

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ

У статті розглянуто особливості правового регулювання спеціального податкового режиму. На основі аналізу приписів податкового законодавства зазначено, що до такого режиму наразі належить лише єдиний податок. Охарактеризовано особливості правового закріплення обов'язкових елементів правового механізму вказаного платежу. Підкреслено консолідований характер єдиного податку.

Ключові слова: податкові стимули, спеціальний податковий режим, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, єдиний податок.

В статье рассмотрены особенности правового регулирования специального налогового режима. На основе анализа предписаний налогового законодательства указано, что к такому режиму пока принадлежит только единый налог. Охарактеризованы особенности правового закрепления обязательных элементов правового механизма указанного платежа. Подчеркнуто консолидированный характер единого налога.

Ключевые слова: налоговые стимулы, специальный налоговый режим, упрощенная система налогообложения, учета и отчетности, единый налог.

The article deals with the peculiarities of the legal regulation of the special tax regime. Based on the analysis of tax regulations, it is noted that such a regime currently only has a single tax. The peculiarities of legal consolidation of obligatory elements of the legal mechanism of the specified payment are characterized. Emphasized the consolidated nature of the single tax.

Key words: tax incentives, special tax regime, simplified tax system, accounting and reporting, single tax.

Вступ. Виконання функцій держави у різноманітних сферах суспільного життя нерозривно пов'язане з безперервним надходженням грошових коштів, акумульованих у державному та місцевих бюджетах. Для забезпечення своєчасного та повного надходження коштів до бюджетів держава формує всілякі правові засоби, до кола яких належать й податково-правові стимули. За їх допомогою відбувається створення сприятливих умов для платників податків, що полягають у зміні обсягів податкового обов'язку платників податків чи спрощенні процедури його реалізації. Одним із видів таких стимулів у податковому регулюванні виступають спеціальні податкові режими.

Показово, що деякі проблеми, пов'язані із визначенням сутності категорії «спеціальний податковий режим», класифікацією податково-правових режимів та аналізом механізмів їх застосування були досліджені такими науковцями, як К.В. Андрієвський, С.А. Данієлян, О.М. Козирін, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв та іншими. Водночас слід відзначити динамічність податкового законодавства і суттєві зміни до закріплення спеціальних податкових режимів, які ще не були предметом наукових досліджень.

Постановка завдання. Отже, завданням статті є характеристика спеціальних податкових режимів як одного із правових стимулів у сфері оподаткування.

Результати. У наукових колах виділяють три основні підходи до визначення спеціальних податкових режимів: а) інституціональний – особливий порядок правового регулювання податкових правовідносин особливих груп суб'єктів і об'єктів, що підпадають під його дію; б) системно-

організаційний – окрема система заходів з оподаткування, особливий порядок з обчислення та сплати податку окремими категоріями платників податків, у межах певної території або галузі економіки; в) фінансово-економічний – специфічно побудована система оподаткування, з метою спрощення процесу оподаткування, реалізації його принципів та як інструмент податкової політики, якому притаманні певні регуляторні риси щодо досягнення максимального фіскального й регулюючого ефекту й вирішення відповідних соціально-економічних завдань [2, с. 46–47]. Це свідчить про зміщення наголосу під час дослідження вищевказаної категорії та вказує на її різноаспектність.

Відповідно до ст. 11 Податкового кодексу України [3] спеціальний податковий режим визначено як систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Наразі до таких режимів в Україні належить лише спрощена система оподаткування, обліку та звітності (єдиний податок). Зупинимось на більш докладному розгляді правового регулювання єдиного податку, зокрема, охарактеризуємо деякі аспекти правового регулювання вказаного платежу. Відповідно до п. 291. 2 ст. 291 Податкового кодексу України [3] спрощена система оподаткування, обліку та звітності становить собою особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. З огляду на це можемо констатувати, що закріплений Податковим кодексом України спеціальний режим оподаткування передбачає трьохкомпонентну «структуру»: а) сплата одного податку замість декількох – єдиного; б) спрощене ведення податкового обліку й (в) спрощене подання податкової звітності. При цьому обрати спрощену систему оподаткування може як юридична особа, так і фізична особа – підприємець у разі, якщо така особа відповідає встановленим вимогам й реєструється платником єдиного податку.

