

Податок і збір як системоутворюючі категорії податкового права: поняття, ознаки, сутність



Ю. В. Оніщик,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри
фінансових розслідувань
Національного університету
Державної податкової
служби України

Відповідно до ст. 13 Закону України «Про систему оподаткування», в Україні справляються загальнодержавні та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі). Такі податки і збори (обов'язкові платежі) формують податкову систему України. Цей Закон встановлює також види обов'язкових платежів, які сплачуються до бюджету та інших відповідних цільових фондів. Вказаний Закон до податків відносить збори та інші обов'язкові платежі, тобто об'єднує всі обов'язкові платежі в одну категорію, що призвело до незрозумілості та неповного відображення основних ознак цих платежів. У результаті виникла ситуація, коли певні платежі є податками, а віднесені законодавцем до зборів, і, навпаки, платіж, який є збором, належить до податків.

Слушно зауважує Л. К. Воронова: читаючи цей Закон, можна дійти висновку, що збори є обов'язковими платежами, а податки ними не виступають. І податки, і збори, і митні платежі – обов'язкові платежі, які йдуть на покриття публічних витрат, але правові режими цих платежів зовсім різні [1, 220]. Так, із цього Закону випливає, що збори є обов'язковими платежами, а податки – ні. Але це не так. Закон України «Про систему оподаткування» включає до податкової системи України всі види обов'язкових платежів, але між ними є низка суттєвих відмінностей. І податки, і збори є обов'язковими платежами, тобто платежами публічно-правового характеру, які регулюються нормами права. За допомогою цих платежів здійснюється формування державних централізованих грошових фондів, і такі платежі є обов'язковими до сплати, оскільки вони забезпечуються примусовою силою держави. Отже, податкам і зборам притаманні як спільні, так і відмінні риси, тобто ці платежі за своїм спрямуванням відрізняються один від одного.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування», під податком і збором розуміється обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування. Таке визначення податку і збору не до кінця зрозуміле, недосконале, що негативно відбивається на механізмі встановлення, зміни, припинення та справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів. З цього визначення важко зрозуміти, яка відмінність між ними, що таке податок, збір, які їхні ознаки та особливості. Потрібно також зазначити, що в деяких законах про податки вживаються такі поняття, як «збір», «плата», «мити», але в них відсутні визначення цих понять. У зв'язку з цим в ході користування податковими законами постає багато запитань щодо податку та збору, що призводить до різних висновків та їх трактувань, а пересічний громадянин України взагалі не може розібратися в тому, яка відмінність між податком і збором, які їхні спільні та відмінні риси, і чи дійсно ці платежі є обов'язковими.

На наш погляд, необхідно звернути особливу увагу на те, що український законодавець визначає збір як внесок. За тлумачним словником української мови, під «платежем» розуміється виплата грошей як розрахунок за що-небудь придбане, використане; плата, платня; сума грошей, яка повинна бути виплачена за що-небудь [2, 689], а «внесок» – це гроші, які хтось сплачує організації, установі тощо; що-небудь цінне, внесене в громадську справу; вклад, лепта [3, 359]. Збір не може бути внеском, оскільки збір, що справляється з юридичних і фізичних осіб, надходить лише в публічні фонди, а внески можуть вноситися на

користь громадських організацій (політичних партій, профспілок), які не є публічними фондами, вони не сплачуються у бюджети та відповідні позабюджетні фонди, і від їх сплати держава не отримує ніякої користі для забезпечення свого функціонування. Збір завжди встановлюється нормативно-правовим актом і є обов'язковим для всіх. Внесок може вноситися добровільно, встановлюється громадською організацією і йде на користь певної установи, а не держави. Наприклад, із заробітної плати кожного члена партії, як правило, справляється трипроцентний внесок на користь цієї організації. Несплата його погрожує виключенням із партії. Цей внесок йде до каси партії, а не до публічного фонду. Збір, на відміну від внеску, є більш імперативним, легітимним і публічним платежем. Внески держава не встановлює — це є прерогативою певних громадських організацій. Отже, збір є платежем. Податок також є платежем, а не внеском. На жаль, чинне податкове законодавство України не визначає всіх особливостей податків і зборів, а також — у чому полягає їх відмінність.

