

УДК 336.226

DOI: 10.37332/2309-1533.2024.4.27

JEL Classification: H21, H25, H26, H32, M21

Валігура В.А.,
канд. екон. наук, доцент,
докторант кафедри фінансів ім. С.І. Юрія,
Одайський О.Б.,
здобувач* третього (освітньо-наукового) рівня вищої
освіти «доктор філософії» за спеціальністю 072 «Фінанси,
банківська справа, страхування та фондовий ринок»,
Вакуліч І.П.,
здобувач* третього (освітньо-наукового) рівня вищої
освіти «доктор філософії» за спеціальністю 072 «Фінанси,
банківська справа, страхування та фондовий ринок»,
Західноукраїнський національний університет, м. Тернопіль

УПРАВЛІННЯ ЗМІНАМИ В СПРОЩЕНІЙ СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕРИТОРІАЛЬНИЙ АСПЕКТ

Valihura V.A.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof.,
doctoral student at the S.I. Yuriy department of finance,
Odaiskyi O.B.,
candidate for the third level of higher education “Doctor of Philosophy” in
specialty 072 “Finance, banking, insurance and stock market”,
Vakulich I.P.,
candidate for the third level of higher education “Doctor of Philosophy” in
specialty 072 “Finance, banking, insurance and stock market”,
West Ukrainian National University Ternopil, Ukraine

CHANGE MANAGEMENT IN THE SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM: TERRITORIAL ASPECT

Постановка проблеми. Податкова політика та, відповідно, податкове законодавство постійно змінюються, оскільки уряди адаптують свої податкові системи відповідно до змін економічних умов і нових загроз ухилення від сплати податків, а також для заохочення певної фінансової поведінки. Для ефективного впровадження таких змін необхідно здійснювати управління ними. Управління змінами (change management) – це набір ідей, стратегій і навичок, які можна застосувати для ефективного впровадження змінами. Вони можуть бути застосовані: у плануванні змін, у здійсненні змін та у підтримці постійного вдосконалення після змін.

Процес управління змінами спершу було започатковано в корпоративному секторі економіки. Однак глобальна фінансова нестабільність, невизначеність та крихкість зумовлюють доцільність застосування підходів управління змінами в публічному секторі економіки на наднаціональному, національному та субнаціональному рівнях. Нині управління змінами активно застосовується в податковій системі України, адмініструванні податків, здійсненні податкової політики тощо. Адже будь-яке прийняття рішення в частині змін у дискреційній податковій політиці у відповідь на зміни зовнішнього середовища можна віднести до процесу управління змінами. Проте, ефективність такого управління залежить від багатьох факторів, які часто не враховуються.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику побудови, функціонування та реформування спрощених режимів оподаткування дослідили такі зарубіжні вчені, як: К. Адітія [1], О. Азуара, Р. Азуеро, М. Бош, Дж. Торрес [2], Р. Берд, С. Воллес [3], М. Енгельшалк, Дж. Лопрік [4; 5], В. Йордачі, М. Тірлеа [6], К. Лог, Г. Ветторі [7], Ф. Тейшейра [8], В. Туроній [9].

Серед напрацювань українських науковців в частині досліджуваної проблематики варто

* Науковий керівник: Валігура В.А. – канд. екон. наук, доцент

* Науковий керівник: Луцик А.І. – канд. екон. наук, доцент

відмітити праці О. Бондаренко [10], С. Ігнатенка [11], Т. Калінеску [12], І. Ковової [13], Л. Олейнікової [14; 15], В. Синчака [16; 17; 18], та Т. Тучак [19; 20].

У працях наведених науковців сконцентровано увагу на фіскальних та регулюючих аспектах застосування спрощеної системи оподаткування та проблемах її функціонування на різних етапах соціально-економічного розвитку держави. Натомість, управління змінами в оподаткуванні більшою мірою стосується процесу адміністрування податків, що підтверджується дослідженням, проведеним Міжнародним бюро фіскальної документації [21]. Зокрема, в довіднику з адміністрування податків окремий розділ присвячено управлінню змінами. В ньому йдеться про важливість впливу мінливого зовнішнього середовища на адміністрування податків, наголошується на необхідності змін організаційної структури інституцій, задіяних в цьому процесі, ролі кадрової складової тощо. Велике значення приділяється культурним відмінностям між суспільствами, організаційній культурі та організації і плануванню управління змінами. Саме такі аспекти потребують глибшого дослідження в Україні.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення проблематики управління змінами в спрощеній системі оподаткування (на прикладі аналізу її функціонування в Тернопільській області).

Виклад основного матеріалу дослідження. Типовими прикладами управління змінами в оподаткуванні в Україні є дискреційна податкова політика шляхом змін законодавства у відповідь на виклики, спричинені пандемією COVID-19 та війною росії проти України. Такі зміни стосувалися як загальної, так і спрощеної системи оподаткування. Однак, для розуміння можливостей здійснення цих змін (та їх впливу на фіскальну результативність) саме в частині спрощеної системи оподаткування як на загальнодержавному, так і місцевому рівнях доцільно дослідити повноваження окремих рівнів органів державної влади.

Справляння податків безпосередньо пов'язане з проблематикою надання суспільних благ. Вагоме місце у ній займають питання територіальності, тобто централізації або децентралізації надання суспільних благ. Так, у випадку акумуляції податкових надходжень на центральному рівні суспільні блага також фінансуються за рахунок надходжень у центральний бюджет і відповідно рішення про надання локальних суспільних благ приймається в центрі. Такий механізм часто тягне за собою проблеми корупції та неефективного надання і використання суспільних благ, оскільки на місцевому рівні можна з економічної точки зору підвищити ефективність використання суспільного блага за рахунок оптимальних прорахунків потреб та користувачів.

В залежності від географічних, соціально-економічних та інших особливостей розвитку країни, а також від однорідності розвитку окремих територій вибудовуються механізми розподілу видаткових та доходних повноважень різних рівнів влади. Чим більша диференціація окремих територій за певними критеріями, тим більш обґрунтованим є рішення про передачу фіскальних повноважень органам місцевої влади. Крім цього, система оподаткування має бути адаптована до територіального устрою країни та її менталітету і традицій. Держави з федеральним устроєм більшою мірою схильні до надання бюджетної автономії суб'єктам федерацій та місцевим органам влади ніж унітарні. Це зумовлено економічними, соціальними, історичними особливостями, менталітетом та фіскальними традиціями. Однак і серед унітарних держав спостерігається ряд прикладів поширення фіскальної децентралізації, оскільки є розмежування повноважень між різними рівнями влади, що спонукає до забезпечення їх власними ресурсами для виконання делегованих повноважень. Тому у світовій фіскальній практиці сформувалися різні механізми забезпечення окремих рівнів влади фінансовими ресурсами. А нині ці питання стають особливо актуальними, оскільки вони зачіпають не тільки проблеми економічного розвитку, а й можуть стати засобами вирішення територіальних та військових конфліктів.

Найбільша частка доходів бюджету будь-якого рівня формується за рахунок податкових надходжень. Таким чином, проблеми забезпечення доходів бюджетів різних рівнів насамперед пов'язані з розподілом між ними податкових надходжень. І, головним чином, ці питання стосуються місцевих бюджетів, оскільки центральні органи влади зазвичай володіють вагомими фінансовими ресурсами.

Розподіл податків до різних бюджетів ґрунтується на принципі походження, суть якого полягає у тому, що місцеві органи влади мають частково фінансуватися за рахунок надходжень від податків, зібраних на їх території. У даному випадку виникає питання, які податки мають повністю зараховуватись до окремого бюджету, а які підлягати розщепленню. Треба однозначно сказати, що місцеві податки є виключною юрисдикцією місцевих бюджетів і до них зазвичай належать майнові податки.

