***Спеціальні податкові режими***

Загальне поняття «податково-правовий режим» відображає комплексність у використанні форм регулювання і передбачає поєднання як загального, так і спеціального податково-правового режиму. Загальний податково-правовий режим виражає систему потенційних правових наслідків, метою встановлення яких є залучення до сплати податків та зборів зобов’язаних осіб, що зумовлено необхідністю поповнення доходів бюджетів. Існування загальних податково-правових режимів доповнюється функціонуванням і декількох спеціальних податково-правових режимів. Останні можуть існувати тільки за наявності загального податково-правового режиму.

Загальний податково-правовий режим забезпечує правове регулювання оподаткування, максимально наближене до вихідного припису податково-правової норми. Зміст загального податково-правового режиму виражається у двох складових конструкціях: а) перша складова потребує закріплення правового механізму податку і охоплює сукупність матеріально-правових податкових норм, наявність яких спричиняє існування відповідного податку чи збору; б) друга складова відображає динамічний аспект загального податкового режиму та виражається в реалізації стадій податкового обов’язку. Майже всі податкові законодавства пострадянських країн містять родові норми, які закладають підвалини у визначенні правового механізму податку, загальних підстав виникнення, зміни та припинення податкового обов’язку. Загальний податково-правовий режим, об’єднуючи матеріальні і процедурні приписи, охоплює сукупність елементів та відносин, на базі яких вони і формуються. Індивідуалізація такого режиму здійснюється поєднанням юридичних засобів, що створюють для суб’єктів ту або іншу систему потенційних правових наслідків, і метою, заради якої встановлюється можливість їх настання. У цьому разі принципово важливо розрізняти індивідуалізацію розпоряджень податково-правових норм, що виражають зміст загального податково-правового режиму, і регулювання дій учасників податкових відносин, яке виражає трансформацію загального режиму в спеціальний податково-правовий режим. Досягнення мети одного або декількох режимів виражає і здійснення головної мети загального податкового режиму. Якщо загальний податковий режим спрямовано на забезпечення своєчасної і повної сплати податків та зборів, то спеціальні податкові режими, реалізовуючи цю саму мету, уточнюють форму її здійснення (спрощене, фіксоване оподаткування тощо).

Існування загальних і спеціальних податкових режимів обумовлює і різні варіанти відносин між ними. У режимів, об’єднаних єдиною метою, можуть бути специфічні завдання, що уточнюють процедуру його реалізації. Це характерно для режимів, які є загальними і спеціальними стосовно один одного.

Перехід на спрощену систему оподаткування або фіксований сільськогосподарський податок спричиняє заміну одним платежем декілька податків та зборів із загального переліку. Застосування подібних систем оподаткування блокує можливість настання цілого ланцюжка податково-правових наслідків, що становлять основу загального податково-правового режиму, в обмін на іншу сукупність податково-правових наслідків. Як і загальний податково-правовий режим, гак і кожен із спеціальних включає своєрідну комбінацію обов’язків, які можуть виникнути у того або іншого суб’єкта, а також безліч похідних від цих обов’язків податково-правових наслідків.

