

М. П. Кучерявенко, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедрою фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого

Податок і збір: спільність і відмінності правового режиму

Виникнення податків тісно пов'язане з формуванням держав. Важко визначити час появи податків, можна лише говорити про відносно тривалий процес становлення платежів податкового характеру. Епізодичні, випадкові, тимчасові платежі з часом перетворюються на стабільний атрибут державної організації, розвиток їх зумовлений широким спектром історичних, економічних, політичних, географічних і національних особливостей. Наприклад, розвиток податкових систем держав континентальної Європи йшов шляхом переважно прямого оподаткування (що спричинилося відсутністю вільних територій, неможливістю приховування об'єктів оподаткування), тоді як у Новому світі акцент робився на непрямі податки (в умовах наявності вільних земель і нерозвиненості виробництва). Відсутність об'єктів майнового оподаткування, зазначав П. І. Тарасов, приводила до того, що підставою при встановленні податків були різні основи: часто навіть одна зручність стягування була достатнім приводом до встановлення того чи іншого збору; взагалі ж мита передували податкам. Але з розвитком господарських понять усві-

© Кучерявенко М. П., 2002

домлення вигоди привело до того, що для податного обкладання вони почали узгоджуватися з майновим становищем платників. Деяким зборам наданий був характер реального податку, зверненого на майно. Спочатку збору піддавалися предмети більш видні, ті, що було важко приховувати, як, наприклад, нерухомість, особливо, земля. З'явилися таким чином майнові і, особливо, поземельні податі. Майнові податі, падаючи на деякі предмети, не стосувалися багатьох інших, які звільнялись від оподаткування. Щоб усунути цю незручність, був обраний принцип: основним стало оподаткування непряме, яке поширювалось на споживачів, як дійсних платників, через посередництво виробників чи торговців, які вносили збір за покупців чи споживачів їхніх товарів¹.

Аналізуючи зміст податків, необхідно враховувати, що вони є не єдиним джерелом доходів бюджету і являють собою лише один з видів позаекономічного державного примусу. Крім власне податків, яким належить головна роль у формуванні бюджету, існують і інші види вилучень у бюджеті: ліцензійні і реєстраційні збори, збори з населення. Крім того, підприємства і громадяни роблять обов'язкові відрахування, сплачують різні тарифи та інші обов'язкові платежі. Різноманіття форм вилучень викликає необхідність визначити, які ж з них є безпосередньо податком, а які — неподатковими платежами. Мабуть, усю систему платежів, що входять у податкову систему, можна розділити на податки і платежі податкового характеру. Якщо до першої групи належать саме податки (на прибуток, на землю тощо), то друга група складається зі зборів і відповідних податкових платежів (мити, державний збір тощо).

Формування податкової системи, включення до неї певної кількості податків не є самоціллю. В основі цих процесів лежить чіткий орієнтир — обсяг бюджетних витрат. Податкова система і забезпечує основні надходження для покриття цих витрат. Незважаючи на тісний зв'язок доходів бюджетів і податкових надходжень, необхідно їхнє чітке розмежування. Нерідко в спеціальній літературі як синоніми використовуються кілька термінів: «доходи держави», «доходи бюджету» і «податкові надходження». Звичайно, ці поняття важко роз-

¹ Див.: *Тарасов П. И.* Очерк науки финансового права. — Ярославль, 1883. — С. 552—553.

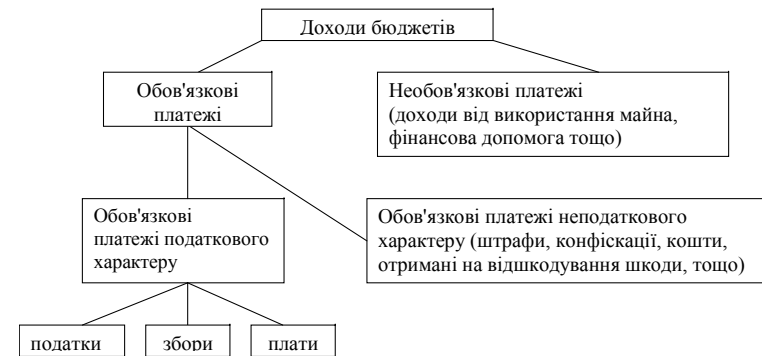
глядати ізольовано, але саме з урахуванням їх відмінностей можна виявити суть кожної категорії. Доходи держави відрізняє від доходів бюджету відсутність зв'язку із якими-небудь часовими рамками, тоді як доходи бюджету обмежені певним періодом (бюджетним) і чітко визначеними каналами надходжень. І лише як один з каналів таких надходжень до прибуткової частини бюджету законодавець передбачає податкові надходження. Але навіть ці надходження не складаються винятково з податків, тому що сюди ж входить система зборів і платежів, що принципово відрізняються і по суті, і за механізмом вирахування.

