ISSN 2524-0374

УДК 336.221
DOI https://doi.org/10.32782/2524-0374/2026-3/46

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ З МЕДИЧНОЇ ПРАКТИКИ

SPECIFICS OF LEGAL REGULATION OF TAXATION IN MEDICAL PRACTICE

Капустник В.В., д.ю.н.,
доцент кафедри податкового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
orcid.org/0000-0003-0733-4233

Кривенко О.І., к.ю.н.,
доцент кафедри судової медицини, медичного правознавства
імені заслуженого професора М.С. Бокаріуса
Харківський національний медичний університет
orcid.org/0000-0002-7115-4715

Капустник Н.Г., к.ю.н.,
асистент кафедри права
Національний аерокосмічний університет «Харківський авіаційний інститут»
orcid.org/0009-0009-5327-9192

Досліджено актуальні питання правового регулювання оподаткування суб'єктів медичної практики в Україні. Визначено, що ефективна податкова політика є дієвим інструментом забезпечення фінансової стійкості закладів охорони здоров'я та безперешкодної доступності медичної допомоги в умовах реформування галузі. Реформування системи призвело до диверсифікації організаційно-правових форм надавачів послуг. Це створює неоднорідне середовище, де суб'єкти з однаковим видом діяльності опиняються у нерівних умовах щодо оподаткування та отримання пільг. Недостатньо висвітленою є диференціація податкових ризиків залежно від обраної форми практики. Дискусійним залишається звільнення від податку на додану вартість (ПДВ) операцій фізичних осіб-підприємців (ФОП) через суперечливе трактування норм чинного законодавства контролюючими органами. Метою статті є комплексний аналіз правових засад оподаткування медичної діяльності, виявлення наявних колізій у застосуванні пільг та розробка пропозицій щодо вдосконалення законодавства для забезпечення рівної конкуренції. Порівняльний аналіз систем оподаткування довів, що третя група єдиного податку є найоптимальнішою для ФОП, оскільки дозволяє безперешкодно співпрацювати з Національною службою здоров'я України без обмежень кількості найманих працівників. Досліджено ключові умови збереження статусу неприбутковості комунальними некомерційними підприємствами (КНП), акцентуючи увагу на забороні розподілу доходів та фінансових ризиках під час їхньої майбутньої трансформації у товариства у 2026 році. На основі позиції Верховного Суду від 2024 року та основоположного принципу презумпції правомірності рішень (in dubio pro tributario) доведено, що ФОП мають законне право на пільгу з ПДВ нарівні з юридичними особами, адже головним критерієм є наявність медичної ліцензії. Обґрунтовано необхідність внесення змін до підпункту 197.1.5 Податкового кодексу України задля прямого закріплення права ФОП на звільнення від ПДВ, що остаточно усуне дискримінацію. Практичне значення роботи полягає у можливості використання результатів медичними суб'єктами для захисту прав у податкових спорах та мінімізації фінансових ризиків при виборі системи оподаткування.

Ключові слова: податкові пільги, єдиний податок, податок на додану вартість, фізична особа-підприємець, некомерційне підприємство, Національна служба здоров'я України, судова практика, статус неприбутковості.

The article investigates topical issues of taxing medical practice entities in Ukraine. An effective tax policy ensures the financial stability of healthcare facilities and unhindered accessibility of medical care amidst industry reforms. Systemic reforms led to the diversification of service providers' organizational forms. This creates a heterogeneous environment where entities with the same activity face unequal taxation and benefit conditions. The differentiation of tax risks based on the chosen practice form remains insufficiently addressed. The value-added tax (VAT) for private entrepreneurs (sole proprietors) remains debatable due to conflicting legislative interpretations by regulatory authorities. The article aims to comprehensively analyze the legal foundations of healthcare taxation, identify conflicts in applying benefits, and propose legislative improvements ensuring fair competition. A comparative analysis proved the third group of the single tax is optimal for individual entrepreneurs, allowing unhindered cooperation with the National Health Service of Ukraine without employee restrictions. Key conditions for maintaining non-profit status by municipal non-profit enterprises were investigated, emphasizing the income distribution prohibition and financial risks during their transformation into companies in 2026. Based on the 2024 Supreme Court position and the presumption of lawfulness of decisions (in dubio pro tributario), it is proven that FOPs have a legal right to VAT benefits on par with legal entities, as the main criterion is possessing a medical license. The necessity of amending subparagraph 197.1.5 of the Tax Code of Ukraine to directly enshrine FOPs' right to VAT exemption is substantiated to eliminate discrimination. The practical significance lies in using these results by medical entities to protect rights in tax disputes and minimize financial risks when choosing a taxation system.

Key words: tax benefits, flat tax, value-added tax, individual entrepreneur, non-profit enterprise, National Health Service of Ukraine, judicial practice, non-profit status.

Вступ. Сучасний етап розвитку національної системи охорони здоров'я України характеризується глибокою трансформацією, що охоплює не лише медичні аспекти, а й фундаментальні фінансово-правові засади функціонування галузі. Реформування системи, спрямоване на підвищення якості та доступності медичної допомоги, зумовило появу нових економічних реалій для суб'єктів господарювання. У цьому контексті правове регулювання оподаткування медичної діяльності постає як один із найскладніших та найбільш динамічних інструментів державного впливу, що безпосередньо корелює з фінансовою стійкістю надавачів медичних послуг та їхньою здатністю ефективно виконувати соціально значущі функції.

© Капустник В.В., Кривенко О.І., Капустник Н.Г., 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу (CC BY 4.0)

Актуальність даного дослідження підсилюється тим, що диверсифікація організаційно-правових форм медичної практики – від комунальних некомерційних підприємств до приватних кабінетів фізичних осіб-підприємців – створила неоднорідне податкове поле. Взаємодія цих суб'єктів із Національною службою здоров'я України (НСЗУ) в межах Програми медичних гарантій вимагає чіткого правового визначення їхнього податкового статусу, особливо в частині правомірності застосування пільг та спеціальних режимів оподаткування.

