

УДК 342.743:336.201

Торговый сбор: сбор или налог?

М.Б. Напсо,

доктор юридических наук, доцент,
профессор кафедры гражданско-правовых дисциплин
Северо-Кавказского государственного юридического института —
филиала Саратовской государственной юридической академии
Россия, Черкесск
parso.maryana@mail.ru

Исследуется вопрос законодательно корректного определения налога и сбора. С введением торгового сбора были внесены изменения в само определение сбора, что серьезно изменило более или менее стройную правовую конструкцию сбора. Эти изменения актуализировали давние научные дискуссии о правовой природе сбора и о его цели. Рассматриваются наиболее существенные в этой связи вопросы: отграничение сбора от налога и отграничение сбора от неналоговых фискальных платежей. Формулируются выводы о том, что внесенные изменения размывают четкую границу между налогом и сбором, придавая последнему черты налога, абсолютно неправомерно признак, свойственный налогу, переносится на сбор; во избежание распространения практики незаконного придания сборам налоговых черт имеет смысл уточнить в определении сбора его цель, предназначение, чем и указать его принципиальное отличие от налога. Обосновывается необходимость расширения содержания принципа определенности в части признания за налогоплательщиком и плательщиком сбора права знать, с какой целью вводится новый налог или сбор.

Ключевые слова: налог, сбор, неналоговые платежи, бюджет, обязанность по уплате налога и сбора, налогоплательщик, плательщики сбора, правовая природа налога и сбора.

В Налоговом кодексе РФ регламентируются установление, введение и взимание двух видов обязательных платежей — налогов и сборов. Между ними — значительные различия, однако нельзя утверждать, что это с неизбежностью ведет к столь же существенным расходам в порядке установления, введения и взимания налогов и сборов. Порядок унифицирован, равно как и содержание обязанности по уплате налогов и сборов: правильно исчислить, своевременно и в полном объеме уплатить. Тогда в чем же различие? На наш взгляд, разница в экономико-правовых последствиях уплаты для налогоплательщика и государства и в характере взаимоотношений между ними. Если говорить об этом общо (далее мы попытаемся это показать наглядно), то налог — категория в чистом виде «для государства», а сбор — в том числе и «для плательщика». В последнем случае учитываются интересы и потребности плательщика, которые не могут быть реализованы без обязательного условия — денежного взноса.

Итак, сначала о налоге как категории «для государства». Среди признаков, отличающих его от сбора, — индивидуальная безвозмездность, отсутствие волеизъявления налогоплательщика, фискальный характер, регулярность уплаты при наличии объекта налогообложения, четко определенный состав элементов налогообложения, соразмерность. Все эти признаки говорят в пользу интересов государства:

— «налоги не предполагают персонально-обменных отношений налогоплательщика с

государством» [4], уплата налога не влечет за собой возникновения у государства каких-либо встречных обязательств перед каждым отдельно взятым налогоплательщиком, налог безвозвратный, поэтому и безэквивалентный: государство не ведет персонализированного учета внесенных сумм налога, потому что и сама сумма не подлежит возврату, и на эту сумму налогоплательщику ничего не полагается — следовательно, налог уплачивается «ни за что»;

— обязанность по уплате налога устанавливается в силу закона и не предполагает наличия волеизъявления самого налогоплательщика, более того, согласно российскому законодательству вопросы налогообложения не могут быть вынесены на референдум — так сложилось исторически: государство спрашивает согласия на введение налогов не у самих налогоплательщиков, а у их представителей — депутатов;

— цель налога фискальная — для финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, значит, налог уплачивается с целью пополнения бюджета;

— налог уплачивается на регулярной, систематической основе в течение всего периода наличия объекта налогообложения: при этом сама налоговая обязанность возникает с появлением объекта налогообложения;

— уплате подлежит только законно установленный налог: налог устанавливается путем исчерпывающего определения налогоплательщика и всех элементов налогообложения

ния, прямо перечисленных в ст. 17 НК РФ, при этом каждый налог состоит из одних и тех же элементов налогообложения — объекта налогообложения, налоговой базы, налоговой ставки, налогового периода, порядка исчисления налога, правил и срока уплаты налога и налоговых льгот;

— тот факт, что юридический состав у всех налогов одинаков, вовсе не означает, что все уплачивают одинаковую сумму налога, и это в силу различия в объектах налогообложения, налоговых базах, налоговых льготах;

— неуплата налога влечет за собой взыскание налога и привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В отличие от налога сбор, хотя он также обязательный и взимаемый с организаций и физических лиц:

— индивидуально-возмездный: «сборы уплачиваются в связи с оказанием их плательщику государством некоторых публично-правовых услуг, в которых плательщик индивидуально заинтересован» [4] — у плательщика сбора наличествует собственный интерес, который он реализует, обращаясь в органы государственной власти и местного самоуправления, которые оказывают публично-правовые услуги с соблюдением установленных требований, одним из которых и является уплата сбора;

— цель сбора в определении не указана: тот факт, что согласно ст. 41 Бюджетного кодекса РФ они также являются налоговыми доходами бюджета, вовсе не означает, что их цель аналогична налоговой (тем более в этом случае в определении так и было бы указано); специалисты сходятся во мнении, что она состоит в компенсировании затрат государства на оказание плательщику сбора услуг публично-правового характера;

— сбор взимается как плата за оказание услуг, при этом сбор уплачивает каждый обратившийся за услугой, и размер сбора одинаков для всех плательщиков, в отношении которых совершаются одинаковые юридически значимые действия;