Крім цього, в Україні до місцевих податків належить єдиний податок, який зараховується до місцевих бюджетів. Однак повноваження органів місцевої влади в частині справляння цього податку обмежені. Так, перелік платників, ставки або межі їх застосування, податки, які покриваються за рахунок єдиного, й інші елементи встановлені Податковим кодексом України й діють на всій території країни. Єдиним елементом, яким можуть управляти органи місцевого самоврядування, є межі ставок єдиного податку для першої та другої груп платників. Зокрема, місцеві ради мають право

встановлювати ставку єдиного податку для платників першої групи спрощеної системи оподаткування в межах до 10 % прожиткового мінімуму для працездатних осіб станом на перше січня звітного року, а для другої – до 20 % мінімальної заробітної плати відповідно до видів економічної діяльності [22]. Однак, зважаючи на невеликі максимальні розміри цих ставок (302,80 грн для першої групи і 1420 грн для другої групи платників спрощеної системи оподаткування у 2024 р.), по більшості видів економічної діяльності встановлюються максимальні ставки.

Таким чином, ми доходимо до висновку, що управління змінами в структурі спрощеної системи оподаткування, за діючого податкового законодавства, може відбуватися шляхом прийняття змін до Податкового кодексу України. Натомість територіальні підрозділи контролюючих органів та частково органи місцевого самоврядування можуть управляти змінами на місцях в частині вдосконалення адміністрування єдиного податку.

Зважаючи на зазначене, доцільно розглянути вплив управління змінами в спрощеній системі оподаткування, які відбулися в період пандемії COVID-19 та війни росії проти України, на основні показники функціонування цієї системи. Оскільки єдиний податок належить до місцевих і його ефективність визначається рядом факторів територіального характеру, проведемо аналіз на прикладі окремої території, а саме Тернопільської області.

Аналізуючи суму сплаченого єдиного податку платниками, зареєстрованими в Тернопільській області, зауважимо, що протягом 2019–2023 рр. цей показник зростав і збільшився з 665492,97 тис. грн у 2019 р. до 1000831,03 тис. грн у 2023 р. Найбільший темп зростання спостерігався у 2021 р., а найменші у 2020 та 2022 рр., що пов'язано з наслідками пандемії COVID-19 та війни росії проти України відповідно (рис. 1).

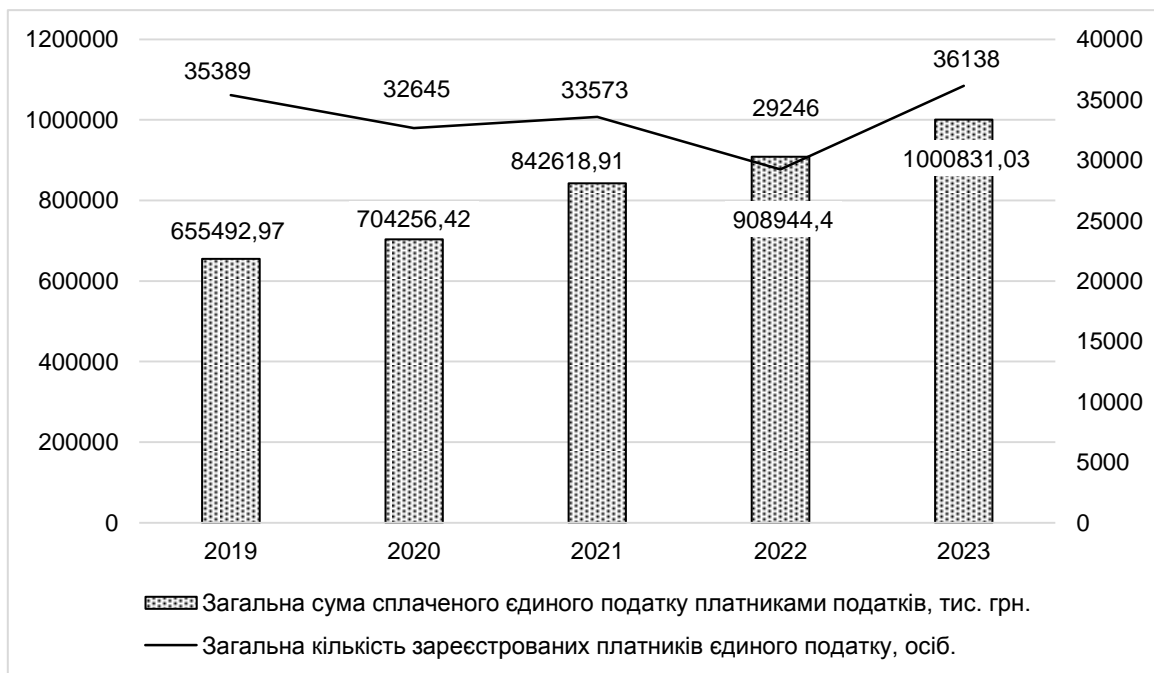


Рис. 1. Сума сплаченого єдиного податку платниками, зареєстрованими в Тернопільській області

Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

Надходження в розрізі фізичних та юридичних осіб теж паритетно зростали, що свідчить про відсутність впливу зовнішніх чинників на організаційно-правову форму ведення підприємницької діяльності (рис. 2).

Порівняння загальних надходжень єдиного податку із загальною кількістю зареєстрованих платників показує відсутність прямої залежності. Так, при зниженні кількості зареєстрованих платників у 2020 р. та 2022 р., з названих уже причин, податкові надходження зростали, що дає підстави зробити проміжний висновок про можливий вплив на надходження єдиного податку також інших факторів, таких як зростання ставок єдиного податку на першій та другій групах спрощеної системи оподаткування та зростання доходу у платників єдиного податку третьої групи. Однак статистика доходу платників єдиного податку третьої групи свідчить про його зростання в кризовому 2020 р. та великий спад з початком воєнного стану у 2022 р. (рис. 3).

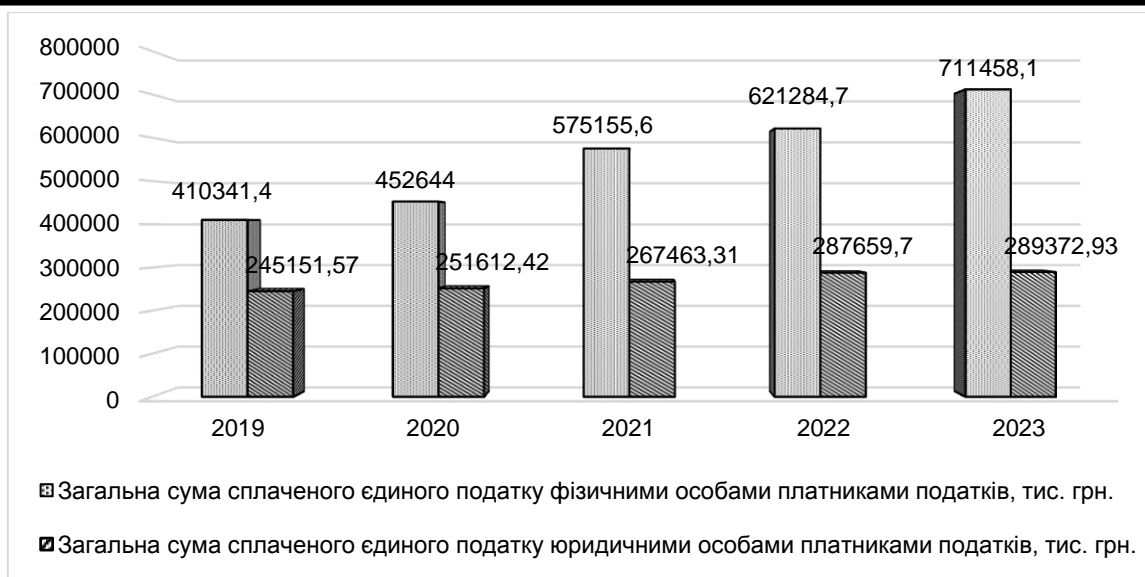


Рис. 2. Сума сплаченого єдиного податку фізичними та юридичними особами платниками єдиного податку, зареєстрованими в Тернопільській області

Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

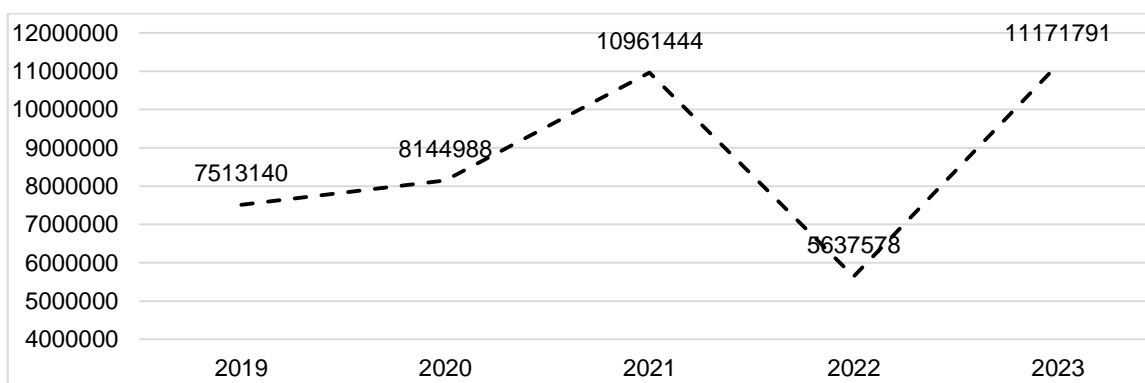


Рис. 3. Загальна сума задекларованого доходу платниками єдиного податку третьої групи, тис. грн

Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

Таким чином, ми доходимо до двох важливих висновків:

1. Зростання податкових надходжень єдиного податку у 2022 р. відбулося виключно за рахунок збільшення ставок єдиного податку в результаті зростання прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати;

2. В період пандемії COVID-19 у 2020 р. підприємницька активність була значно вища, ніж при початку війни росії проти України у 2022 р.

Інший важливий висновок впливає зі зростання надходжень єдиного податку у 2022 р. в умовах значної лібералізації його сплати. Так, Законом 2120 було встановлено, що «тимчасово, з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України фізичні особи – підприємці – платники єдиного податку першої та другої групи мають право не сплачувати єдиний податок» [23]. Ця норма була побудована на засадах патріотизму, що є нетиповим для податкового законодавства, яке має характер чіткої формалізації. В даному випадку мова йде про надання прав платникам єдиного податку першої та другої груп не сплачувати протягом визначеного періоду податку. Разом із цим, формулювання аналізованої норми передбачає право платити такий податок за бажанням платника.

Тобто висновок полягає в тому, що платники єдиного податку першої та другої груп, які зареєстровані в Тернопільській області, практично не скористалися правом не платити єдиного податку під час воєнного стану.

Розглянемо детальніше основні показники функціонування платників єдиного податку, зареєстрованих в Тернопільській області, в розрізі окремих груп спрощеної системи оподаткування.

З 2019 р. по 2023 р. кількість платників єдиного податку першої групи демонструє поступове зростання, окрім 2022 р., коли відбулося зменшення на 1,74 %. Загальний приріст за цей період склав 639 осіб (+12,90 %). Найвищий темп приросту спостерігався у 2019 р. (6,84 %), що може свідчити про позитивні економічні умови до початку воєнних дій (табл. 1).

Таблиця 1

Показники діяльності платників єдиного податку першої та другої груп, зареєстрованих в Тернопільській області у 2019–2023 рр.

Показники	2019	2020	2021	2022	2023
Кількість зареєстрованих платників єдиного податку першої групи, осіб	4955	5294	5513	5417	5594
Кількість зареєстрованих платників єдиного податку другої групи, осіб	17806	13883	13378	12912	13857
Темп приросту зареєстрованих платників єдиного податку першої групи, %	-	6,84	4,14	-1,74	3,27
Темп приросту зареєстрованих платників єдиного податку другої групи, %	-	-22,04	-3,63	-3,48	7,32
Сума задекларованого доходу платниками єдиного податку першої групи, млн грн	543,5	635,5	1014,4	1099,9	1360,3
Сума задекларованого доходу платниками єдиного податку другої групи, млн грн	7714,6	8999,9	12623,4	16675,3	24716,0
Темп приросту суми задекларованого доходу платниками єдиного податку першої групи, %	-	16,94	59,62	8,42	23,68
Темп приросту суми задекларованого доходу платниками єдиного податку другої групи, %	-	16,66	40,26	32,10	48,22
Середній задекларований дохід на одного платника єдиного податку першої групи, тис. грн	109,7	120,0	184,0	203,0	243,2
Середній задекларований дохід на одного платника єдиного податку другої групи, тис. грн	433,3	648,3	943,6	1291,5	1783,7

Джерело: складено за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

У другій групі ситуація протилежна: кількість платників суттєво скоротилася з 17806 осіб у 2019 р. до 13857 осіб у 2023 р. (-22,15 %). Найбільше падіння відбулося у 2020 р. (-22,04 %), очевидно, через пандемію COVID-19. У 2023 р. зафіксовано відновлення (+7,32 %), що може вказувати на адаптацію бізнесу до воєнних умов.

Доходи платників першої групи зросли з 543,47 тис. грн у 2019 р. до 1360,28 тис. грн у 2023 р. (+150,34 %). Найбільший приріст зафіксовано у 2021 р. (+59,62 %), що, ймовірно, пов'язано з такими чинниками, як інфляція та адаптація підприємців до змін економічного середовища після пандемії COVID-19. У 2023 р. зростання склало 23,68 %, що може свідчити про стабілізацію економічної активності, вплив інфляції та часткове відновлення споживчого попиту, попри складнощі, зумовлені воєнними викликами.

Доходи платників другої групи зросли ще суттєвіше – з 7,71 млн грн у 2019 р. до 24,72 млн грн у 2023 р. (+220,45 %). Найбільший приріст спостерігався у 2023 р. (48,22 %), що може бути зумовлено кількома факторами: підвищенням вартості товарів і послуг через інфляцію, зростанням прозорості декларування доходів завдяки обов'язковому використанню РРО та ПРРО з 2021 р., а також запровадженням штрафів за їх невикористання з жовтня 2023 р. Водночас, збільшення доходів може свідчити про часткову адаптацію підприємців до умов війни, коли основна увага зосереджена на ключових галузях малого бізнесу.

Середній дохід одного платника першої групи зріс з 109,7 тис. грн у 2019 р. до 243,2 тис. грн у 2023 р., що становить загальне зростання на +121,60 %. Найбільший приріст (+53,33 %) спостерігався у 2021 р., що співпадає з аналогічним приростом загальної суми доходу цієї групи. У 2023 р. середній дохід збільшився на 19,71 %, що свідчить про певну стабілізацію доходів навіть в умовах війни.