Постановка проблеми в загальному вигляді полягає у виявленні та аналізі системних суперечностей у податковому законодавстві, які призводять до нерівномірного фіскального навантаження на різних надавачів медичних послуг. Податкова система у сфері медицини не повинна обмежуватися лише фіскальною функцією; вона має виконувати стимулюючу роль, сприяючи залученню інвестицій у галузь та забезпечуючи конституційне право громадян на охорону здоров'я. Проте існуючі правові колізії, зокрема у питаннях адміністрування податку на додану вартість для ФОП та дотримання критеріїв неприбутковості закладами державної і комунальної власності, створюють значні правові ризики для суб'єктів медичної практики.

Враховуючи європейський вектор розвитку України, особливого значення набуває адаптація національного податкового законодавства до стандартів ЄС, що передбачає створення прозорого та справедливого податкового середовища. Це вимагає відмови від фрагментарних змін на користь цілісної стратегії податкового регулювання медичної діяльності, що й зумовлює необхідність ґрунтовного наукового пошуку, результати якого представлені у цій статті.

Літературний огляд. Питання правового регулювання оподаткування медичної діяльності та правового статусу суб'єктів господарювання у сфері охорони здоров'я постійно перебувають у центрі уваги фахівців у галузі фінансового, податкового, господарського та медичного права.

Теоретико-методологічні засади податкового права та загальні аспекти правового регулювання фінансової діяльності, що складають базис для розуміння специфіки оподаткування окремих галузей, ґрунтовно досліджували такі відомі вчені, як Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Д.О. Гетманцев, Ю.Б. Іванов. Їхні праці дозволяють системно оцінити механізми взаємодії держави та платників податків через призму фіскальних та стимулюючих функцій податків.

Вагомий внесок у дослідження правового забезпечення господарської діяльності у сфері охорони здоров'я та аналіз трансформаційних процесів у медицині зробили такі науковці, як О.А. Музиченко, В.І. Руденко та О.В. Юровський. Зокрема, у їхніх працях розглядаються питання адаптації суб'єктів господарювання до нових правових умов, механізми державного регулювання медичної галузі та правові засади функціонування медичних закладів як повноцінних учасників господарських відносин.

Специфіку господарської діяльності у сфері охорони здоров'я, особливості правового статусу медичних закладів та правові виклики медичної реформи також аналізували у своїх працях І.Я. Сенюта, С.Г. Стеценко, В.М. Пашков, Н.О. Гуторова. У дослідженнях цих авторів значна увага приділена процесам автономізації закладів охорони здоров'я та їх трансформації у комунальні некомерційні підприємства (КНП), що безпосередньо вплинуло на зміну режиму їхнього оподаткування.

Окремі аспекти оподаткування медичних послуг, зокрема особливості застосування пільг з податку на додану вартість (ПДВ) та вибір систем оподаткування для суб'єктів приватної практики, останнім часом висвітлювалися у публікаціях І.В. Чеховської та інших дослідників. Вони акцентують увагу на неоднозначності трактування норм Податкового кодексу України контролюючими органами та необхідності уніфікації підходів до оподаткування різних організаційно-правових форм [1, 2, 3, 6, 11, 14].

Проте, попри наявність значної кількості наукових праць, залишається потреба у комплексному дослідженні, яке б інтегрувало аналіз сучасних змін у законодавстві (актуальних на 2024-2026 роки), практику Національної служби здоров'я України та останню судову практику щодо захисту прав медичних суб'єктів-платників податків.

Питання забезпечення рівних конкурентних умов для ФОП та юридичних осіб у сфері медицини через інструменти оподаткування в умовах воєнного стану та майбутнього відновлення держави потребують подальшого наукового опрацювання, що й зумовлює структуру нашої роботи.

Мета статті полягає у комплексному аналізі правових засад здійснення та оподаткування медичної діяльності різними суб'єктами господарювання в Україні з урахуванням сучасних змін у законодавстві, виявленні колізійних питань та викладенні науково обґрунтованих пропозицій щодо їх врегулювання для забезпечення рівних умов конкуренції на ринку медичних послуг.

Для досягнення поставленої мети було визначено такі **завдання**:

– Проаналізувати правовий статус суб'єктів, які мають право здійснювати діяльність з медичної практики, та розмежувати поняття «медична допомога», «медичне обслуговування» та «медична послуга» в контексті об'єктів оподаткування.

– Дослідити особливості застосування спрощеної та загальної систем оподаткування для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють медичну практику.

– З'ясувати правовий режим функціонування державних та комунальних некомерційних підприємств, зокрема умови збереження ними статусу неприбутковості.

– Проаналізувати проблемні аспекти застосування пільг з податку на додану вартість для різних категорій надавачів медичних послуг та дослідити відповідну судову практику.

– Обґрунтувати необхідність внесення змін до чинного Податкового кодексу України для усунення податкової дискримінації.

Методи дослідження. Архітектура методології даного дослідження ґрунтується на синергії універсальних (загальнонаукових) засобів пізнання та спеціально-правових методів.

– *Діалектичний метод* дозволив розглянути правове регулювання оподаткування медицини у його динаміці та взаємозв'язку з реформуванням галузі.

– *Формально-юридичний метод* використано для тлумачення норм Податкового кодексу України (далі ПКУ) та Закону «Основи законодавства України про охорону здоров'я» (далі «Основи…»).

– *Порівняльно-правовий метод* застосовано при зіставленні податкового навантаження на ФОП та некомерційні підприємства.

– *Метод системного аналізу* допоміг виявити колізії між нормами різних галузей права щодо статусу лікаря як самозайнятої особи.

– *Метод узагальнення судової практики* став основою для формування аргументації щодо рівного права суб'єктів на податкові пільги незалежно від їхньої організаційно-правової форми.