Справедливо вказує Ю.І. Аністратенко, що режим спрощеного оподаткування характеризується такою специфічною ознакою, як консолідованість, що означає об'єднання в одному платежі податків і зборів, які зазвичай сплачуються в загальному режимі оподаткування [1, с. 182–183]. Відповідно до підрозділу 8 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, платники єдиного податку не є платниками таких податків і зборів, визначених цим Кодексом України. Зокрема, йдеться про:

- а) податок на прибуток підприємств;
- б) податок на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб-підприємців);
- в) податок на додану вартість з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 6 відсотків;
- г) земельний податок, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності;
- г) плата за користування надрами;
- д) збір за спеціальне використання води;
- е) збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- є) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності [3].

Фактично, такий підхід має забезпечувати реальне полегшення виконання платниками податкового обов'язку не лише шляхом об'єднання позначених платежів у консолідований платіж, а й через закріплення спрощеного порядку виконання обов'язку зі сплати, обліку та звітності.

Законодавець поділяє всіх суб'єктів господарювання, які можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності на чотири групи платників єдиного податку. До першої належать фізичні особи-підприємці, які: (а) не використовують працю найманих осіб, (б) здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, (в) обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень.

Друга група платників єдиного податку включає в себе фізичних осіб-підприємців, які: (а) здійснюють господарську діяльність з надання послуг (у тому числі побутових) платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: (б) не використовують працю найманих осіб, або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; (в) обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень. Водночас виключенням із наведеної групи є фізичні особи – підприєм-

ці, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи-підприємці належать винятково до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи.

До третьої віднесено, по-перше, фізичних осіб-підприємців: (а) які не використовують працю найманих осіб, або (б) кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена; по-друге, юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень.

Четверта група платників єдиного податку охоплює сільськогосподарських товаровиробників, причому вони поділяються на дві підгрупи: а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%; б) фізичні особи-підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», за умови виконання сукупності таких вимог:

- здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;
- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
- не використовують працю найманих осіб;
- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні ч. 2 ст. 3 Сімейного кодексу України;
- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 га [3, п. 291.4 ст. 291].

Зазначимо, що віднесення фізичних осіб – підприємців до платників єдиного податку четвертої групи є новацією у податковому законодавстві України. Так, віднесення фізичних осіб-підприємців, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, до четвертої групи передбачено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств» [5]. Звісно, фізичні особи-підприємці і раніше могли здійснювати свою господарську діяльність в аграрному секторі економіки. Навіть більше, вони могли використовувати єдиний податок як вид стимулюючого оподаткування й до вказаних змін. Проте вказані суб'єкти належали до інших груп платників єдиного податку (з дотриманням встановлених законодавством обмежень для кожної з цих груп) й мали відповідне обмеження обсягу доходів, отриманих за звітний податковий період. Отже, такі зміни сприятимуть детінізації підприємницької діяльності в аграрній сфері, що позитивно вплине на зростання надходжень до місцевих бюджетів від сплати податків й забезпечить створення нових робочих місць у сільській місцевості.

Зважаючи на наведене, можемо зробити висновок про те, що для віднесення платників єдиного податку до відповідних груп залежить від сукупності певних умов, зокрема, таких як-от: 1) категорія платника (юридичні особи та/або фізичні особи-підприємці), 2) наявність найманих працівників; 3) вид діяльності, 4) обсяг отриманого доходу протягом календарного року. Для четвертої групи платників єдиного податку встановлено більш широкий перелік умов, що мають бути дотримані для застосування спеціального податкового режиму. На нашу думку, це зумовлено специфічністю такого типу суб'єктів господарювання, як сільськогосподарські товаровиробники й виду їх діяльності. Раніше (до встановлення єдиного податку) для сільськогосподарських товаровиробників було закріплено інший спеціальний режим оподаткування – фіксований сільськогосподарський податок [3, ст.ст. 302-307].

