



О.О. Мамалуй*

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

Питанню правового регулювання зборів присвячена низка наукових праць. В якості центральної проблеми правове регулювання загальнодержавних зборів не отримало всебічного розгляду; разом з тим, питання, пов'язані з правовим регулюванням зборів, у тому числі й загальнодержавних, розглядалися як складова частина інших досліджень, що розглядалися у роботах багатьох вітчизняних учених та науковців ближнього зарубіжжя. Серед них можна виділити роботи Д.В. Винницького¹, Ю.О. Крохіної², М.П. Кучерявенка³, С.Г. Пепеляєва⁴.

Не можна сказати, що правове регулювання зборів в Україні є надто широким та розгалуженим. Основи регулювання зборів закладено Конституцією України, ст. 67 якої закріплює: "Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом"⁵. І на першому ж етапі правового регулювання зборів є, на наш погляд, одна суттєва неточність. Вона стосується формулювання "кожен". Якщо виходити із назви Розділу II Конституції "Права, свободи та обов'язки людини і громадянина", в якій міститься ст. 67, то логічно дійти висновку, що "кожен" стосується або людини, або громадянина. Але в обох випадках складно знайти логічний сенс подібного законодавчого закріплення обов'язку сплати податків і зборів. Певна річ, якщо говорити про податковий обов'язок людини неможливо, мова йде про закріплення податкового обов'язку громадянина. Але в цьому разі ми, по перше, виключаємо з кола платників податків і зборів осіб, що не є громадянами (іноземців, осіб без громадянства, юридичні особи, їх філії та представництва), по-друге, ставимо під сумнів взагалі всю систему оподаткування, побудовану на принципі не громадянства, а податкового резидентства, закріпленому законами, по відношенню до яких Конституція має вищу юридичну силу.

Що стосується наступних аспектів податкового регулювання загальнодержавних зборів — це передовсім законодавчий рівень. Згідно зі ст. 92 Конституції України виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. Відповідно Закон України „Про систему оподаткування” у ст. 14 встановлює перелік податків і зборів (обов'язкових платежів), що включаються до системи оподаткування, в тому числі й загальнодержавних зборів.

Необхідно при цьому звернути увагу на певну колізію податкового законодавства. На сьогодні, характеризуючи кошти, що надходять до бюджетів через оподаткування, різні законодавчі акти використовують різні за формою та змістом поняття. Так, Бюджетний кодекс України використовує поняття податкових надходжень⁶, яке зовсім не властиве для чинного законодавства України, в якому вже склалася та існує конструкція надходжень бюджетів за рахунок „податків, зборів (обов'язкових платежів)”⁷. Більш того, законодавець, ввівши в Бюджетному кодексі поняття податкових надходжень, навіть не визначив його співвідношення з уже діючими категоріями податкового права — податками, зборами, обов'язковими платежами

© Мамалуй О.О., 2005

* суддя господарського суду Харківської області

¹ Див.: Винницький Д.В. *Налоги и сборы: понятие. Юридические признаки. Генезис.* — М.: Издательство НОРМА, 2002.

² Див.: Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. — М.: Издательство НОРМА, 2003. — 656 с.

³ Див.: Кучерявенко Н.П. *Налоговое право: Учебник.* — Харьков: Легас, 2001.

⁴ Див.: Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: ИД ФБК Пресс, 2000.

⁵ Конституція України // ВВРУ. — 1996. — № 30. — Ст. 141.

⁶ Див.: Бюджетний Кодекс України // ОВУ. — 2001. — № 29. — Ст. 1291

⁷ Про систему оподаткування: Закон України // ВВРУ. — 1997. — № 16. — Ст. 119.



тощо. Відкритими залишаються деякі питання — чи входять, наприклад, до системи “податкових надходжень” донарахування до податків та зборів, чи маються на увазі самі тільки податки та збори? І чому ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу до системи податків і зборів віднесено адміністративні штрафи, плату за державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності? Подібні на перший погляд несуттєві неточності є не тільки великим недоліком з точки зору теорії податкового права, а й створюють подекуди значні проблеми у правозастосуванні.

Треба констатувати, що на відміну від податкового законодавства інших держав⁸, в Україні фактично не робиться розмежування податку та збору на законодавчому рівні. Натомість український законодавець вибрав для розмежування податків та зборів формальний шлях — в залежності від того, під якою назвою фігурує той чи інший платіж у ст. 14 Закону України “Про систему оподаткування”, він фігурує в законодавстві як збір або як податок. Але треба сказати, що такий підхід теж не є ідеальним. Так, наприклад, ст. 14 Закону “Про систему оподаткування” містить акцизний збір, який, тим не менш, за всіма ознаками є податком (є безумовним платіжем та має нецільовий характер), і в Податковому кодексі Російської Федерації, до речі, закріплений серед податків під назвою “акциз”⁹. Навпаки, податок із власників транспортних засобів, що також закріплений Законом України “Про систему оподаткування”, мав би бути віднесеним до зборів, бо має цільову направленість та носить характер “плати” за певні блага чи послуги, що надаються платникам органами влади та місцевого самоврядування.