Французький учений П.-М. Годме зазначав, що податок — це порушення свободи і права власності платника податку, тому застосування влади у сфері податків повинно бути обмежене, щоб запобігти зловживанням з боку владних органів. Природно, що тільки законодавцеві надається можливість визначати податки [4, 364–365]. Відповідно до ст. 92 Конституції України, система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України. Таким чином, і податки, і збори можуть встановлюватися лише законами України, тобто вони встановлюються державою в односторонньому порядку і завжди у вигляді закону. У ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» зазначено, що цими законами повинні обов'язково бути закони з оподаткування.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування», будь-які податки і збори, що запроваджуються законами України, повинні бути включені до цього Закону, а податки і збори, не передбачені цим Законом, сплаті не підлягають. Але, незважаючи на це, в Україні існують випадки, коли податки встановлюються іншими нормативно-правовими актами. Наприклад, спрощена система оподаткування була запроваджена Указом Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства». Отже, виникає думка, що цей податок було неправильно введено, оскільки податки встановлюються лише законами, а ст. 106 Конституції України не передбачає таких повноважень у глави держави, але, на нашу думку, вони повинні бути. Наприклад, положення Конституції Таїланду про грошові кошти потрібно читати разом із ст. 220. В абз. 1 цієї статті передбачено, що, якщо під час сесії необхідно прийняти закон

про податки, мито або валюту, який в інтересах держави потребує термінового і конфіденційного розгляду, король може видати надзвичайний декрет, який має силу закону [5, 94–95].

Податкове законодавство не дає відповіді на питання, які платежі належать до податкової системи України, зокрема, які з них є обов'язковими. Крім того, є збори, які регулюються іншим законодавством України, і їм не властивий податковий характер платежів. Але, незважаючи на це, Закон України «Про систему оподаткування» вміщує як платежі податкового характеру, так і неподаткового. Це є помилкою законодавця, яка призвела до прогалин у податковому законодавстві України, оскільки податкова система України повинна складатися лише з податків, а також зборів, яким властивий податковий характер.

Обов'язкові платежі встановлюються не тільки законами. Неподаткові платежі можуть встановлюватися і постановами Кабінету Міністрів України, і Указами Президента України. До неподаткових платежів податкове законодавство не застосовується. Звідси випливає, що податки і збори можуть бути встановлені тільки нормативно-правовим актом. Відмінність між податками і зборами полягає у способі нормативно-правового встановлення. Податки можуть бути встановлені тільки законодавством про податки і збори, а встановлення зборів дозволяється актами інших галузей права. Отже, і податок, і збір встановлюються у законодавчо закріпленій формі.

Податкам і зборам властива така спільна риса, як обов'язковість. Обов'язковий характер цих платежів виявляється в нормативно-правових актах. Так, відповідно до ст. 67 Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Особа сплачує податок завжди, коли в неї є прибуток, дохід та інші об'єкти оподаткування. Збори платнику необхідно сплачувати тоді, коли йому потрібне право або дозвіл на щось.

С. Д. Ципкін зазначав, що податок означає, перш за все, платіж до бюджету [6, 49]. Податок в Україні сплачується лише в бюджеті (державний і місцевий), а збір може сплачуватися в позабюджетний фонд. Хоча в Росії є цільові податки, які сплачуються в спеціальні фонди (пенсійний, соціального і обов'язкового медичного страхування) [7, 33]. Але необхідно зазначити, що у світовій практиці встановлено, що податок з платників справляється лише в бюджеті. На нашу думку, позиція російського законодавця є некоректною. Не можна безспірно погодитися також із визначенням податку українським ученим М. П. Кучерявенком, який зазначає, що податок надходить у бюджет відповідного рівня чи цільовий фонд [8, 37]. Податок є нецільовим платежем, і він може бути зарахований лише до державного та місцевого бюджетів. Отже, податок сплачується тільки у бюджет, він є атрибутом держави. Недарма ж, відповідно до ст. 74 Конституції України, референдум щодо законопро-

ектів із питань податків є неприпустимим.

Сума платежа може як покривати витрати державного органу з надання послуги, так і бути меншою чи більшою, ніж ці витрати. Тобто обов'язковий платіж не є прямим еквівалентом вартості послуги, в зв'язку з наданням якої він вноситься. Він має фіксований розмір або ставку, визначені в нормативному акті, і не залежить від фактичних витрат, зазначених у кожному конкретному випадку. Платник не отримує від держави, уповноваженого державою органу еквівалентну послугу, рівноцінну сплаченому ним обов'язковому платежу [9, 73–74]. Поділяємо позицію, що податкам і зборам властивий безеквівалентний характер. Відмінною особливістю зборів від податків є те, що обов'язковість сплати збору виникає не імперативно, як у випадку податку (внаслідок виникнення певних обставин), а диспозитивно, тобто у зв'язку з виконанням державними органами або органами місцевого самоврядування на користь певної особи за її вимогою юридично значущих дій.