Середній дохід платників другої групи зріс значно більше – з 433,3 тис. грн у 2019 р. до 1783,7 тис. грн у 2023 р. (+311,60 %). Найвищий приріст (+38,10 %) зафіксовано у 2023 р. Таке значне зростання середнього доходу свідчить про більшу залежність другої групи від змін у регуляторному середовищі, а також про її активну адаптацію до нових викликів, спричинених війною.

Також доцільно зауважити, що середній розмір доходу на одного платника єдиного податку першої групи у 2023 р. становить лише 21,7 % від критерію доходу для першої групи (1118900). Натомість для платників єдиного податку другої групи цей показник становить 31,9 %. Така ситуація свідчить про те, що більшість платників єдиного податку першої та другої груп, зареєстрованих у Тернопільській області, отримують доходи значно менші від їх допустимого розміру на відповідній групі.

Аналізуючи особливості реєстрації та взяття на облік фізичних осіб підприємців платників

єдиного податку третьої групи по Тернопільській області, відзначимо стійку зростаючу тенденцію в довоєнний період (рис. 4).

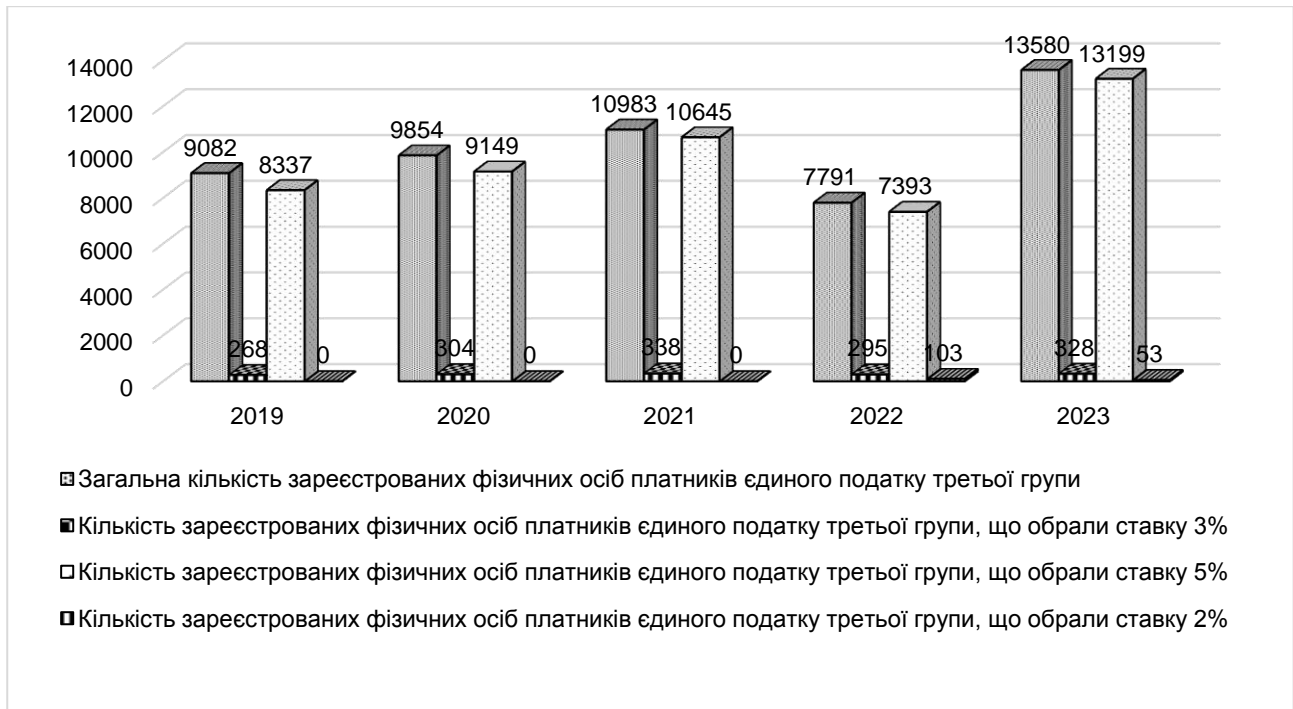


Рис. 4. Динаміка зареєстрованих фізичних осіб – платників єдиного податку третьої групи у Тернопільській області в 2019–2023 рр.

Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

Дані рис. 4 ілюструють зниження кількості зареєстрованих фізичних осіб підприємців на третій групі єдиного податку в 2022 р. Однак законодавчі зміни, що мали характер преференційної підтримки суб'єктів малого і середнього бізнесу в умовах правового режиму воєнного стану, дозволили стабілізувати ситуацію в цій сфері і вже в 2023 р. відбулось суттєве зростання цієї категорії платників єдиного податку. В умовах війни запропонований урядом та парламентом варіант реєстрації та оподаткування фізичних осіб платників єдиного податку третьої групи, що обрали ставку 2 %, не був надто популярним серед підприємницького кола Тернопільщини, адже було зареєстровано сумарно в 2022–2023 рр. 156 осіб.

Якщо порівнювати особливості реєстрації фізичних осіб-підприємців на третій групі єдиного податку із загальнодержавним трендом, то тут є певна невідповідність, адже в Україні кількість платників єдиного податку зростала, незважаючи на війну. Так, загалом по Україні «станом на 01.01.2021 р. платниками єдиного податку були 201,9 тис. осіб, на 01.01.2022 р. їх кількість збільшилася до 207,7 тис. осіб, або на 2,9 % (+5,8 тис.), на 01.01.2023 р. – до 217,8 тис., або на 4,9 % (+10,1 тис. осіб), та на 01.04.2023 р. – ще на 0,8 %, або до 219,7 тис. осіб (+1818 осіб)» [24].

Позитивна тенденція до зростання кількості фізичних осіб-підприємців та самозайнятих осіб спостерігається як в довоєнний період, так і під час війни з росією. Так, «відповідно до звітів за формами № 1-ОПЗ і № 2-ОПЗ протягом 2020–2022 рр. та I кварталу 2023 р. кількість самозайнятих осіб збільшилася з 2053,3 до 2156,4 тис. осіб, або на 5 %, ФОП – з 2026 до 2127,9 тис. осіб, або на 5 %, та ФОП, які провадять незалежну професійну діяльність, – з 27,3 до 28,5 тис. осіб, або на 4,4 %, зареєстрованих в ДРФО платників» [24].

Аналіз декларування доходу фізичними особами платниками єдиного податку третьої групи, зареєстрованих у Тернопільській області, засвідчив наступні тенденції (рис. 5).

З даних рис. 5 ми можемо спостерігати зниження обсягу задекларованих доходів фізичними особами платниками єдиного податку третьої групи у 2022 р. Особливо це стосується платників, які обрали ставку податків 5 %. Натомість, при наявності у 2022 р. в Тернопільській області лише 103 фізичних осіб платників єдиного податку за ставкою 2 %, їх доходи перевищили доходи фізичних осіб платників єдиного податку за ставкою 3 % та 5 % разом.