Питанню відмежування, знаходження відмінностей між поняттями податку та збору проводилося неодноразово представниками вітчизняної науки та спеціалістами з податкового права інших країн. Відтак, слід, на наш погляд, ще раз зупинитися на аналізі понять податку та збору, знаходженні спільних та відмінних рис цих обов’язкових платежів. Маючи дуже схожу за змістом правову природу, виконуючи спільні цілі (наповнення бюджету), вони суттєво відрізняються деякими рисами. На цих характерних рисах платежів будується відповідний режим їх регулювання, від тієї чи іншої ознаки залежить компетенція органів, з якими платник вступає в правовідносини з приводу сплати того чи іншого платежу, особливості здійснення такої сплати та контролю за її повнотою та своєчасністю. Тому представляється досить дивною думка Р.О. Гаврилюк, яка фактично отожднює мито й податок: “...мито має податкову природу і є одним з непрямих податків, яким оподатковується транскордонний оборот — ввезення, вивезення і транзит товарів через кордон”¹⁰. Необхідність розмежування податку і мита вчені доводили ще в першій половині минулого століття: “не можна змішувати податки з митом, що стягуються державою за надання певних послуг (наприклад, судове мито), податки стягуються незалежно від того, надано чи не надано громадянину яку-небудь послугу”¹¹. На наш погляд, необхідно розрізняти такі поняття як податок, збір, мито й проаналізувати підстави їх розмежування з декількох причин. По-перше, точне визначення й закріплення категорій податку, збору, мита сприяє чіткому й одноманітному застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме поняття, визначення податку повинне бути одним із відправних пунктів при розробці, підготовці законодавчих актів, що регулюють відносини у сфері оподаткування. По-третє, від чіткого визначення категорій податку та збору залежить успішність об’єктивного формування та

⁸ Див., напр.: Налоговый кодекс Российской Федерации. — Часть I: Постатейный комментарий / Под общ. ред. В.И. Слома. — М.: Статут, 1999; Налоговый кодекс Азербайджанской Республики. — Баку: Издательский дом «Бюллетень Бизнесмена», 2003.

⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации. — Часть I: Постатейный комментарий / Под общ. ред. В.И. Слома. — М.: Статут, 1999.

¹⁰ Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. — Чернівці, 2002. — С. 26.

¹¹ Вилков. Конспект лекцій по фінансовому праву, прочитаних в місті Прага в 1921-1922 гг. — Прага, 1922. — С. 1-2; Див.: докладніше: Злобин Н.Н. Поняття «налог», «збор» і «пошлина». Позиція доктрини і підхід законодавця // Фіскальні збори: Правові ознаки і порядок регулювання / Под ред. С.Г. Пепеляєва. — М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2003. — С. 74.



закріплення компетенції податкових органів. Крім цього, без точного визначення цих категорій неможлива реалізація як фінансової, так і інших видів відповідальності.

На необхідності розмежування понять податку, збору та мита наголошують і представники російської науки податкового права¹². С.Г. Пепеляєв дає таке визначення збору: “Збір — примусовий платіж, внесення якого є умовою доступу до права, отримання права чи можливості реалізувати право, що породжує зустрічне зобов’язання державного органу перед платником і співрозмірний з об’ємом та характером цього зобов’язання”¹³. Податковий кодекс Російської Федерації у ст. 8 закріплює, що “Під збором розуміють обов’язковий внесок, що стягується з організацій та фізичних осіб, сплата якого є однією з умов здійснення відносно платників зборів державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та посадовими особами юридично значущих дій, включаючи надання певних прав та видачу дозволів (ліцензій)”¹⁴. Критикуючи законодавче визначення збору, автор зазначає, що воно не містить якісних характеристик збору, тоді як різницю податку і збору необхідно підкреслювати саме з позицій співрозмірності: розмір збору можна співставити з об’ємом та характеристиками відносин, що виникають між платником та уповноваженим органом або особою, тобто не залежить від платоспроможності суб’єкта збору. При встановленні збору не переслідується мета визначити розмір платежу виходячи з затрат державних органів та посадових осіб на виконання свого зобов’язання перед платником, але у випадку однакових (еквівалентних) зобов’язань повинен сплачуватися рівний по сумі збір¹⁵.

В цілому погоджуючись із думкою С.Г. Пепеляєва, хотілося б дещо систематизувати уявлення про співвідношення податку, збору та мита. Безумовно, ці три види обов’язкових платежів мають спільні риси. До них можна віднести:

- обов’язковість сплати податків та зборів у відповідні фонди;
- чітке надходження їх до бюджетів та фондів, за якими вони закріплені;
- стягнення їх на основі законодавчо закріпленої форми та порядку надходження;
- примусовий характер їх стягнення;
- здійснення контролю єдиними органами Державної податкової служби;
- безеквівалентний характер платежів¹⁶.