Результати та їх обговорення. Конституційні засади в Україні базуються на балансі соціальних гарантій та громадянських обов'язків: право на медичне забезпечення нерозривно пов'язане з обов'язком фінансової участі громадян у наповненні бюджету через податки [4].

Медична галузь, як фундамент забезпечення права на життя, відіграє критичну роль у соціальній інфраструктурі. Саме тому підвищення ефективності надання медичних послуг розглядається як важливий вектор розвитку національної економіки, результати якого безпосередньо впливають на загальний рівень суспільного добробуту [14].

Понятійно-категоріальний апарат медичної діяльності. Базовим вектором нормативного регулювання сфери охорони здоров'я в нашій державі виступають від-

повідні «Основи…» [5]. Аналіз профільного законодавства свідчить, що медична практика розглядається як спеціальний ліцензований різновид господарської діяльності. Її ключовою метою є надання медичної та реабілітаційної допомоги, а повноцінними суб'єктами такої діяльності визнаються як інституційні заклади охорони здоров'я, так і фізичні особи, що мають статус підприємців.

Водночас, переходячи до фіскального аспекту, варто звернутися до архітектури ПКУ. Згідно з його концептуальними засадами (зокрема стаття 15), статус платника податків набувають будь-які фізичні та юридичні особи незалежно від їхнього резидентства, а також їхні відокремлені підрозділи. Головним критерієм тут виступає наявність у них об'єктів оподаткування або здійснення операцій, що підпадають під податкове регулювання, що автоматично генерує для них юридичний обов'язок щодо сплати відповідних податків та зборів [13].

Сучасна нормативно-правова база України у сфері охорони здоров'я характеризується певною термінологічною дубльованістю, оперуючи суміжними дефініціями: «медична допомога», «медичне обслуговування» та безпосередньо «медична послуга». Наявність такого синонімічного ряду провокує перманентні науково-практичні дискусії в колі правознавців, фахівців з економіки та управлінців медичної галузі. Адже від коректного змістовного тлумачення кожної з цих категорій залежить їх правильна імплементація в реальних господарських і податкових правовідносинах [14].

Системний аналіз понятійного апарату, закріпленого у статті 3 «Основ…», про охорону здоров'я, дозволяє вибудувати чітку ієрархію галузевих дефініцій [5]. Базовим макроконцептом виступає «охорона здоров'я», яку законодавець трактує як багатовекторну систему заходів. До її реалізації залучається широке коло суб'єктів: від органів державної влади та місцевого самоврядування до безпосередніх надавачів послуг (ліцензованих закладів охорони здоров'я, фізичних осіб-підприємців, медичних і реабілітаційних працівників) та громадськості. Головною телеологічною метою цієї системи є забезпечення максимальної біологічної тривалості життя людини шляхом збереження чи відновлення її фізіологічних, психологічних та соціальних функцій [5].

На рівні безпосередньої взаємодії з пацієнтом закон розмежовує кілька суміжних категорій. Так, під «медичною допомогою» розуміється фахове втручання, що здійснюється виключно за медичними показаннями кваліфікованим персоналом (працівниками інституційних закладів або ліцензованими ФОП, які можуть залучатися на засадах цивільно-правових угод). Натомість «медичне обслуговування» є більш широким поняттям, оскільки охоплює діяльність ліцензованих надавачів, яка може виходити за межі суто лікувального процесу, проте залишається нерозривно з ним пов'язаною [5]. Економічний аспект цих відносин розкривається через дефініцію «медичної послуги» – це персоніфікована діяльність закладів охорони здоров'я чи ФОП щодо конкретного пацієнта, яка передбачає обов'язкову наявність замовника та факту оплати [5].

Окремий понятійний блок присвячено сфері відновлення. Законодавець визначає «реабілітацію» як комплекс необхідних заходів для осіб, чиє повсякденне функціонування обмежене (або має ризик обмеження) через стан здоров'я. Практична реалізація цього процесу профільними фахівцями утворює зміст «реабілітаційної допомоги». Якщо ж такі оптимізаційні заходи надаються уповноваженими суб'єктами (реабілітаційними чи медичними закладами, установами соцзахисту) на оплатній основі за рахунок держави, муніципалітетів або приватних осіб (включаючи самого пацієнта), вони класифікуються як «реабілітаційна послуга» [5].

Із системного аналізу норм чинного законодавства можна зробити висновок, що як фізичні особи-підприємці, так і заклади охорони здоров'я здійснюють медичне обслуговування, надають медичну допомогу та послуги. При цьому підставою для здійснення цієї діяльності наведеними особами є отримання у визначеному законодавством порядку ліцензії на її здійснення.

Значною правовою прогалиною, яка вимагає нагального нормативного втручання, залишається проблема кваліфікації представників незалежних професій як повноцінних суб'єктів надання послуг у медичній сфері.

Зокрема, аналіз понятійного апарату ПКУ (положення підпункту 14.1.226) демонструє правовий підхід до розуміння статусу самозайнятої особи. Під цю категорію підпадають як фізичні особи-підприємці, так і фахівці, що реалізують себе через незалежну професійну діяльність (за обов'язкової умови відсутності трудових відносин у межах цієї ж практики). При цьому законодавець чітко відносить приватну практику лікарів до категорії незалежної професійної діяльності, ставлячи її в один правовий ряд із юридичною, науковою, освітньою та мистецькою сферами. Важливим критерієм для збереження такого статусу є те, що медик не повинен виступати найманим працівником чи мати статус ФОП за цим же фахом (з урахуванням окремих винятків статті 65 ПКУ), а також суттєво обмежується у праві використання найманої праці – закон дозволяє залучати до роботи не більше чотирьох фізичних осіб [13].

Тобто, з погляду податкового законодавства, діяльність лікарів належить до незалежної професійної діяльності і лікар має право зареєструватися як самозайнята особа і сплачувати податки зі своїх доходів.