Цей платіж також передбачав заміну сплати декількох податків та зборів. Зокрема, йдеться про такі: податок на прибуток підприємств; земельний податок (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збір за спеціальне використання води; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності) [3, п. 307.1 ст. 307]. Фактично, аналізуючи правові приписи, які закріплювали такий вид податкового стимулювання, як фіксований сільськогосподарський податок, можемо констатувати, що сутність цього режиму в контексті значених суб'єктів при трансформації в єдиний податок істотних змін не зазнала.

У п. 291. 5 ст. 291 Податкового кодексу України закріплено перелік суб'єктів господарювання, які не можуть належати до платників єдиного податку у зв'язку з наявністю у останніх відповідної специфіки (приміром, здійснення ними відповідних видів діяльності, наявність податкового боргу на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку тощо), такий перелік є вичерпним і не підлягає розширеному тлумаченню.

Підбиваючи певний підсумок, підкреслимо, що перелік суб'єктів, які можуть застосовувати спеціальний податковий режим, є достатньо розгалуженим. Це свідчить про те, що законодавець за допомогою закріплення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності залучає різних суб'єктів господарювання до використання такого виду податково-правових стимулів.

Показово, що наразі серед науковців відсутній єдиний підхід стосовно визначення об'єкта оподаткування за єдиним податком. На переконання А.М. Котенка, для платників єдиного податку першої-третьої групи таким об'єктом слід вважати провадження господарської діяльності [6, с. 481]. Вчений порівнює об'єкт єдиного податку та податку на доходи фізичних осіб й доходить висновку, що на відміну від сплати останнього, сплата єдиного податку не є наслідком провадження господарської діяльності (отримання доходу). Це свідчить про те, що обрання платником спрощеної системи оподаткування обліку і звітності породжує обов'язок сплати єдиного податку [6, с. 481]. Навряд чи такий підхід можна вважати конструктивним.

Обрання платником податків спеціального податкового режиму (єдиного податку) замість загальної системи оподаткування породжує не лише його сплату, а й спрощений порядок обліку і звітності. Разом із тим, суттєвою відмінністю вищевказаного виду податкових стимулів є відсутність традиційного підходу до визначення та закріплення його елементів. На підставі аналізу вищенаведених законодавчих приписів можемо констатувати, що, фактично, єдиного, «родового» об'єкта оподаткування для всіх платників єдиного податку (першої-четвертої груп) немає. Як бачається, такий нібито неklasичний підхід до закріплення елементів правового механізму і є особливістю, яка притаманна саме аналізованому спеціальному податковому режиму – єдиному податку.

Незважаючи на відсутність єдиного об'єкта для платників єдиного податку, можна вести мову про наявність спільної характеристики для платників зазначеного податку першої-третьої груп. Зокрема, йдеться про відповідний обсяг доходу, який може отримати платник податку для того, аби сплачувати єдиний податок, тобто, законодавець закріпив певний граничний обсяг сум доходів за звітний період. Для платників першої групи він становить 300000 грн, для другої – 1500000, для третьої – 5000000. При перевищенні вказаного обсягу доходу платник податку має або переходити до іншої групи платників єдиного податку (з відповідним обсягом дозволеного доходу) або переходити на загальний режим оподаткування.

У податковому законодавстві України визначено, що є доходом платника єдиного податку. При цьому законодавець розмежовує категорії «дохід платника єдиного податку фізичної особи-підприємця» та «дохід платника єдиного податку юридичної особи». Так, доходом платника єдиного податку фізичної особи-підприємця є дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи (проценти, дивіденди, роялті, страхові виплати і відшкодування), а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності [3]. Важливим також є той факт, що доходи фізичної особи-платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані згідно з цією главою, не включаються до складу загального річного оподаткованого доходу фізичної особи. До доходу платника єдиного податку юридичної особи належить будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі.

Не є доходом платників єдиного податку: (1) суми податку на додану вартість, (2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку; (3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів; (4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм; (5) суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку, та/або повертаються

платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів; суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених Податковим кодексом України, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи-підприємця; (6) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника; суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджету або державних цільових фондів; (7) оподатковані дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків тощо [3, п. 292. 11 ст. 292]. З огляду на викладене, можна зробити такий висновок: визначення обсягу й складу доходів платників першої – третьої групи прямо впливає на виникнення обов'язку сплати саме єдиного податку як спеціального режиму оподаткування, який спрощує виконання податкового обов'язку і є видом податкових стимулів для платників.