Податки завжди сплачуються з метою фінансового забезпечення діяльності держави та місцевих органів самоврядування. Зборам також властивий публічний характер, але податки зараховуються в бюджет відповідного рівня для задоволення потреб держави і знеособлюються в ньому, а збори можуть надходити як до бюджету відповідного рівня, так до конкретного фонду або на фінансування певної програми для задоволення певних потреб чи витрат установ, які здійснюють юридично значущі дії, і тільки на цілі, заради яких вони стягувалися. Отже, податкам і зборам властивий публічний характер.

Однією із суттєвих відмінностей між податками і зборами є така ознака, як відплатність. Податок є індивідуально безвідплатним платежем. Його сплата платником безпосередньо не створює ніяких чітко визначених обов'язків у отримувача податків – держави. Хоча, коли є пільги або податок переплачено, то він повертається. Податки стягуються без надання платникові якого-небудь зустрічного особистого задоволення, тобто безвідплатно, і не обумовлені обов'язком публічного суб'єкта надати платнику послугу або яку-небудь перевагу. На відміну від податків, збори стягуються в обов'язковому порядку за надання приватному суб'єкту певних послуг. Сплативши податок, платник не отримує від держави нічого. Кошти платника йдуть на задоволення суспільних потреб. Своєю чергою, зборам властивий деякою мірою відплатний характер. За сплату певного збору платник отримує право або дозвіл на щось. Так, за сплату ринкового збору особа отримує торговельне місце на ринку. Отже, податки безвідплатні, а збори частково відплатні. Збори сплачуються у зв'язку з послугою, яку надає платникам держава. Сплативши збір, платник отримує право вимагати від державного органу здійснення певних юри-

дично значущих дій, у зв'язку з якими внесено платіж. Відмова від виконання або невиконання державним органом відповідної дії є підставою для оскарження такого рішення або бездіяльності. Тому платіж, який не передбачає зустрічного обов'язку, з боку держави не може бути відплатним і не належить до зборів. Але, незважаючи на це, в податковому законодавстві наявні випадки, коли податок є збором. Наприклад, збір за забруднення навколишнього середовища. На нашу думку, цей збір є податком, оскільки за його сплату не передбачено будь-яких інших зустрічних дій з боку органів державної влади.

Податкам властивий однічний характер. Вони стягуються на умовах безвідплатності. Повернення податку можливе лише у випадку його переплати або як пільги, що не суперечить принципу безвідплатності, оскільки ці умови визначаються державою в односторонньому порядку і не впливають на характер платежу в цілому. На відміну від податків, збори мають індивідуальний характер, і їм завжди властиві суворо визначена мета і спеціальні інтереси. Отже, податку притаманний нецільовий характер, оскільки він встановлюється з метою отримання доходу бюджету, а зборам – цільовий.

Податок сплачується до бюджету у грошовій формі, а збір може бути сплачений як грошима, так і в інших формах. Наприклад, дорожній збір може бути сплачений безпосереднім виконанням дорожніх робіт, виготовленням і поставкою будівельних матеріалів і конструкцій, деталей, машин, механізмів у порядку і обсягах, узгоджених із відповідними дорожніми організаціями з ремонту автомобільних шляхів.

Зборам властивий разовий характер, а податкам – регулярність сплати за наявності у платника податків встановленого законодавством об'єкта оподаткування. Податки підлягають систематичному внесенню в бюджеті відповідних рівнів у встановлені законодавством терміни. Податки сплачуються регулярно, періодично. Збір має разовий характер, тобто він сплачується за певну послугу чи дозвіл на щось.

Відповідно до податкового законодавства України, при встановленні податків враховується фактична здатність платника до сплати податку. У зв'язку з цим можна стверджувати, що розмір податку залежить від платоспроможності платника, із зміною бази оподаткування змінюється і податок. Розмір же збору для усіх платників повинен бути однаковий щодо дій держави, які здійснюються для платників. Цей розмір визначається не індивідуальними характеристиками об'єктів оподаткування, а масштабом наданих послуг. При визначенні розміру податку домінуючим принципом виступає суб'єкт податку (враховується його платоспроможність). При визначенні розміру збору домінує об'єкт оподаткування (враховується характер відносин, у зв'язку з

якими виникає обов'язковість платежу).

Податок вважається встановленим тоді, коли визначені платники та елементи оподаткування (об'єкт оподаткування, податкова база, податкова ставка, податковий період, порядок і строки сплати податку). У деяких випадках — і податкові пільги. На відміну від податку, у зборі встановлюються елементи залежно від його характеру та рішення законодавця.