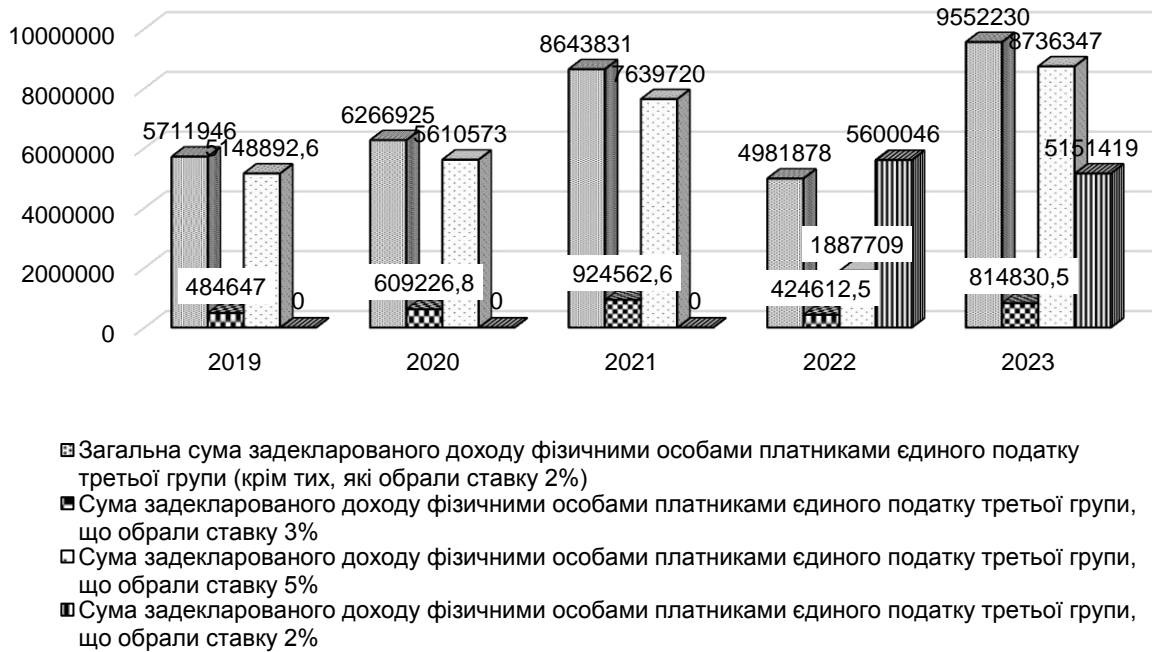


Рис. 5. Динаміка декларування доходу фізичними особами – платниками єдиного податку третьої групи у Тернопільській області в 2019–2023 рр., тис. грн

Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

В частині реєстрації юридичних осіб платників єдиного податку третьої групи спостерігається подібна ситуація, яка характеризується зниженням кількості платників у 2022–2023 рр. (рис. 6).

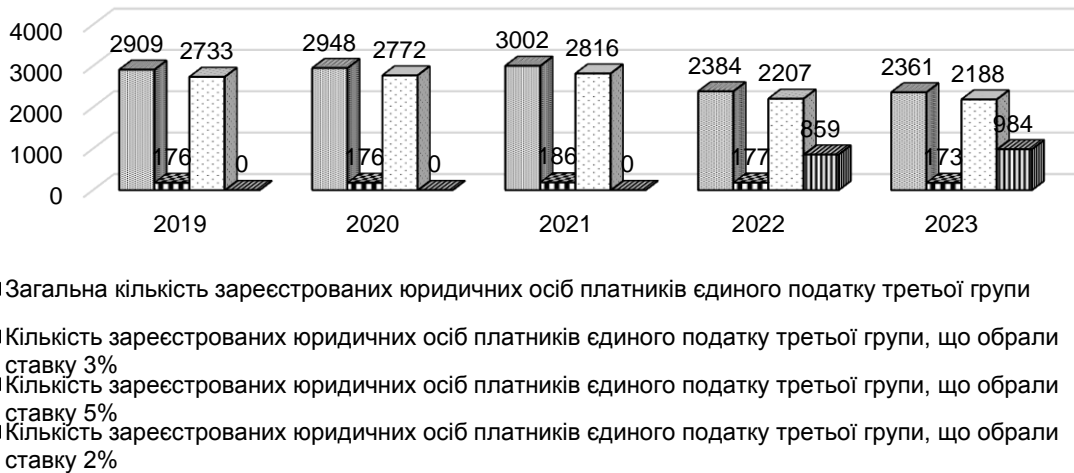


Рис. 6. Динаміка зареєстрованих юридичних осіб – платників єдиного податку третьої групи у Тернопільській області в 2019–2023 рр.

Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

Проте варто відзначити значно більшу кількість, у порівнянні з фізичними особами, зареєстрованих юридичних осіб платників єдиного податку за ставкою 2 %, а саме 859 осіб у 2022 р. та 984 особи у 2023 р.

Оскільки кількість зареєстрованих юридичних осіб платників єдиного податку значно менша від фізичних, відповідно й обсяги їх задекларованих доходів значно менші (рис. 7). Зокрема, цей показник у 2019 р. становив 1801194 тис. грн, а у 2021 зріс до 2317613 тис. грн. У 2022 р. відбулося суттєве падіння задекларованих доходів до 655700 тис. грн, у 2023 р. – зростання до 1619561 тис. грн. Лівову частку доходів від загальної кількості юридичних осіб декларують платники єдиного податку за ставкою 5 %. Це зумовлено відсутністю ПДВ при виборі ставки 5 %.

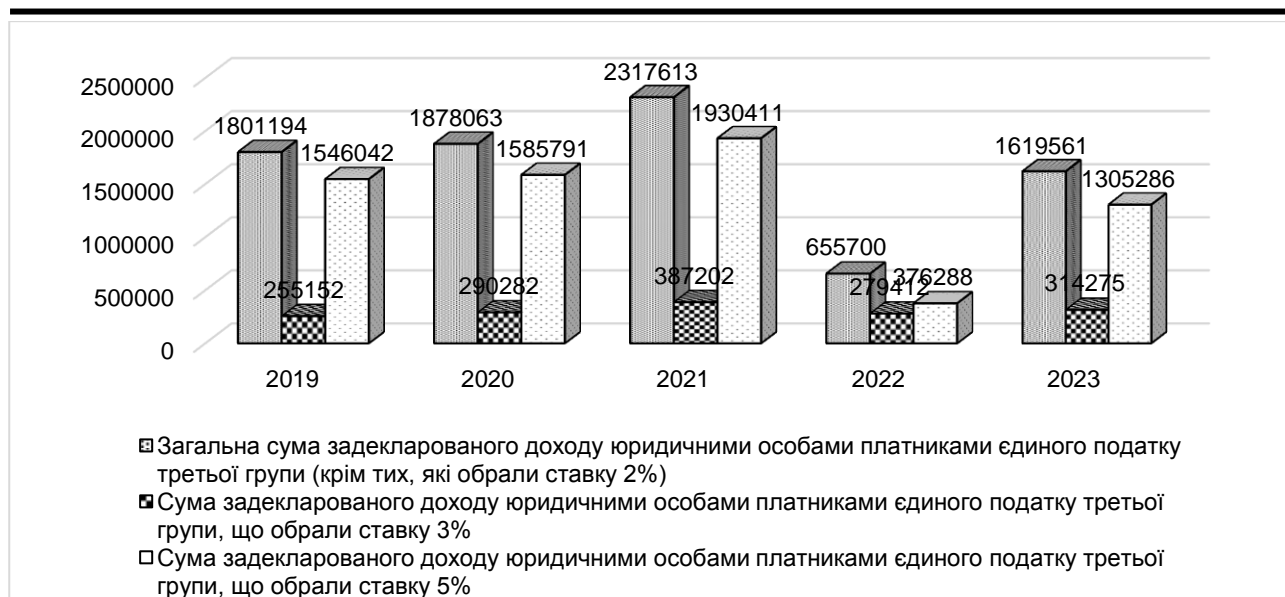


Рис. 7. Динаміка декларування доходу юридичними особами – платниками єдиного податку третьої групи у Тернопільській області в 2019–2023 рр., тис. грн
Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

Підводячи підсумки аналізу основних показників функціонування платників єдиного податку третьої групи, зазначимо про неоднозначний вплив управління змінами в структурі спрощеної системи оподаткування на фіскальну роль єдиного податку та підприємницьку активність в Тернопільській області. Так, з одного боку, запровадження ставки 2 % єдиного податку позитивно вплинуло на діяльність суб'єктів господарювання. Однак в області не було активних бойових дій, відповідно, й бізнес припинив роботу на невеликий період часу з початку війни, який вимірюється одним–двома місяцями. А у подальшому окремі види діяльності в області навіть активізувались у зв'язку з переміщенням великої частини населення з територій, на яких велись бойові дії. Натомість пільга у вигляді 2 % єдиного податку стала законним механізмом уникнення оподаткування й знизила податкові надходження не тільки тих платників єдиного податку, які перейшли з третьої групи на сплату 2 %, а й із загальної системи, що потягнуло за собою зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток, ПДВ тощо.

