое приложение и влияние на увеличение налоговых поступлений местных бюджетов, а также нормативно-законодательные изменения в контексте реформирования Налогового кодекса Украины.

**Методика исследования.** Для решения поставленных в работе заданий использовались такие методы: общенаучный метод – для формирования информации относительно специального режима налогообложения; экономико-аналитический метод - для изучения динамики поступлений единого налога к доходам местных бюджетов Украины за 2010-2015 гг.; сравнительный метод - при рассмотрении нормативных документов, в которых отображались изменения налогового законодательства и практика применения европейского опыта в сфере специальных налоговых режимов.

**Результаты.** Выяснено, что введение специальных налоговых режимов является эффективным инструментом для развития малого бизнеса в Украине. Законодательные реформы Налогового кодекса, которые состоялись в последние годы, повлияли как на увеличение численности субъектов малого предпринимательства, так и налоговых поступлений к местным бюджетам, особенно это ощутимо за 2014-2015 гг. Однако параметры, которые ограничивают пребывание на упрощенной системе, не поощряют предприятия к развитию. По нашему мнению, в связи с изменением дифференциации групп плательщиков единого налога прогрессивным шагом, с целью стимулирования наращивания объемов производства плательщиками единого налога, будет замена предельных объемов годового дохода из фиксированных на такие, которые связаны с внешними ориентирами (например, с прожиточным минимумом, минимальной заработной платой или уровнем инфляции).

**Научная новизна.** Обобщены особенности применения специальных налоговых режимов в Украине, обоснованы взаимозависимости между налоговыми поступлениями местных бюджетов и нормативно-законодательными изменениями.

**Практическая значимость.** Позитивные изменения от внедрения законодательных изменений предоставили возможность на практике оценить преимущества реформирования специального режима налогообложения и вследствие этого оценить весомое повышение доходов местных бюджетов. Результаты исследования могут быть использованы при определении дальнейших направлений реформирования ДФС Украины.

**Ключевые слова:** специальные налоговые режимы, упрощенная система налогообложения, единый налог, Налоговый кодекс, малые субъекты предпринимательства, доходы местных бюджетов.