Поряд із цим законодавець інакше підходить до визначення об'єкта та бази оподаткування єдиного податку для четвертої групи. Згідно зі ст. 2921 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року. Для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) базою оподаткування є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або в області, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року [3, п. 2921.2 ст. 2921]. Отже, для визначення бази оподаткування вагоме значення має вказаний коефіцієнт. Відповідно до підрозділу 6 Перехідних положень Податкового кодексу України індекс споживчих цін за 2017 рік, що використовується для визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення, застосовується із значенням 100 відсотків. Саме з урахуванням такого коефіцієнта розраховується база єдиного податку для платників четвертої групи.

Наступним елементом правового механізму єдиного податку є ставка. Показово, що для платників, які обрали зазначену систему оподаткування, передбачено широку диференціацію ставок. При цьому слід звернути увагу на те, що єдиний податок належить до місцевих податків й має обов'язково встановлюватись на рівні місцевих рад [3, п. 10.2 ст. 10]. Водночас, зважаючи на те, що цей податок є місцевим, на рівні Податкового кодексу України встановлюються граничні розміри ставок єдиного податку, в межах яких місцеві ради можуть на власний розсуд варіювати.

Відповідно до ст. 293 Податкового кодексу України [3] ставки єдиного податку для платників першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, другої групи – у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, третьої групи – у відсотках до доходу (відсоткові ставки). Отже, для позначених груп платників єдиного податку передбачено різні види ставок: а) для першої та другої груп – фіксовані ставки (проте закріплено різну «базу» для розрахунку конкретної ставки: розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб чи мінімальної заробітної плати, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року); б) для третьої групи – відсоткові (залежно від обсягу доходу).

Так, саме фіксовані ставки для першої-третьої груп платників єдиного податку встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць. Для першої групи ставка має бути встановлена у межах до 10 відсотків розміру прожиткового мінімуму, а для другої – до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.

Розмір відсоткової ставки єдиного податку для платників третьої групи різниться залежно від того, включається до складу єдиного податку податок на додану вартість чи ні. У разі сплати податку на додану вартість на загальних підставах згідно з Податковим кодексом України, ставка єдиного податку становить 3% доходу, а у випадку включення податку на додану вартість до складу єдиного податку – 5 % доходу [3, п. 293.3 ст. 293]. Певний виняток передбачається для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Для вказаних суб'єктів ставка єдиного податку встановлюється у розмірі 5% від доходу.

Окрім того, для платників першої – третьої груп законодавець встановлює й підвищені ставки єдиного податку. Зокрема, для вказаних платників єдиного податку фізичних осіб-підприємців така ставка встановлюється у розмірі 15%, вона застосовується у разі: (1) перевищення граничного обсягу доходу, встановленого для платника відповідної групи (на визначенні цих сум ми вже зупинялися вище), саме до суми такого перевищення; (2) отримання доходу від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку; (3) отримання доходу від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування; (4) отримання доходу платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена для цих груп відповідно. Ще раз підкреслимо, що підвищена ставка єдиного податку для платників першої – третьої груп фізичних осіб – підприємців застосовується лише на суму наявного перевищення граничного обсягу доходу на відповідний рік.

Для платників третьої групи юридичних осіб законодавець по-іншому визначає розмір ставки єдиного податку у разі перевищення граничного обсягу доходу, а також до доходів, які отримані від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування. Згідно з п. 293.5 ст. 293 Податкового кодексу України у вищевказаних випадках встановлюються подвійні розміри ставок єдиного податку. Таким чином, для юридичних осіб платників єдиного податку третьої групи передбачені такі граничні ставки єдиного податку: а) 6 % – у разі сплати податку на додану вартість відповідно до Податкового кодексу України; б) 10% – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Виходячи зі специфіки діяльності, яку здійснюють платники єдиного податку четвертої групи, певні особливості мають місце й при встановленні розміру податкової ставки. Так, обчислення розраховується з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду й залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

1) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95;

2) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,57;

3) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;

4) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19;

5) для земель водного фонду – 2,43;

6) для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33 [3, п. 293.9 ст. 293].