Аналізуючи особливості функціонування четвертої групи платників єдиного податку в Тернопільській області, відзначимо наступну тенденцію щодо їх реєстрації (рис. 8).

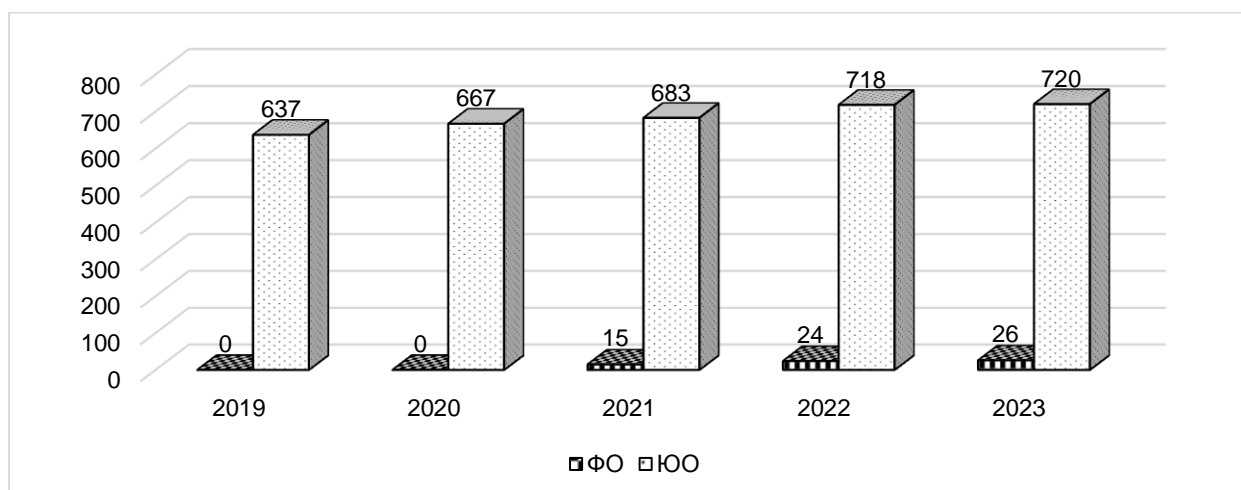


Рис. 8. Динаміка зареєстрованих фізичних та юридичних осіб платників єдиного податку четвертої групи у Тернопільській області в 2019–2023 рр.

Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

Як видно з даних рис. 8, незважаючи на правовий режим воєнного стану та виклики війни, механізм оподаткування доходів сільськогосподарських виробників через застосування єдиного податку четвертої групи є доволі популярним, особливо в частині оподаткування юридичних осіб в цій сфері.

Якщо ж аналізувати обсяги задекларованих доходів платників-юридичних осіб четвертої групи єдиного податку, то вони мають чітку зростаючу тенденцію (рис. 9).

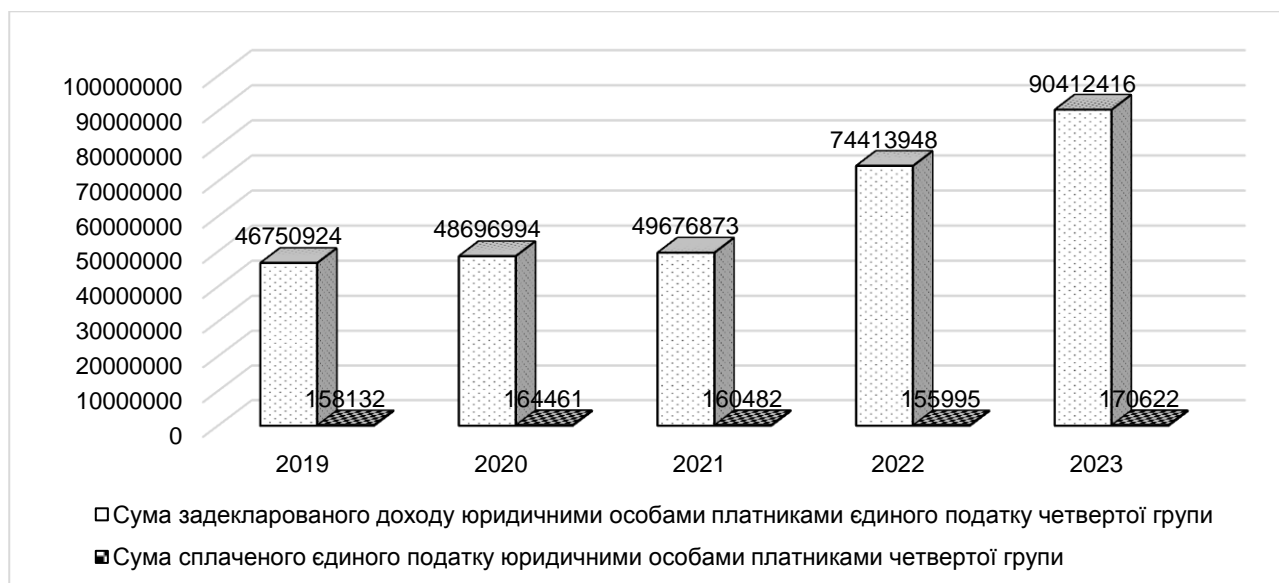


Рис. 9. Динаміка задекларованого доходу та сплаченого єдиного податку юридичними особами платниками єдиного податку четвертої групи в Тернопільській області, тис. грн
 Джерело: побудовано за даними ГУ ДПС в Тернопільській області

Варто наголосити на тому, що величина сплаченого єдиного податку платниками четвертої групи відносно задекларованих доходів цієї категорії платників є доволі мізерною, що може стати підґрунтям для реформування системи спрощеного оподаткування та обліку для сільськогосподарських товаровиробників в сторону збільшення.

Висновки з проведеного дослідження. Підводячи підсумки впливу управління змінами в структурі спрощеної системи оподаткування на діяльність платників єдиного податку Тернопільської області, зауважимо про ряд негативних тенденцій:

1. Зниження кількості зареєстрованих платків єдиного податку та темпів його надходжень у 2020 та 2022 рр., що зумовлено наслідками пандемії COVID-19 та війни росії проти України.
2. Зростання податкових надходжень єдиного податку у 2022 р. відбулося виключно за рахунок збільшення ставок єдиного податку в результаті збільшення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати.
3. Найбільший негативний вплив наслідки війни росії проти України нанесли платникам другої та третьої груп єдиного податку.
4. Більшість платників єдиного податку не досягають граничного порогу доходу на відповідних групах, що може свідчити про дві негативні тенденції:
 - спрощена система оподаткування гальмує розвиток підприємницької активності;
 - платники свідомо не показують реальних доходів, аби уникнути переходу на наступну групу спрощеної системи оподаткування, або на загальну систему.
5. При запровадженні ставки 2 % єдиного податку від доходу не було враховано територіальних особливостей під час воєнного стану в Україні.