Зіставлення норм профільного законодавства доводить повноцінну суб'єктну рівність інституційних закладів та приватних підприємців. Зокрема, базові «Основи...» (стаття 33) імперативно визначають, що кваліфікована медична допомога за відповідними показаннями може надаватися як штатними працівниками ліцензованих медичних установ, так і безпосередньо фізичними особами-підприємцями (які також наділені правом укладати з такими закладами цивільно-правові угоди). Ця ж логіка екстраполюється і на Закон України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення». Його положення чітко детермінують статус офіційних надавачів медичних послуг: ними визнаються як юридичні особи (заклади охорони здоров'я незалежно від форми власності), так і ліцензовані ФОП, за обов'язкової умови укладення відповідного договору з уповноваженим державним органом (НСЗУ) [9].

Законодавчий імператив, викладений у статті 17 «Основ...», чітко обумовлює, що будь-яка господарська ініціатива в медичній галузі є легітимною виключно за умови проходження процедури ліцензування, хоча при цьому держава концептуально декларує всебічну підтримку такому виду підприємництва. Аналізуючи сутність медичної практики через призму профільного закону про ліцензування, слід зазначити, що вона кваліфікується як спеціалізований та суворо регламентований напрям роботи. Повноправними реалізаторами цієї діяльності виступають як інституційні заклади охорони здоров'я, так і приватні суб'єкти (ФОП), а їхня фундаментальна мета зводиться до забезпечення населення фаховим медичним та реабілітаційним обслуговуванням.

Звертаючись до базового Закону «Про ліцензування видів господарської діяльності», слід констатувати, що надання медичних послуг належить до тих сфер, де держава вимагає обов'язкового отримання дозвільного документа [8]. Ця вимога деталізується урядовою постановою № 285 від 02 березня 2016 року, якою затверджено відповідні Ліцензійні умови. Даний підзаконний акт визначає медичну практику як спеціалізований сегмент господарювання, спрямований на медичне обслуговування та допомогу пацієнтам. При цьому право на реалізацію такої діяльності на підставі ліцензії жорстко закріплено лише за двома категоріями суб'єктів: інституційними закладами охорони здоров'я та зареєстрованими фізичними особами-підприємцями [7].

Отже, системний аналіз наведених норм дозволяє резюмувати, що вітчизняне законодавство виключає мож-

ливість провадження легальної медичної практики будь-якими іншими особами, окрім ліцензованих закладів охорони здоров'я та ФОП.

Досліджуючи правовий статус інституційних надавачів послуг, слід зазначити, що вітчизняна нормативна база розглядає заклад охорони здоров'я виключно як юридичну особу (або її відокремлену філію/підрозділ), яка акумулює кадровий потенціал медичних, фармацевтичних та реабілітаційних фахівців для забезпечення населення фаховим обслуговуванням на підставі відповідної ліцензії. Архітектура вітчизняної системи охорони здоров'я передбачає функціонування таких інституцій на базі державної, комунальної, приватної чи змішаної форм власності. При цьому для об'єктів публічного (державного) та муніципального (комунального) секторів встановлено абсолютну законодавчу заборону щодо їх приватизації.

З точки зору організаційно-правового моделювання, державні заклади можуть існувати у форматі установ або підприємств у статусі некомерційних. На комунальному рівні ця варіативність представлена установами, некомерційними товариствами, а також структурами, утвореними через механізм співробітництва територіальних громад. Натомість для суб'єктів приватного медичного бізнесу законодавець гарантує повну диспозитивність, не встановлюючи жодних лімітів чи обмежень щодо вибору оптимальної організаційно-правової форми.

Специфіка застосування спрощеної системи оподаткування для ФОП. У контексті започаткування медичної практики важливою методологічною передумовою є чітке розмежування процедур легалізації бізнесу, що охоплює два відокремлені юридичні факти: безпосереднє набуття статусу суб'єкта господарювання (через внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру) та податкову реєстрацію (взяття на облік у контролюючих органах). Своєю чергою, фіскальна архітектура держави, відповідно до норм ПКУ, формується як консолідована система обов'язкових платежів, що поділяються на загальнодержавні (зокрема, податок на прибуток підприємств та ПДВ) і місцеві (як-от єдиний податок). Принциповим моментом виступає імперативна монополія ПКУ у сфері податкового регулювання. Законодавець жорстко закріпив, що всі питання оподаткування, визначення кола платників, встановлення розміру ставок чи порядку обчислення податку регулюються виключно цим кодифікованим актом і не можуть бути запроваджені жодними іншими галузевими законами.

У системі податкового адміністрування процедура обліку платників виступає ключовим інструментом податкового контролю. Її головне функціональне призначення полягає у формуванні належного інституційного середовища, яке дозволяє компетентним органам здійснювати ефективний моніторинг за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати податків, а також за дотриманням загальної дисципліни і застосуванням санкцій. Законодавець імперативно встановлює повне охоплення цією процедурою всіх без винятку суб'єктів оподаткування. При цьому для юридичних осіб (зокрема, медичних закладів) та індивідуальних підприємців (медичних ФОП) механізм податкової реєстрації тісно синхронізований із загальною державною реєстрацією. Базовою передумовою для автоматичного взяття таких суб'єктів на облік за їхнім основним місцезнаходженням є надходження відповідних відомостей з Єдиного державного реєстру до баз даних контролюючих органів. Важливим правовим наслідком такої реєстрації є презумпція застосування загальної системи оподаткування: платник податків перебуває на ній за замовчуванням, доки не реалізує своє право на обрання альтернативного (спрощеного) податкового режиму.