Досить специфічну класифікацію доходів бюджетів залежно від методу залучення коштів пропонує Д. А. Бекерська, коли виокремлює: «1) податки; 2) збори; 3) обов'язкові платежі; 4) інші доходи; 5) податкові надходження; 6) внески в державні цільові фонди, що включаються в державний бюджет»¹. По-перше, важко за запропонованою класифікацією визначити співвідношення податків, зборів, обов'язкових платежів. За таким поділом це різні поняття, хоча досить часто категорія обов'язкових платежів використовується як родове поняття стосовно видів — податків і зборів. По-друге, якщо розмежувати податки і податкові надходження, то не ясно, що ж належить до останніх, адже йдеться певною мірою про синоніми.

Навряд чи в цій ситуації можна чітко відмежовувати бюджетні і податкові норми. Важко уявити собі систему бюджетних доходів без податкових надходжень. Це та галузь регулювання, де бюджетні і податкові норми повинні застосовуватися з неодмінною кореспонденцією одна одній, чітким, нерозривним взаємозв'язком. У цій ситуації і необхідна, на наш погляд, визначеність у співвідношенні понять «податки», «доходи бюджетів» і т. д. Хотілося б пояснити це на схемі.

Часто як синоніми вживаються поняття податку, збору, обов'язкового платежу. Дійсно, це дуже схожі, але не такі, що збігаються, категорії. Поняття обов'язкового платежу є родовим, що охоплює всю сукупність податків і зборів (при цьо-

¹ Бекерская Д. А. Налоговое право и налоговое законодательство в Украине: Учебное пособие. — Одесса, 2000. — С. 9.



му треба враховувати, що йдеться про обов'язкові платежі податкового характеру, оскільки штрафи, стягнення теж мають обов'язковий, але не податковий характер), і в широкому значенні обов'язкові платежі податкового характеру складають податкову систему. У свою чергу, податки і збори є видовими категоріями, являють собою форми обов'язкових платежів податкового характеру. У цілому ж обов'язкові платежі в нашому контексті включають:

1) податки; 2) збори; 3) податкові плати (мити, плата за торговий патент тощо).

Розмежування податків, зборів, платежів є не винятково теоретичною проблемою, але й значною мірою проблемою практики.

По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні і нецільові платежі, і після їхнього надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів, та в цьому і немає необхідності. У ситуації ж із зборами картина інша. Це цільові надходження, які необхідні для фінансування певних заходів і мають, таким чином, чітке цільове призначення. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення).

По-друге, податки, в основному, надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові фонди. Тому, якщо необхідно закріпити винятково стабільні надходження до бюджетів не-

цільового характеру, — це безумовно податки. Якщо ми хочемо закріпити стійкий зв'язок між податковими надходженнями і джерелами, з яких вони спрямовуються, — це збори.

І, *по-третє*, якщо встановлення, зміна і скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є винятковою компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів.

Законодавча норма певним чином може розглядатися як підсумок, результат розвитку наукових поглядів. Причому порівняння податків, мит, зборів характерно як для етапу формування науки фінансового права, так і для сучасного періоду її розвитку. І. Х. Озеров підкреслював, що під виглядом мита нерідко з'являвся в історії податок. Коли були виснажені домени і королі мали потребу в коштах, а стани туго розв'язували свої гаманці, то королі йшли шляхом найменшого опору у відшукуванні собі коштів, а саме встановлювали збори за послуги, що нібито надаються ними, і з цією метою по річках протягували ланцюга і за підйом їхній, за надання спеціальної послуги, стягували мита; отже, тут симулювалася послуга, і мито по суті було податком, тому що суспільно-правові відносини того часу стояли на шляху до введення податків у чистій формі: єдність людей була ще дуже мала, і громадяни погоджувалися платити тільки тоді, коли бачили, що за це вони одержують певну послугу, а не заради загального блага; ця ідея при малому економічному розвитку того часу була ще далекою від розуміння тодішнього громадянина; оскільки культурні завдання держави були мало розвинуті й державі доводилося дуже рідко дійсно робити послуги, то королі штучно створювали перешкоди, особливо для торгівлі, потім, усуваючи їх, брали мито нібито за зроблені послуги. Важливо мати на увазі цей історичний «одяг» податку: він тоді нерідко полягав у сплаті мит¹.