Висновки. З наведеного вбачається, що правове регулювання ставок єдиного податку як спеціального податкового режиму є доволі диференційованим. До того ж, як слушно вказує Я.В. Поліщук, посилаючись на міркування М.П. Кучерявенка, під час законодавчого визначення ставки будь-якого податку постає питання про співвідношення «середніх розмірів вставок і встановлення прогресії оподаткування: як має зростати середня ставка при зростанні доходу; з якого рівня доходів має включатися прогресія; що є підґрунтям для встановлення нижньої межі ставки [4, с. 211]. Далі вчена зазначає, що в цьому відіграє важливу роль принцип економічної обґрунтованості податку. Вказаний принцип не віднайшов нормативного закріплення у податковому законодавстві України, проте його значення важко переоцінити, оскільки визначення критеріїв економічного базису податків має значення для дотримання конституційних положень про недопущення безпідставного вилучення частини коштів, які перебувають у власності особи, а також для формування податкового потенціалу держави та регіонів [4, с. 211]. І хоча Я.В. Полі-

шук у розглянутій публікації не розкриває змісту позначеного принципу, на нашу думку, підхід нормотворця до урегулювання ставки як елементу правового механізму єдиного податку якраз і відображає взаємозв'язок розміру ставок та обсягом доходів за звітний період (для платників першої – третьої груп). Що ж стосується платників четвертої групи єдиного податку, то розмір їх ставок залежить безпосередньо від категорії (типу) земель, їх розташування. Для позначених платників єдиного податку немає прив'язки до обсягу доходу за відповідний звітний період та підвищення ставки податку у разі перевищення граничного обсягу.

Таким чином, єдиний податок як спеціальний податковий режим передбачає полегшений порядок реалізації податкового обов'язку платниками податків (сплата, облік та звітність). При цьому на підставі розгляду правового регулювання основних елементів правового механізму єдиного податку можемо стверджувати про наявність: (1) певних законодавчо встановлених обов'язкових умов для віднесення суб'єктів господарювання до відповідної групи платників єдиного податку. Зокрема, до них можна віднести: вид діяльності відповідного платника, можливість використання найманої праці (кількість найманих осіб), граничний обсяг доходу протягом звітного періоду тощо; (2) відмінностей у розмірі встановлених ставок; (3) особливостей ведення податкового обліку та сплати податку.

Список використаних джерел:

1. Аністратенко Ю.І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки. Наше право. 2013. № 12. С. 180–184.
2. Князькова В.Я. Спеціальні податкові режими в сучасній теорії оподаткування. Формування ринкових відносин в Україні. № 11 (138) / 2012. С. 44–47.
3. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 року. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran8438#n8438>.
4. Поліщук Я.В. Ставка як елемент податку. Науковий вісник публічного та приватного права. Випуск 2, ч. 2, 2016. С. 207–212.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10.07.2018 р. № 2497-VIII.
6. Податкове право України: підручник; за ред. М.П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. 512 с.

УДК 342.9

ШКЛЯР С.В.

ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОРГАНІВ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ЗАХИСТ ЕКОНОМІЧНОЇ КОНКУРЕНЦІЇ

У статті розкрито позиції науковців щодо розуміння поняття адміністративно-правового статусу, а також визначення його структури. На основі дослідженого матеріалу запропоновано власне визначення поняття «адміністративно-правовий статус органів контролю за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції», а також здійснено структурування зазначеного поняття – виділено елементи адміністративно-правового статусу органів контролю за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції. На основі аналізу норм чинного законодавства з'ясовано особливості кожного елементу адміністративно-правового статусу спеціалізованих органів контролю за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції.

Ключові слова: контроль, захист економічної конкуренції, Антимонопольний комітет України, адміністративно-правовий статус, компетенція, відповідальність, повноваження.

© ШКЛЯР С.В. – кандидат юридичних наук, докторант (Донецький юридичний інститут Міністерства внутрішніх справ України)