Разом з тим, є декілька параметрів, за якими збори суттєво відрізняються від податків¹⁷. Передовсім, ці платежі відрізняються за значенням. Податкові платежі забезпечують переважну більшість надходжень до дохідної частини бюджету, інші надходження, відповідно, менше. Далі, є суттєві відмінності між податками і зборами за цілями. Мета податків — задоволення потреб держави, тоді як цілями зборів та мита є задоволення потреб певних установ. Крім цього, особливу увагу слід звернути на те, що податки — це безумовні платежі, а мито, збори сплачуються у зв’язку з послугою, що надається платникові державними установами, що характеризуються владними повноваженнями. За характером обов’язку також можна розділити податки та збори: сплата податку пов’язана з чітко вираженим обов’язком платника, тоді як мито та збори характеризуються певною добровільністю його дій. І, нарешті, для зборів характерні відносини відплатності, чого немає у відносинах зі сплати податків.

¹² Див.: Пепеляєв С.Г. О правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления // Фискальные сборы: Правовые признаки и порядок регулирования / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2003. — С. 11-34; Злобин Н.Н. Понятия «налог», «сбор» и «пошлина». Позиция доктрины и подход законодателя // Там же. — С. 71-84.

¹³ С. 32-33.

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. — Часть I: Постатейный комментарий / Под общ. ред. В.И. Слома. — М.: Статут, 1999.

¹⁵ Див.: Пепеляєв С.Г. Указ. соч. — С. 33-34.

¹⁶ Див.: Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. — С. 230.

¹⁷ Див. докладніше: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. — Харьков: Легас, 2001. — С. 89-90.



Однією з принципових характеристик, що відрізняють збори від податків, є цільова направленість зборів. Кожен збір сплачується за надання платникові певних послуг і, відповідно, направляється у той бюджет чи фонд, з якого фінансується надання таких послуг. Разом з тим, цільова направленість усіх зборів відносно об'єктивно має три орієнтири: економічна сфера, соціальна сфера та природоохоронна сфера, відповідно до чого виділяють три групи загальнодержавних зборів:

- а) збори економічного характеру;
- б) збори соціального характеру;
- в) збори природоресурсного характеру¹⁸.

Як ми вже зазначали, український законодавець не розкриває поняття збору, як і не виділяє критеріїв розмежування різних видів платежів податкового характеру. Разом з тим, наведеної класифікації притримуються майже всі представники науки податкового права. Так, Н.Ю. Пришва зазначає, що в сучасних умовах до зборів відносять природоресурсні платежі; соціальні платежі; платежі, що пов'язані із наданням певних послуг або прав; платежі штрафного характеру. Також цілком життєздатною є доволі детальна й логічна класифікація зборів, що її пропонує авторка, за принципами: органу введення; порядку визначення розміру платежу; підстав сплати; характеру платежу.¹⁹

Можна досліджувати класифікацію цих платежів і за іншими підставами (наприклад, виходячи з типу платника збору), але хотілося б наголосити перш за все на необхідності виокремлення саме системи зборів серед загальнообов'язкових платежів, що мають податковий характер. Це, на наш погляд, одне з найпринциповіших положень податкового регулювання взагалі. Вихідні засади цього полягають у декількох твердженнях. По-перше, розмежування податків та зборів можуть і повинні поєднуватися з розмежуванням компетенції суб'єкта, який має повноваження щодо їх введення та регулювання. Якщо податок — це, безумовно, сфера компетенції Верховної Ради України, то деякі аспекти деталізації зборів (пільги, періодичність та порядок сплати тощо), виходячи з того, що це цільовий платіж, можна передати Кабінету Міністрів України. По-друге, з розмежуванням податків та зборів пов'язані, а мабуть і визначаються, підстави побудови відповідальності платників за витрачання коштів, які отримані за рахунок акумуляції податків чи зборів. Виходячи з того, що збір — це цільовий платіж, можлива та необхідна побудова складу правопорушення в разі нецільового використання коштів фонду, який утворено за рахунок цього збору. Подібної конструкції по нецільовому використанню коштів, які зібрані за рахунок податків, не може бути, тому що це не цільовий платіж і він не передбачає ніякої кореляції між сплатою та фінансуванням тих чи інших завдань. По-третє, диференціація податків та зборів передбачає і спрямованість мети акумуляції коштів. У випадку, якщо необхідно створити модель, за рахунок якої чітко пов'язано формування та використання коштів, необхідно будувати її за рахунок збору. Якщо ж потрібно утворити фонд, який не передбачає чітко визначеної цільової спрямованості використання коштів — це сфера регулювання податків у вузькому значенні. Таким чином, ми вважаємо, що розмежування системи податків та системи зборів — це не суто теоретичне питання, а безумовно один з найактуальніших напрямів удосконалення чинного податкового законодавства України.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою фінансового права
Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого
(протокол № 6 від 28 січня 2005 року)*

¹⁸ Див.: Там само. — С. 96.

¹⁹ Див.: Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. — К.: Екс об, 2003. — С. 230-231.