Сплата податку і мит, на думку Е. Н. Берендтса, була публічно-правовим зобов'язанням приватної особи на користь держа-

¹ Див.: Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Курс лекций: Научное издание. — 4-е изд. — М., 1911. — Вып. 1: Учение об обыкновенных доходах. — С. 49.

ви. Якщо відносно мит це зобов'язання виникало залежно від волі даної особи, то обов'язок сплати податку не є обов'язком одноразовим, що припиняється, повторюється періодично, а є обов'язком тривалим залежно від того, чи продовжує існувати та підстава обкладання, встановлена або визнана законом.

Податний обов'язок не є наслідком звертання до держави або її органів за якою-небудь послугою. Він існує незалежно від усіляких особливих відносин між владою і громадянами; він існує в силу закону і його вимог, звернених до самих громадян, що за визначеними, у законі зазначеними, ознаками визнаються такими, що підлягають обкладанню. За сплатою податку не відбувається здійснення якої-небудь дії з боку влади в інтересах особи, що сплатила податок, якщо не вважати видачі квитанції про внесок податку, що є доказом виконання податного обов'язку¹.

Законодавства багатьох держав, у тому числі й України, не розмежовує ці категорії, і податкова система характеризується як сукупність податків і зборів. Податкове законодавство Російської Федерації подає поняття податку і збору, і їх розмежування закріплене в ст. 8 «Поняття податку і збору» Податкового кодексу.

1. Під податком розуміють обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж, стягнутий з організацій і фізичних осіб у формі відчуження приналежних їм на праві власності, господарського ведення чи оперативного керування коштів з метою фінансового забезпечення діяльності держави і (чи) муніципальних утворень.

2. Під збором розуміють обов'язковий внесок, стягнутий з організацій і фізичних осіб, сплата якого є однією з умов здійснення відносно платників зборів державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами і посадовими особами юридично значущих дій, включаючи надання певних прав чи видачу дозволів (ліцензій).

Наочно видно з порівняння цих визначень, що законодавчо закріплені й основні відмінності податку від збору: індивідуальна безплатність, безумовність, відчужуваність тощо.

¹ Див.: Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. — СПб., 1914. — С. 250–252.

Природно, у податку, мита, збору існує ряд спільних рис¹. До них належать:

1. *Обов'язковість сплати* податків і зборів у відповідні бюджети і фонди.

2. *Чітке надходження їх у бюджети і фонди*, за якими вони закріплені.

3. *Вилучення їх на основі законодавчо закріпленої форми і порядку надходження*.

4. *Примусовий характер вилучення*.

5. *Здійснення контролю* єдиними податковими органами.

6. *Безеквівалентний характер* платежів.

Однак, незважаючи на схожість цих механізмів, вони мають чіткі відмінності.

Мито і збір відрізняються від податків:

А. *За значенням*. Податкові платежі забезпечують до 80% надходжень до доходної частини бюджету, інші види відраховань є, відповідно, меншими.

Б. *За метою*. Мета податків — задоволення потреб держави, мета мита, зборів — задоволення певних потреб чи витрат установ.

В. *За обставинами*. Податки являють собою безумовні платежі; мито, збір виплачуються у зв'язку з послугою, надаваною платнику державною установою, що реалізує державно-владні повноваження.

Г. *За характером обов'язку*. Сплата податку пов'язана з чітко вираженим обов'язком платника; мито, збір характеризуються певною добровільністю дій і іноді не регулюються відносинами імперативного характеру.

Г. *За періодичністю*. Збори, платежі, мито часто мають разовий характер і їхня сплата здійснюється без певної системи; податки характеризуються періодичністю, сплати.

Відмінності з періодичності включають два підходи:

— періодичність сплати (збори, мито — одноразова сплата, податки — певна періодична сплата);

— періодичність дій (збори, мито прямо залежать від кількості дій, що породжують зобов'язання по сплаті, податки — чіт-

¹ Див.: Финансовое право: Учебник / Под ред. Н. И. Химичевой. — С. 230.

ко не узгоджуються з періодичністю дій, наприклад, періодичність сплати податку з власників транспортних засобів не пов'язується з характером використання транспортного засобу).

Д. *За відносинами відплатності, що* характерні для мит, зборів (на відміну від податків).

Таким чином, на відміну від загальних податкових платежів збори і мита мають індивідуальний характер і їм завжди властиві спеціальна мета і спеціальні інтереси¹.

Раніше основним критерієм розмежування мита і збору було надходження коштів: якщо в бюджет — мито, якщо на користь організації — збір. У сучасних умовах акценти трохи змістилися:

збір — платіж за володіння особливим правом;

мито — плата за здійснення на користь платників юридично значущих дій.

¹ Див.: Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 1995. — С. 27–30.