В контексті наведених негативних аспектів постає доцільність надання органам місцевого самоврядування більших повноважень для управління змінами у спрощеній системі оподаткування. Але розширення повноважень має супроводжуватись координацією функцій органів місцевого самоврядування в рамках децентралізації та підвищенням кваліфікації персоналу в органах місцевого самоврядування та податкових органах. Не менш важливо також забезпечити синхронізацію регуляторних та управлінських функцій органів місцевої влади з представництвами різних державних органів на рівні окремих територій, з метою уникнення асиметрії інформації.

Література

1. Aditya C. The Presumptive Tax Regime on Micro, Small and Medium Enterprises in Indonesia. *Syntax Literate*. 2020. Vol. 5/6. URL: <https://jurnal.syntaxliterate.co.id/index.php/syntaxliterate/article/view/1323> (дата звернення: 20.11.2024).
2. Azuara O., Azuero R., Bosch M., Torres J. Special Tax Regimes in Latin America and the

Caribbean / IDB Working Paper Series No. 970. March 2019. URL: <https://publications.iadb.org/en/special-tax-regimes-latin-america-and-caribbean-compliance-social-protection-and-resource> (дата звернення: 20.11.2024).

3. Bird R., Wallace S. Is it Really so Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes. *Contributions to Economic Analysis*. 2004. Vol. 268. P. 121-158. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0573-8555\(04\)68806-7](https://doi.org/10.1016/S0573-8555(04)68806-7).

4. Engelschalk M. Creating a Favorable Tax Environment for Small Business *Contributions to Economic Analysis*. 2004. Vol. 268. P. 275-311. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0573-8555\(04\)68814-6](https://doi.org/10.1016/S0573-8555(04)68814-6).

5. Engelschalk M., Loeprick J. MSME taxation in transition economies: country experience on the costs and benefits of introducing special tax regimes / The World Bank, Policy Research Working Paper Series: 7449, 2015 October. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/1a153020-9af8-54af-b5b7-9f5e829156c6/content> (дата звернення: 20.11.2024).

6. Iordachi V., Tirlea M. Use of presumptive taxation in facilitating small business tax compliance. *Economy and Sociology*. 2016. Vol. 3. P. 11-19.

7. Logue K., Vettori G. Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation. *Columbia Journal of Tax Law*. 2011. Vol. 2/1. P. 100-149. DOI: <https://doi.org/10.7916/cjtl.v2i1.2801>.

8. Teixeira F. Case study I: Simplified tax regimes and their impact on social insurance in Uruguay. *Handbook on Social Protection Systems* / Edited by Schüring E., Loewe M. Edward. Elgar Publishing, Cheltenham. 2021. DOI: <https://doi.org/10.4337/9781839109119.00040>.

9. Thuronyi V. Presumptive Taxation of the Hard-to-Tax. *Contributions to Economic Analysis*. 2004. Vol. 268. P. 101-120. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0573-8555\(04\)68805-5](https://doi.org/10.1016/S0573-8555(04)68805-5).

10. Бондаренко О. Реформування спрощеної системи оподаткування в Україні. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління*. 2015. Вип. 34. С. 242-248.

11. Ігнатенко С. С. Особливості спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 1. С. 334-339.

12. Калінеску Т. В., Пономарьова С. С. Використання спрощеної системи оподаткування агровиробниками. *Часопис економічних реформ*. 2020. № 2. С. 45-51.

13. Ковова І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності й перспективи її реформування в рамках податкової реформи 2016 року. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 11. С. 31-36.

14. Олейнікова Л. Г., Точиліна І. В. Спрощена система оподаткування в наративі проблем малого підприємництва в Україні. *Облік і фінанси*. 2019. № 2. С. 89-98.

15. Олейнікова Л. Г., Точиліна І. В. Спрощена система оподаткування малого бізнесу в Україні як форма державної підтримки. *Наукові праці НДФІ*. 2019. Вип. 4. С. 108-124.

16. Синчак В. П. Податкові обмеження у спрощеній системі оподаткування як інструменти податкового регулювання розвитку малого підприємництва. *Університетські наукові записки*. 2015. № 1. С. 408-425.

17. Синчак В. П. Ставки єдиного податку як елементи спрощеної системи оподаткування в податковому регулюванні розвитку малого підприємництва України. *Наука й економіка*. 2015. Вип. 1. С. 90-98.

18. Синчак В. П. Особливий механізм справляння податків і зборів в умовах функціонування спрощеної системи оподаткування. *Облік і фінанси*. 2020. № 2. С. 103-113.

19. Тучак Т. В., Лінник О. П. Напрями реформування спрощеної системи оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2020. № 3. С. 306-311.

20. Тучак Т. В. Спрощена система оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи реформування. *Ефективна економіка*. 2024. № 5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_5_77 (дата звернення: 20.11.2024).

21. Alink M., Kommer V. Handbook on Tax Administration. 2nd Revised Edition. IBFD. 2016. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_%28Second%20Revised%20Edition%29_final_web_0.pdf (дата звернення: 20.11.2024).

22. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.11.2024).

23. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 20.11.2024).

24. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами виконавчої влади в частині реєстрації та обліку платників податків. Рахункова палата України, 2024. 59 с. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/14-2_2023/Zvit_14-2_2023.pdf (дата звернення: 20.11.2024).