Регулювання податкових відносин винятково відповідно до розпоряджень загального податкового режиму не завжди можливе. Особливості конкретних обставин, правового статусу платника, режиму об’єкта оподаткування об’єктивно породжують потребу в уточненні, деталізації правил поведінки, зумовлюють різні податкові наслідки для суб’єктів - спричиняють появу спеціальних податково-правових режимів. Вони відрізняються як наслідками при виконанні податкового обов’язку, так і спрямованістю на залучення до виконання обов’язку зі сплати податків членів суспільства. Більш того, у таких формах фіксується межа юридично можливого втручання у сферу індивідуальної свободи приватного суб’єкта при реалізації публічного інтересу в поповненні доходів бюджетів. При цьому в умовах спеціального податково-правового режиму відбувається зміна наявних засобів дії на поведінку учасників відносин, які має загальний податково-правовий режим, виникнення або припинення певних податково-правових наслідків, що становлять зміст загального податково-правового режиму. У цьому разі є спеціальні норми, за допомогою яких на окремі категорії суб’єктів поширюються винятки із загальних правил оподаткування. Це відбувається при встановленні нової пільги за певним податком або збором, коли до вже наявного набору прав і обов’язків платника податків додається право за певних умов застосувати нижчу ставку податку, не включати до складу оподатковуваного доходу надходження з певних джерел та ін. Спеціальні норми-винятки можна використовувати для надання глибшої дії на податкові відносини, встановлені загальними нормами, коли за допомогою спеціальних норм встановлюється не просто новий податково-правовий наслідок, а податково-правовий наслідок, здатний заблокувати можливість настання цілого ланцюжка інших правових наслідків. Спеціальні податково-правові режими виникають у тих випадках, коли законодавець прагне того, аби використання податку не тільки забезпечило поповнення бюджетів, а й дозволило реалізувати це в максимально зручних формах, своєчасно, гарантувало б досягнення якого-небудь додаткового ефекту. Характерною особливістю спеціальних податково-правових режимів є їх похідність від деякого загального нормативного припису. Спеціальні податково-правові режими є похідними від режиму, в основі якого лежать загальні правила поведінки, що і пояснює той факт, що будь-який спеціальний податково-правовий режим ніколи не буває єдиною системою потенційних правових наслідків, які встановлюються для розподілу обтяжень несення витрат держави та органів місцевого самоврядування між членами суспільства. Ця система правових наслідків існує тільки разом з іншими, чи то загальний податково-правовий режим, чи інші різновиди спеціального податково-правового режиму. Спеціальний податково-правовий режим - це завжди лише одна з можливих альтернатив, яка може стати і первинною формою загального податково-правового режиму при втраті особливостей, що роблять його спеціальним.

Стаття 11 Податкового кодексу України визначає спеціальні податкові режими, які передбачають особливий порядок обчислення і сплати податків та зборів у відповідний податковий період, який застосовується у випадках та порядку, визначених податковим законодавством. Спеціальні податкові режими передбачають особливий порядок визначення елементів правового механізму податку, звільнення від сплати окремих податків та зборів. Вичерпний перелік спеціальних податкових режимів закріплено у розділі XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України: спрощена система оподаткування, обліку та звітності; фіксований сільськогосподарський податок; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Це особливий механізм справляння податків та зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків та зборів на сплату єдиного податку. Платниками податку є юридичні особи чи фізичні особи - підприємці, що самостійно обрали спрощену систему оподаткування та зареєструвалися у встановленому порядку платником єдиного податку. Виділяють такі групи платників податку:

1) перша група - фізичні особи підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 000 грн;

2) друга група - фізичні особи-підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року вони відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, що перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

- обсяг доходу не перевищує І 000 000 грн.

Зазначений порядок не поширюється на фізичних осіб - підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, 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 виключно до третьої або п’ятої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для таких груп;

1) третя група - фізичні особи - підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, що перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб;

- обсяг доходу не перевищує 3 000 000 грн;

1) четверта група - суб´єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб;

- обсяг доходу не перевищує 5 000 000 грн;

2) п’ята група - фізичні особи - підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена;

- обсяг доходу не перевищує 20 000 000 грн;

3) шоста група - юридичні особи - суб’єкти господарювання будь- якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20 000 000 грн.

Об’єктом оподаткування є дохід платника податку. Ставки єдиного податку встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки). Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для першої групи платників єдиного податку - у межах від 1 до 10 % розміру мінімальної заробітної плати;

2) для другої групи платників єдиного податку - у межах від 2 до 20 % розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для третьої і четвертої груп платників єдиного податку встановлюється у розмірі:

1) 3% доходу - у разі сплати податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом;

2) 5 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Відсоткова ставка єдиного податку для п’ятої і шостої груп платників єдиного податку:

1) 5% доходу — у разі сплати податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом;

2) 7 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

В окремих випадках для платників єдиного податку можуть установлюватися й інші ставки. Так, для платників 1-3 і 5 груп встановлюється ставка у 15 %, а для платників, що віднесені до 4 і 6 груп, — подвійна ставка єдиного податку.