Аналізуючи механізми податкової оптимізації, варто звернутися до положень статті 291 ПКУ, яка гарантує суб'єктам господарювання (як юридичним особам, так і фізичним особам-підприємцям) право на добровільне застосування спрощеного режиму оподаткування за умови дотримання ними відповідних законодавчих критеріїв [13]. Процедура ініціації такого переходу або первинного обрання цієї системи передбачає офіційне звернення до контролюючих органів за місцем реєстрації платника. Законодавець передбачив гнучкий механізм подання відповідної заяви, пропонуючи платникам кілька альтернативних шляхів: безпосередній візит до контролюючого органу (особисто або через уповноваженого представника), використання поштового зв'язку (листом з описом вкладення та повідомленням про вручення) або ж застосування сучасних телекомунікаційних засобів для надсилання електронного документа, засвідченого відповідно до вимог законодавства про електронні довірчі послуги. Окрім того, з метою мінімізації бюрократичного навантаження, нормативно-правова база дозволяє задекларувати намір працювати на єдиному податку ще на етапі інституційного оформлення бізнесу – безпосередньо під час державної реєстрації новоствореної юридичної особи чи ФОП або внесення змін до ЄДР. У такому випадку реєстраційні відомості автоматично інтегруються до баз податкової служби за процедурою, регламентованою профільним законом про державну реєстрацію.

Особливої уваги заслуговує часовий аспект набуття статусу платника єдиного податку для новостворених суб'єктів. Так, фізичні особи-підприємці, які обрали першу чи другу групу, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, що настає за місяцем їхньої державної реєстрації (за умови подання відповідної заяви до кінця поточного місяця). Натомість для третьої групи (без реєстрації платником ПДВ) передбачено більш оперативний механізм: у разі подання заяви протягом десятиденного строку після державної реєстрації, суб'єкт вважається платником єдиного податку безпосередньо з дня його офіційного створення (внесення запису до ЄДР). Набутий податковий статус є безстроковим, проте він може бути анульований контролюючим органом у законодавчо визначених випадках порушень. Загалом, наявність медичної ліцензії надає ФОП широку диспозитивність у виборі податкової моделі. Цей стратегічний вибір між загальною та спрощеною системами детермінується суто економічними та операційними факторами: прогнозованим обсягом виручки, специфікою цільової аудиторії пацієнтів та орієнтацією на партнерство з державними фондами.

Нормативний базис спрощеної системи оподаткування закладено в розділі XIV ПКУ. Цей податковий режим концептуально полягає в оптимізації податкового навантаження шляхом заміни низки загальнодержавних податків (зокрема, податку на прибуток підприємств) єдиним податком. Сучасна архітектура цього режиму передбачає градацію суб'єктів господарювання на чотири групи. До першої групи віднесено підприємців (виключно ФОП), які працюють без найманого персоналу, займаються ринковою торгівлею чи надають побутові послуги, а їхня річна виручка суворо лімітована 167 розмірами мінімальної зарплати (станом на 1 січня звітного року). Друга категорія охоплює ФОП, які спеціалізуються на ресторанному бізнесі, виробництві, торгівлі або наданні послуг населенню та іншим платникам єдиного податку. Для них встановлено кадрові обмеження (штат не може перевищувати 10 осіб) та фінансову стелю на рівні 834 мінімальних заробітних плат. Найбільш універсальною є третя група, яка відкрита як для індивідуальних підприємців, так і для юридичних осіб незалежно від їхньої форми. Її перевагою є повна диспозитивність у питаннях залучення найманих працівників, а максимально дозволений річний дохід сягає 1167 мінімальних зарплат. Нарешті, четверта група має вузькогалузеве спрямування – вона створена для аграрного сектору, куди можуть входити юридичні особи (за умови, що сільськогосподарське виробництво становить щонайменше 75% їхньої діяльності) та ФОП, які функціонують у межах зареєстрованого фермерського господарства.

Щодо розміру податкового навантаження, то нормативна база диференціює підходи до його формування. Для плат-

ників другої групи делеговано повноваження органам місцевого самоврядування (сільським, селищним чи міським радам), які самостійно затверджують ставку єдиного податку, верхня межа якого суворо обмежена двадцятьма відсотками від установленої мінімальної заробітної плати. Натомість для платників третьої групи застосовується пропорційна модель оподаткування, де ставка податку безпосередньо прив'язана до обсягу фактичного доходу. Цей показник становить п'ять відсотків у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку або три відсотка у разі сплати податку на додану вартість. Отже, приватний лікар, що легалізує свою підприємницьку діяльність, об'єктивно постає перед вибором оптимальної фінансової моделі саме між другою та третьою групами спрощеної системи.

У практичному вимірі приватної медицини вибір другої групи єдиного податку супроводжується низкою суттєвих обмежень. Такий підприємець має право обслуговувати виключно фізичних осіб або інших платників єдиного податку, а його штат лімітовано десятьма найманими працівниками при максимальній річній виручці у 834 мінімальні зарплати. Головним концептуальним недоліком цієї моделі є законодавча заборона на співпрацю з контрагентами, що перебувають на загальній системі, та абсолютна неможливість укладання угод із Національною службою здоров'я України (зважаючи на її статус державної установи). Податок сплачується у вигляді фіксованої щомісячної ставки, яка прив'язана до розміру мінімальної заробітної плати, незалежно від фактичного обсягу отриманого доходу в межах встановленого річного ліміту. Натомість третя група платників виступає найефективнішим і найпоширенішим інструментом для медичного сектору. Її правовий режим гарантує необмежені можливості у наймі персоналу та дозволяє генерувати дохід до 1167 мінімальних зарплат на рік. Найвагомішою перевагою тут є абсолютна свобода у виборі партнерів, що відкриває прямий шлях до контрактування з НСЗУ та медичними закладами на загальній системі. Додатковим елементом фінансового навантаження для обох зазначених груп виступає військовий збір, правила адміністрування якого були тимчасово трансформовані законодавцем на період дії воєнного стану (починаючи з 1 січня 2025 року і до 31 грудня того року, в якому цей правовий режим буде скасовано). Для другої групи цей платіж зафіксовано на рівні 10% від мінімальної заробітної плати з розрахунку на місяць. Своєю чергою, для третьої групи базою оподаткування виступає безпосередньо сума отриманого доходу (у готівковій, безготівковій чи матеріальній формі), з якої стягується 1 відсоток [13].