References

1. Aditya, C. (2020), "The Presumptive Tax Regime on Micro, Small and Medium Enterprises in Indonesia", *Syntax Literate*, Vol. 5/6, available at: <https://jurnal.syntaxliterate.co.id/index.php/syntax-literate/article/view/1323> (access date November 20, 2024).
2. Azuara, O., Azuero, R., Bosch, M. and Torres, J. (2019), Special Tax Regimes in Latin America and the Caribbean, IDB Working Paper Series no. 970, available at: <https://publications.iadb.org/en/special-tax-regimes-latin-america-and-caribbean-compliance-social-protection-and-resource> (access date November 20, 2024).
3. Bird, R. and Wallace, S. (2004), "Is it Really so Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes", *Contributions to Economic Analysis*, Vol. 268, pp. 121-158, DOI: [https://doi.org/10.1016/S0573-8555\(04\)68806-7](https://doi.org/10.1016/S0573-8555(04)68806-7).
4. Engelschalk, M. (2004), "Creating a Favorable Tax Environment for Small Business", *Contributions to Economic Analysis*, Vol. 268, pp. 275-311, DOI: [https://doi.org/10.1016/S0573-8555\(04\)68814-6](https://doi.org/10.1016/S0573-8555(04)68814-6).
5. Engelschalk, M. and Loerprick, J. (2015), MSME taxation in transition economies: country experience on the costs and benefits of introducing special tax regimes, The World Bank, Policy Research Working Paper Series: 7449, available at: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/1a153020-9af8-54af-b5b7-9f5e829156c6/content> (access date November 20, 2024).
6. Iordachi, V. and Tirlea, M. (2016), "Use of presumptive taxation in facilitating small business tax compliance", *Economy and Sociology*, Vol. 3, pp. 11-19.
7. Logue, K. and Vettori, G. (2011), "Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation", *Columbia Journal of Tax Law*, Vol. 2/1, pp. 100-149. DOI: <https://doi.org/10.7916/cjtl.v2i1.2801>.
8. Teixeira, F. (2021), "Case study I: Simplified tax regimes and their impact on social insurance in Uruguay", Schüring E., Loewe M. Edward (Eds.) *Handbook on Social Protection Systems*, Elgar Publishing, Cheltenham, UK, DOI: <https://doi.org/10.4337/9781839109119.00040>.
9. Thuronyi, V. (2004), "Presumptive Taxation of the Hard-to-Tax", *Contributions to Economic Analysis*, Vol. 268, pp. 101-120, DOI: [https://doi.org/10.1016/S0573-8555\(04\)68805-5](https://doi.org/10.1016/S0573-8555(04)68805-5).
10. Bondarenko, O. (2015), "Reform of the simplified taxation system in Ukraine", *Zbirnyk naukovykh prats Derzhavnoho ekonomiko-tekhnologichnoho universytetu transportu. Ser.: Ekonomika i upravlinnia*, Iss. 34, pp. 242-248.
11. Ihnatenko, S.S. (2023), "Features of the simplified taxation system under martial law", *Analitichno-porivnialne pravo navstvo*, no. 1, pp. 334-339.
12. Kalinesku, T.V. and Ponomarova, S.S. (2020), "Use of a simplified system of taxation by agricultural producers", *Chasopys ekonomichnykh reform*, no. 2, pp. 45-51.
13. Kovova, I. (2015), "A simplified system of taxation, accounting and reporting and prospects for its reform within the framework of the 2016 tax reform", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 11, pp. 31-36.
14. Oleinikova, L.H. and Tochylina, I.V. (2019), "A simplified system of taxation in the narrative of small business problems in Ukraine", *Oblik i finansy*, no. 2, pp. 89-98.
15. Oleinikova, L.H. and Tochylina, I.V. (2019), "A simplified system of small business taxation in Ukraine as a form of state support", *Naukovi pratsi NDFI*, Iss. 4, pp. 108-124.
16. Synchak, V.P. (2015), "Tax restrictions in the simplified taxation system as tools of tax regulation of small business development", *Universytetski naukovi zapysky*, no. 1, pp. 408-425.
17. Synchak, V.P. (2015), "Single tax rates as elements of a simplified taxation system in the tax regulation of small business development in Ukraine", *Nauka i ekonomika*, Iss. 1, pp. 90-98.
18. Synchak, V.P. (2020), "A special mechanism for paying taxes and fees in the conditions of the operation of the simplified taxation system", *Oblik i finansy*, no. 2, pp. 103-113.
19. Tuchak, T.V. and Linnyk, O.P. (2020), "Directions of reforming the simplified taxation system in Ukraine", *Biznes Inform*, no. 3, pp. 306-311.
20. Tuchak, T.V. (2024), "Simplified taxation system in Ukraine: current state and prospects for reform", *Efektivna ekonomika*, no. 5, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_5_77 (access date November 20, 2024).
21. Alink, M. and Kommer, V. (2016), Handbook on Tax Administration, 2nd Revised Edition, IBFD, available at: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_%28Second%20Revised%20Edition%29_final_web_0.pdf (access date November 20, 2024).
22. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine dated 02.10.2010 no. 2755-VI, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (access date November 20, 2024).
23. Verkhovna Rada of Ukraine (2022), Law of Ukraine "About modification of the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine concerning action of norms for the period of martial law" dated 15.03.2022 no. 2120-IX, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (access date November 20, 2024).
24. Accounting Chamber of Ukraine (2024), "Report on the results of the audit of the effectiveness of the exercise of powers by executive authorities in the field of registration and accounting of taxpayers", 59 p.,

available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/14-2_2023/Zvit_14-2_2023.pdf (access date November 20, 2024).

Валігура В.А., Одайський О.Б., Вакуліч І.П.

УПРАВЛІННЯ ЗМІНАМИ В СПРОЩЕНІЙ СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕРИТОРІАЛЬНИЙ АСПЕКТ

Мета. Виявлення проблематики управління змінами в спрощеній системі оподаткування (на прикладі аналізу її функціонування в Тернопільській області).

Методика дослідження. У процесі дослідження було використано такі методи: онтологічний підхід – для обґрунтування сутності управління змінами загалом, у сфері оподаткування зокрема і, в тому числі, для виявлення особливостей цього процесу при застосуванні спрощеної системи оподаткування; аналізу та синтезу, порівняння, узагальнення – для характеристики функціонування спрощеної системи оподаткування в Тернопільській області та формування пропозицій щодо вдосконалення управління змінами в ній; графічний – при візуалізації результатів дослідження.

Результати дослідження. Встановлено, що зниження кількості зареєстрованих платків єдиного податку та темпів його надходжень у 2020 р. та 2022 р. зумовлено наслідками пандемії COVID-19 та війни росії проти України. Доведено, що зростання податкових надходжень єдиного податку у 2022 р. відбулося виключно за рахунок збільшення ставок єдиного податку в результаті збільшення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати. Виявлено, що найбільший негативний вплив наслідки війни росії проти України нанесли платникам другої та третьої груп єдиного податку. Аналіз засвідчив, що більшість платників єдиного податку не досягають граничного порогу доходу на відповідних групах, що може свідчити про дві негативні тенденції: спрощена система оподаткування гальмує розвиток підприємницької активності; платники свідомо не показують реальних доходів, аби уникнути переходу на наступну групу спрощеної системи оподаткування, або на загальну систему. Встановлено, що при запровадженні ставки 2 % єдиного податку від доходу не було враховано територіальних особливостей під час воєнного стану в Україні.

Наукова новизна результатів дослідження. Набуло подальшого розвитку виявлення проблематики управління змінами в спрощеній системі оподаткування на сучасному етапі загалом та в розрізі груп платників єдиного податку.

Практична значущість результатів дослідження. Результати представленого дослідження можуть бути використані органами державної влади у процесі вдосконалення управління змінами в спрощеній системі оподаткування.

Ключові слова: управління змінами, податки, спрощена система оподаткування, єдиний податок, платники єдиного податку.

Valihura V.A., Odaiskyi O.B., Vakulich I.P.

CHANGE MANAGEMENT IN THE SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM: TERRITORIAL ASPECT

Purpose. The aim of the article is to identify the problems of change management in the simplified taxation system (on the example of the analysis of its functioning in the Ternopil region).

Methodology of research. The following methods were used in the course of the study: an ontological approach – to substantiate the essence of change management in general, in the field of taxation in particular, and, in particular, to identify the features of this process when applying the simplified taxation system; analysis and synthesis, comparison, generalization – to characterize the functioning of the simplified taxation system in the Ternopil region and to formulate proposals for improving the management of changes in it; graphical – to visualize the results of the study.

Findings. It is established that the decline in the number of registered single tax payers and the rate of single tax revenues in 2020 and 2022 is due to the effects of the COVID-19 pandemic and Russia's war against Ukraine. It is proved that the increase in single tax revenues in 2022 was due solely to an increase in single tax rates as a result of an increase in the subsistence minimum and minimum wage. It was found that the most negative impact of the consequences of Russia's war against Ukraine was on the taxpayers of the second and third groups of the single tax. The analysis shows that most single taxpayers do not reach the income threshold in the respective groups, which may indicate two negative trends: the simplified taxation system hinders the development of entrepreneurial activity; taxpayers deliberately do not show real income to avoid the transition to the next group of the simplified taxation system or to the general system. It is established that the introduction of the 2% single income tax rate did not take into account the territorial peculiarities during martial law in Ukraine.

Originality. The identification of the issues of managing changes in the simplified taxation system at the present stage in general and by groups of single taxpayers was further developed.

Practical value. The results of the presented study can be used by public authorities in the process of improving the change management in the simplified taxation system.

Key words: change management, taxes, simplified taxation system, single tax, single tax payers.