Платники єдиного податку звільняються від обов’язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

1) податку на прибуток підприємств;

2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об’єкта оподаткування), що одержані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно із гл. XIV Податкового кодексу;

3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену піди. 293.3.1 п. 293.3 ст. 293 або піди. 293.3.2 п. 293.3 ст. 293 Податкового кодексу України;

4) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;

5) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;

6) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

1. Фіксований сільськогосподарський податок. Платниками податку можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %. Не може бути зареєстрований як платник податку: суб’єкт господарювання, у якого понад 50 % доходу, одержаного від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її перероблення, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх перероблення), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини); суб’єкт господарювання, що провадить діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29-2204 ЗО), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі впноматеріали для виробництва готової продукції; суб’єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Об’єктом оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників 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.

Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та (або) земель водного фонду для сільськогосподарських товаровиробників 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) - 0,15; 2) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,09; 3) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,09; 4) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,03; 5) для земель водного фонду - 0,45; 6) для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробленні продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, - 1,0. Під спеціалізацією на виробництві (вирощуванні) та переробленні продукції рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власновиробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її перероблення. Перелік гірських зон та поліських територій визначається Кабінетом Міністрів України.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 Податкового кодексу. Податок сплачується щомісяця протягом ЗО календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: а) у І кварталі - 10 %; б) у II кварталі - 10 %; в) у III кварталі - 50 %; г) у IV кварталі - 30 %.

Платники податку не є платниками таких податків та зборів: 1) податку на прибуток підприємств; 2) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); 3) збору за спеціальне використання води; 4) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

1. Звіру вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками. Платниками збору є оптовий постачальник електричної енергії та виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії, та теплової енергії. Об’єктом оподаткування збором є: 1) для оптового постачальника електричної енергії - вартість відпущеної електричної енергії без урахування податку на додану вартість; 2) для юридичних осіб - вартість відпущеної електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії, зменшена на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт, без урахування податку на додану вартість. Ставка збору становить 3 % від вартості фактично відпущеної платником збору електричної енергії без урахування податку на додану вартість. Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному місяцю. Збір сплачується платниками збору в строки, визначені для місячного податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.
2. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. Платниками збору є суб’єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які провадять діяльність з постачання природного газу споживачам на підставі укладених з ними договорів. Об’єктом оподаткування збором є вартість природного газу в обсязі, відпущеному кожній категорії споживачів у звітному періоді, яка визначається на підставі актів приймання-передачі газу, підписаних платником та відповідним споживачем (для населення - на підставі облікових документів), з урахуванням відповідного тарифу. Збір справляється у розмірі 2 % на обсяги природного газу, що постачаються для таких категорій споживачів: 1) підприємства комунальної теплоенергетики, теплові електростанції, електроцентралі та котельні суб’єктів господарювання, зокрема блочні (модульні) котельні (в обсязі, що використовується для надання населенню послуг з опалення та гарячого водопостачання, за умови ведення такими суб’єктами окремого приладового та бухгалтерського обліку тепла і гарячої води); 2) бюджетні організації та установи; 3) промислові та інші суб’єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, що використовують природний газ. На обсяги природного газу, що постачається для населення, збір справляється у розмірі 4 %. Споживачами є такі категорії: населення, бюджетні організації та установи, підприємства комунальної теплоенергетики, теплові електростанції, електроцентралі та котельні суб’єктів господарювання, в тому числі блочні (модульні) котельні, інші суб’єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які використовують природний газ для виробництва товарів та надання послуг, на інші власні потреби. Під діючим тарифом слід розуміти ціну природного газу для відповідної категорії споживачів без урахування тарифів на його транспортування і постачання споживачам та суми податку на додану вартість. Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному місяцю. Збір сплачується платниками у строки, визначені для місячного податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.