Проблематика звільнення від ПДВ та судова практика. Що стосується загальної системи оподаткування, то в медичній практиці вона застосовується у тому випадку, коли фінансові показники лікаря-підприємця перетинають законодавчі ліміти спрощеного режиму, або ж коли специфіка його діяльності передбачає надвисоку частку операційних витрат. Базові принципи функціонування цієї системи закладені у статті 177 ПКУ. Відповідно до її норм, об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід. Цей показник розраховується як різниця між сукупною виручкою (незалежно від форми розрахунків) та масивом документально підтверджених витрат, які безпосередньо корелюють із провадженням медичної діяльності. Саме з цієї бази утримується податок за фіксованою ставкою 18 відсотків.

Окремої уваги в цьому контексті заслуговує адміністрування податку на додану вартість. Податкове законодавство містить пряму норму: операції з надання медичних послуг ліцензованими інституційними закладами повністю звільняються від сплати ПДВ. Проте на рівні наукової доктрини та правозастосовної практики тривалий час зберігалася гостра дискусія щодо суб'єктного складу цієї норми – фахівці активно сперечалися, чи поширюється вказана податкова пільга на аналогічні медичні послуги, якщо їх безпосереднім надавачем виступає не заклад, а ліцензована фізична особа-підприємець.

Базовим нормативним підґрунтям для застосування податкових пільг у медицині виступають положення підпункту 197.1.5 ПКУ. Ця норма концептуально звільняє від нарахування податку на додану вартість операції з надання медичних послуг населенню ліцензованими закладами охорони здоров'я, а також реабілітаційні заходи для осіб (зокрема дітей) з інвалідністю. Водночас законодавець формує розлогий перелік імперативних винятків – специфічних послуг, які підлягають оподаткуванню на загальних підставах. Системний аналіз цих винятків дозволяє згрупувати їх у кілька ключових кластерів.

До першої групи належать послуги естетично-оздоровчого та преміального характеру: косметологічні процедури (без прямих медичних показань), профілактичні та коригувальні масажі для дорослих, а також обслуговування пацієнтів у закладах підвищеного сервісу виключно за їхнім бажанням. Другий кластер охоплює послуги експертно-дозвільного та санітарного профілю. Сюди входить масив платних послуг із проведення гігієнічних, токсикологічних та медико-біологічних експертиз, оцінки безпеки продукції, видачі санітарних паспортів, обстеження об'єктів будівництва, а також надання консультацій і навчання фахівців у сфері санітарно-епідеміологічного благополуччя.

Третій, найбільш масовий блок, стосується медичних оглядів та оглядів для реалізації особистих потреб громадян. Оподаткуванню ПДВ підлягають медогляди для отримання водійських посвідчень, дозволів на зброю, виїзду за кордон (у приватних цілях або на відпочинок), а також профілактичні огляди й щеплення, що здійснюються виключно за ініціативою пацієнта. Нарешті, до окремої категорії винятків закон відносить медичне супроводження масових заходів (конференцій, спортивних змагань, фестивалів) та спеціалізований контроль за особами, які займаються фізкультурою в оздоровчих закладах.

Спираючись на буквальне тлумачення цієї норми та законодавче визначення закладу охорони здоров'я як саме юридичної особи, податкова служба відмовляє фізичним особам-підприємцям у праві на звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання медичних послуг.

Так, Чеховська І.В. притримується саме такого погляду та у своєму науковому дослідженні зазначає, що ФОП – надавачі медичних послуг не звільняються від сплати ПДВ оскільки не відповідають визначеним у підпункті 197.1.5 пункті 197.1 статті 197 ПКУ критеріям [3].

Проте погодитися з таким висновком не можемо.

Дійсно, на нашу думку має місце правова проблема щодо поширення дії пп. 197.1.5 статті 197 Податкового кодексу України на фізичних осіб-підприємців.

Проте слід усвідомлювати, що жоден кодифікований акт не здатен апріорі охопити весь спектр правових колізій. За таких умов саме правові позиції судів покликані усувати прогалини, деталізуючи та адаптуючи зміст закону до реальних умов господарювання.

Звертаючись до базової дефініції (стаття 30 ПКУ), варто наголосити, що податкова пільга являє собою звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за умови настання чітко визначених кодексом юридичних фактів [13].

Запровадження будь-яких фіскальних преференцій завжди визначається об'єктивними чинниками: соціальною вагомістю діяльності платника, специфікою об'єкта оподаткування чи особливим статусом самого суб'єкта. Екстраполюючи цей підхід на медичну галузь, варто звернутися до статті 21 «Основ…». Ця норма концептуально урівнює в правах на отримання податкових пільг усіх ключових стейкхолдерів: медичні установи, приватних лікарів-підприємців та навіть виробників профільної медичної продукції [5].

Як зазначив Верховний Суд у Постанові від 17 липня 2024 р. у справі №640/267/22 держава однаково гарантує як закладам охорони здоров'я так і особам, які здійснюють підприємницьку діяльність у сфері охорони здоров'я, тобто фізичним особам – підприємцям, надання державної підтримки у вигляді податкових пільг. Фізична

особа – підприємець з моменту реєстрації, обираючи вид господарської діяльності, тобто операції з постачання послуг з медичного обслуговування населення (медична послуга), має легітимне очікування на рівність, справедливість і пропорційність державних процедур від моменту ліцензування до оподаткування таких операцій [12].

Аналіз вітчизняного законодавства засвідчує сталу орієнтацію держави на підтримку медичного підприємництва. Така підтримка надається у вигляді податкових пільг і преференцій.