Якщо об'єкт податку, як юридичний факт особливого роду, виникає у платника до виникнення податкового обов'язку, то об'єкт збору, як право на юридично значущі дії з боку держави, — вже після сплати збору. Отже, збору властива така особливість, як попередній характер сплати.

На нашу думку, примусовий характер стягнення властивий і податку, і збору. Якщо платник не сплатив податок, то до нього застосовуються заходи державного примусу, а якщо платник не сплатив збір, то за це він не отримує дозволу або права на щось.

Податок — це встановлений законодавством у твердо фіксованій ставці обов'язковий, індивідуально-безвідплатний, безеквівалентний, нецільовий грошовий платіж, що справляється з юридичних і фізичних осіб в односторонньому порядку, у формі забезпеченого державним примусом законного відчуження належних їм на праві власності, господар-

ського відання або оперативного управління коштів, з метою фінансування завдань та функцій держави та органів місцевого самоврядування, який сплачується в бюджеті відповідних рівнів у терміни, визначені нормативно-правовим актом.

Збір — це встановлений законодавством у твердо фіксованому розмірі обов'язковий, частково відплатний, цільовий платіж, який сплачується юридичними і фізичними особами у відповідний позабюджетний фонд за здійснення уповноваженими державними органами юридично значущих дій, за надання особливих прав та видачу дозволів.

Таким чином, точне визначення понять «податок» і «збір» є досить важливим із позицій юридичної практики. Будучи за своєю природою формою відчуження приватної власності на користь держави, податок потребує чіткої правової регламентації. При цьому однозначному правовому визначенню підлягає як форма, так і зміст розглянутих понять. Головне завдання визначення цих понять полягає в тому, щоб встановити межу між узаконеними формами відчуження власності — податками і зборами — і іншими формами, законність яких повинна підлягати обґрунтованому сумніву, з метою захисту конституційних прав осіб на володіння власністю і використання своїх здібностей і майна для ведення підприємницької діяльності [10, 48–49].

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Воронова Л. К. Фінансове право України: [підручник] / Л. К. Воронова. — К.: Прецедент; Моя книга, 2006. — 448 с.
2. Новий тлумачний словник української мови. — У 3 т. — Т. 2: К-П. — К.: Вид-во «АКОНІТ», 2001. — 926 с.
3. Новий тлумачний словник української мови. — У 3 т. — Т. 2: А-К. — К.: Вид-во «АКОНІТ», 2001. — 926 с.
4. Годме П.-М. Финансовое право / П. М. Годме. — М.: Прогресс, 1978. — 430 с.
5. Шепенко Р. А. Налоговое право: конституционные нормы / Р. А. Шепенко. — М.: Статут, 2006. — 303 с.
6. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР // Правовые вопросы. «Юридическая литература» / С. Д. Цыпкин. — М., 1973. — 222 с.
7. Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Юристъ, 2005. — 591 с.
8. Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; за ред. Кучерявенка М. П. — К.: Юрінком Інтер, 2003. — 400 с.
9. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва. — К.: Експрес, 2003. — 280 с.
10. Томаров В. В. Местные налоги: правовое регулирование / В. В. Томаров. — М.: Академический правовой университет, 2002. — 207 с.

УДК 336.225.3 (477)

Онисьчик Ю. В. Податок і збір як системоутворюючі категорії податкового права: поняття, ознаки, сутність

У статті автор намагається внести ясність у питання розмежування обов'язкових платежів податкового характеру, оскільки відсутність відповіді на питання тотожності чи відмінності платежів у формі податків і зборів має не тільки теоретичне, але й практичне значення, особливо при застосуванні відповідальності суб'єктів, які порушують норми фінансового (і податкового) законодавства.

Ключові слова: податок, збір, платник податків, податкові правовідносини

Онисьчик Ю. В. Налог и сбор как системообразующие категории налогового права: понятие признаки, сущность

В статье автор пытается внести ясность в вопрос разграничения обязательных платежей налогового характера, поскольку отсутствие ответа на вопрос тождественности или различия платежей в форме налогов и сборов имеет не только теоретическое, но и практическое значение, особенно при применении ответственности субъектов, нарушающих нормы финансового (и налогового) законодательства.

Ключевые слова: налог, сбор, налогоплательщик, налоговые правоотношения

Yuriy V. Onishchuk. Tax and duty as system forming categories of tax law: concept, features, substance

In the article the author tries to clarify and define mandatory payments of tax nature since the uncertainty on the issue of identity or difference between payments in the form of taxes and duties but for theoretical meaning also has practical application. Particularly, this relates to practical application of liability of the agents that violate the requirements of financial (and tax) law.

Key words: tax, duty, tax paying, tax legal relationship