Відповідно до листа Державної податкової адміністрації «Про податок на додану вартість щодо операцій з надання послуг з охорони здоров'я» від 17 травня 2000 року № 6705/7/16-1220-25, за наявності у суб'єкта підприємницької діяльності відповідної ліцензії на надання послуг з охорони здоров'я, незалежно від того, яку форму власності має суб'єкт підприємницької діяльності, який надає ці послуги, такі послуги (наприклад, стоматологічні, гінекологічні та інші) звільняються від оподаткування податком на додану вартість (крім послуг з охорони здоров'я, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість відповідно до вищезазначеного переліку) [10]. Цим листом надавалося роз'яснення щодо застосування п.п. 5.1.8 п. 5.1 статті 5 Закону України «Про податок на додану вартість».

Попри те, що згаданий лист базувався на нормах Закону України, який нині втратив чинність, правова природа цих відносин залишилася незмінною. На цьому акцентує увагу і Верховний Суд, зазначаючи, що концептуальний зміст попередніх норм є абсолютно тотожним сучасним приписам підпункту 197.1.5 чинного ПКУ та змістовно вказані норми не різняться [12].

Податкове законодавство ґрунтується на основоположних принципах, які закріплені у статті 4 ПКУ. Зокрема, принцип презумпції правомірності рішень платника податку є однією з фундаментальних засад вітчизняного податкового права, яка у світовій практиці також відома як доктрина in dubio pro tributario, що у перекладі означає «у разі сумніву – на користь платника податків». Її юридична сутність зводиться до імперативного правила: якщо архітектура закону чи підзаконного акта допускає дуалістичне (множинне) розуміння прав та обов'язків сторін, створюючи простір для рівнозначного вибору між інтересами держави та бізнесу, контролюючий орган зобов'язаний безальтернативно застосовувати те трактування, яке є найбільш сприятливим для платника.

Під час вирішення податкових спорів суди, зокрема Верховний Суд, регулярно спираються на цей принцип як на ключовий аргумент при скасуванні неправомірних податкових повідомлень-рішень. Судова практика послідовно підтверджує, що найвищу юридичну силу має те тлумачення, яке є найбільш сприятливим для особи.

Отже, визначальним критерієм для застосування пільги з ПДВ є безпосередньо факт надання послуг з охорони здоров'я (медичного обслуговування населення) суб'єктом, який має відповідну ліцензію, а не його організаційно-правова форма.

Відповідно, звуження права на податкову пільгу виключно до юридичних осіб є порушенням фундаментального принципу податкового законодавства – рівності усіх платників перед законом та абсолютної заборони податкової упередженості. Таким чином, з огляду на сталу правову позицію найвищої судової інстанції, фізичні особи-підприємці мають законне право на застосування режиму звільнення від ПДВ при наданні ліцензованих медичних послуг на тих самих засадах, що й інституційні медичні установи.

Водночас, погоджуємося з тим, що норми підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України щодо застосування податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я є недосконалими [3]. А тому необхідно внести зміни до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України та закріпити положення про те, що звільняються від оподаткування операції з постачання послуг з медичного обслуговування населення (медична послуга) закладами охорони здоров'я та фізичними особами – підприємцями, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю реабілітаційними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства.

Окремої уваги в цьому контексті заслуговують правила обов'язкової реєстрації платником податку на додану вартість, базова ставка якого становить 20%. Закон встановлює правило за яким, якщо загальна сума від здійснення операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ за останні дванадцять місяців перетинає межу в один мільйон гривень (без урахування самого ПДВ), такий надавач послуг підлягає реєстрації у контролюючих органах. Єдиним легітимним винятком із цього правила є перебування підприємця на спрощеній системі в статусі платника єдиного податку (з першої по третю групу) [3].

Окрім базової ставки, вітчизняна модель адміністрування ПДВ передбачає застосування пільгової семивідсоткової ставки. Цей механізм виконує функцію фіскального стимулу для обігу соціально значущої медичної продукції. Насамперед, ця знижена ставка поширюється на процеси імпортування та внутрішнього постачання легалізованих лікарських засобів і медичних виробів. Обов'язковою умовою тут є їхня офіційна реєстрація (наявність у відповідних державних реєстрах) або доведена сертифікатами відповідність чинним технічним регламентам, що відкриває їм легальний шлях на вітчизняний ринок. По-друге, дія цього пільгового режиму охоплює обіг медичного обладнання та препаратів, які цілеспрямовано ввозяться чи реалізуються для потреб санкціонованих клінічних досліджень (за умови наявності дозволу від профільного міністерства). Зрештою, законодавець застосовує семивідсоткову ставку до інноваційних механізмів лікування – зокрема, під час транскордонного переміщення незареєстрованих ліків у межах державних програм розширеного (або постдослідного) доступу пацієнтів. Важливою гарантією є те, що подальша безкоштовна передача таких препаратів безпосереднім надавачам послуг та хворим у рамках згаданих програм, які суворо регламентуються Законом про лікарські засоби, також підпадає під дію цієї податкової преференції [13].

Податковий статус комунальних некомерційних підприємств (КНП). Здійснюючи оглядову характеристику еволюції національного законодавства у сфері охорони здоров'я, неможливо оминути етап автономізації, коли базові державні та муніципальні медичні установи набули статусу некомерційних підприємств. Цей крок забезпечив їм економічну гнучкість та право самостійно розпоряджатися бюджетом, зберігаючи податковий імунітет. Треба відзначити, що у зв'язку із втратою чинності Господарським кодексом України, у 2026 році відбувається трансформація Державних некомерційних підприємств у Державні некомерційні товариства.

Головною цінністю публічних медичних інституцій залишається режим неприбутковості. Його правова природа полягає у забороні на комерціалізацію: усі доходи спрямовуються виключно на утримання закладу та реалізацію його головної мети (надання медичної допомоги, закупівлю апаратури, фінансове забезпечення лікарів). Закон забороняє механізми розподілу отриманого прибутку між бенефіціарами (територіальними громадами), адміністрацією чи персоналом, дозволяючи лише цільові витрати на оплату праці.

Згідно з нормами ПКУ, інституції з неприбутковим статусом звільняються від сплати податку на прибуток. Щоб мати такий статус від закладу закон вимагає дотримання трьох фундаментальних критеріїв. По-перше, суб'єкт має бути утворений та зареєстрований відповідно до профільного законодавства. По-друге, його установчі документи повинні містити сувору заборону на будь-який розподіл акумульованих фінансів серед засновників,

управлінців чи рядових членів (дозволяється лише базова оплата праці та сплата відповідних соціальних внесків). По-третє, фінальним етапом легітимізації є офіційне внесення установи до відповідного реєстру. Ігнорування цих імперативів (зокрема, нецільова розтрата фондів) запускає механізм жорстких санкцій: миттєву ануляцію статусу, примусове стягнення податку з суми порушення та безальтернативне переведення порушника на загальну систему оподаткування.

Аналізуючи податкове навантаження, варто наголосити, що базове медичне обслуговування (особливо в межах контрактування з НСЗУ) звільняється від сплати ПДВ. Аналогічно фізичним особам-підприємцям, для некомерційних підприємств діє звільнення від ПДВ на постачання медичних послуг. Проте публічні лікарні часто вдаються до комерційної діяльності: здають площі в оренду аптечним мережам або розширюють спектр платних немедичних сервісів. В такому випадку законодавець закріплює чітку норму права коли, щойно річний дохід від таких суто комерційних транзакцій (без урахування пільгових медичних надходжень) перетне рубіж в один мільйон гривень, медичне підприємство автоматично набуває обов'язку зареєструватися платником ПДВ і здійснювати його подальше нарахування на всі непільгові операції.

Висновки. У результаті проведеного комплексного дослідження особливостей правового регулювання оподаткування медичної діяльності в Україні сформульовано такі висновки.

1. Доведено, що глобальна модернізація вітчизняної медицини та імплементація принципу «гроші йдуть за пацієнтом» зумовили трансформацію правового статусу надавачів відповідних послуг. Проте чинне законодавство містить термінологічні неузгодженості між поняттями «медична допомога», «медичне обслуговування» та «медична послуга», що створює ризики при визначенні об'єктів оподаткування.

2. Обґрунтовано, що для фізичних осіб-підприємців найбільш збалансованою є третя група спрощеної системи оподаткування. Вона дозволяє ефективно взаємодіяти з НСЗУ та юридичними особами, забезпечуючи оптимальне податкове навантаження порівняно із загальною системою.

3. Встановлено, що статус некомерційного підприємства є ключовим для державних та комунальних закладів, оскільки дозволяє акумулювати кошти для розвитку закладу без нарахування податку на прибуток, за умови суворого дотримання цільового використання доходів. Трансформація цих підприємств у товариства у 2026 році вимагає збереження існуючих податкових преференцій для стабільності галузі.

4. Виявлено системну проблему дискримінації ФОП у питаннях адміністрування ПДВ. На основі аналізу судової практики, зокрема позицій Верховного Суду 2024 року, доведено, що право на пільгу за положенням підпункту 197.1.5 ПКУ має залежати виключно від наявності медичної ліцензії та характеру послуги, а не від організаційно-правової форми суб'єкта.

5. Запропоновано внести зміни до ПКУ шляхом уточнення терміну «заклад охорони здоров'я» або прямого включення ФОП, що мають ліцензію, до переліку суб'єктів, які звільняються від оподаткування ПДВ при наданні медичних послуг.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості їх використання суб'єктами медичної практики для захисту своїх прав у спорах із податковими органами, а також законодавцем – для уніфікації податкового середовища у сфері охорони здоров'я.

ЛІТЕРАТУРА

1. Берч В. В. Соматичні права та медичне право: питання захисту гідності та автономії. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 5. С. 68–72. DOI: https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.13.
2. Богомолов Д. А. Поняття адміністративно-правового регулювання діяльності приватних закладів охорони здоров'я. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 5. С. 450–453. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-5/110.
3. Чеховська І. В. Правове регулювання оподаткування медичних послуг. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 3. С. 95–99. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-3/20.
4. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text.
5. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 4. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#n55.
6. Кройтор В. А. Юридичні ознаки закладу охорони здоров'я як спеціального суб'єкта медичних правовідносин. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 12. С. 108–111. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-12/23.
7. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики: постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 р. № 285. *Офіційний вісник України*. 2016. № 30. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/285-2016-п#Text.
8. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 02.03.2015 р. № 222-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 23. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text.
9. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення: Закон України від 19.10.2017 р. № 2168-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#n6.
10. Про податок на додану вартість щодо операцій з надання послуг з охорони здоров'я: Лист Державної податкової адміністрації від 17 травня 2000 року № 6705/7/16-1220-25. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v6705225-00#Text.
11. Пиріг А. В. Актуалізація принципів здійснення державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 3. С. 385–389. DOI: https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.03.66.
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 липня 2024 р. у справі № 640/267/22. (2024). *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/120520554.
13. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями): Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
14. Порівняльний аналіз діяльності закладів охорони здоров'я, які надають перинатальну допомогу, в залежності від кількості пологів на рік / Т. А. Вежновець, В. Д. Парій, О. В. Короткий [та ін.]. *Клінічна та профілактична медицина*. 2024. № 8. С. 114–122. DOI: https://doi.org/10.31612/2616-4868.8.2024.13.

Дата першого надходження статті до видання: 29.03.2026
Дата прийняття статті до друку після рецензування: 30.04.2026
Дата публікації (оприлюднення) статті:01.05.2026