— уплата сбора является одним из условий совершения юридически значимых действий, следовательно, неуплата делает невозможным их осуществление: право на юридически значимые действия возникает только после уплаты сбора (уплата первична, совершение действий вторично). Из нормативного определения в п. 2 ст. 8 НК РФ следует, что сбор не может являться единственным условием совершения в отношении плательщика юридически значимых действий. Так, для обращения в суд с иском (заявлением) необходимо не только уплатить государственную пошлину, но и

подать исковое заявление с соответствующими приложениями, а также выполнить прочие условия, установленные процессуальными кодексами. Следовательно, уплата сбора — одно из условий среди иных, и она влечет за собой безусловную обязанность уполномоченного лица совершить юридически значимые действия лишь при соблюдении иных необходимых условий;

— обращение в органы государственной власти и местного самоуправления за юридически значимыми действиями всецело зависит от волеизъявления самого лица, но если оно решит обратиться, уплата сбора становится обязательной для него в равной мере, как и для всех других; следовательно, обязательной уплата сбора становится после такого обращения, которое носит исключительно добровольный характер;

— сбор напрямую связан с фактом обращения в органы государственной власти и местного самоуправления, в силу этого его уплата не носит регулярного характера, и с фактом совершения юридически значимых действий: цель обращения — юридически значимые действия; условие их совершения — в том числе и уплата сбора, в случае неуплаты действия совершены не будут (и вряд ли это может быть связано с какими бы то ни было санкциями, ведь неуплату можно расценивать как нежелание, отказ от услуги);

— сбор подлежит установлению, как и налог, для чего используются элементы обложения, но они различны для каждого сбора.

Итак, главное и для налога, и для сбора — цель, она-то и обуславливает их конструкцию. Пополнение бюджета требует пресечения права собственности на денежные средства и его переход к государству без каких бы то ни было встречных обязательств, поэтому в конструкции налога все должно быть законодательно определено и предельно четко: кто платит, при наличии каких обстоятельств, исходя из чего, в каком размере и как его исчислить, когда и в каком порядке. С переходом права собственности на денежные средства переходит и право решать, на что их расходовать. Налогоплательщик в данном случае — лишь обязанная сторона, хотя у него и есть право исполнить налоговую обязанность добровольно (отсутствует взим�емость налога: в случае неуплаты применяется взыскание).

У сбора цель наличествует с другой стороны — не со стороны государства, а со стороны плательщика: это у него есть интерес, это он сам принимает решение обращаться за его реализацией или нет, платить сбор или нет (он может оказаться от услуги в момент уплаты сбора), это в отношении конкретно него совер-

шаются юридически значимые действия. Таким образом, в случае с налогом государство реализует свою цель — формирование доходов бюджетов, в случае со сбором — государство способствует реализации цели плательщика. Налог взимается на постоянной основе, пока есть объект налогообложения, в целях пополнения бюджета (ответ на вопрос «для чего?»), а сбор — только в том случае, если плательщик обращается за предоставлением тех или иных услуг (ответ на вопрос «за что?»). Итак, налогоплательщик уплачивает налог государству для его нужд (именно государство нуждается в налоге) и ничего не получает взамен; сбор также уплачивается государству, но как компенсация за предоставление публично-правовых услуг, в которых нуждается сам плательщик. Поэтому при установлении конструкции сбора самым важным элементом должен быть перечень совершаемых государством юридически значимых действий. Их отсутствие превращает сбор в налог.

На этот главный отличительный признак русские ученые указывали давно. Так, И.И. Янжул, хотя и применительно к пошлине, писал, что она есть «сбор, взимаемый с частных лиц в пользу государства, когда эти лица вступают в соприкосновение с государственными учреждениями из-за своих частных выгод или же когда они вступают по законом определенным формам в письменные отношения друг с другом». И.М. Кулишер считал главным в пошлине ее соразмерность издержкам, которые несет государственное учреждение, оказывая услуги, — но и здесь речь идет об оказании услуг [1]. Таким образом, изначально подчеркивается индивидуально-возмездный и компенсационный характер сбора, в то время как налог имеет характер макроэкономический, общесоциальный. И это можно увидеть, если взять любое из ранних определений налога: 1) «налог — это принудительный сбор с граждан, устанавливаемый для покрытия общих расходов государства» (А.А. Никитский); 2) «налог — это принудительные сборы, взимаемые государством или уполномоченными им публично-правовыми органами в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства на основании изданного закона и идущие на покрытие общегосударственных потребностей» (М.Н. Соболев) [8, с. 51, 52].

Факт индивидуальной возмездности сбора и пошлины всегда подчеркивается и в связи с решением теоретических вопросов об отличии сбора от пошлины. Так, Н.П. Кучерявенко различие между сбором и пошлиной видит в следующем: сбор — это платеж за обладание особым правом, пошлина же — это плата за совер-

шение в пользу плательщиков юридически значимых действий [5]. Как видим, и в том, и в другом случае подчеркивается, что плательщик уплачивает сбор и пошлину за встречное предоставление со стороны государства.

Классический пример сбора — государственная пошлина. В ее правовой конструкции прямо указано, за совершение каких юридически значимых действий взимается сбор (например, за государственную регистрацию) или при обращении в какие органы и при обращении за совершением каких действий: при обращении в суды, при обращении за совершением нотариальных действий, при обращении за государственной регистрацией актов гражданского состояния и т. д. Для наглядности проиллюстрируем это на последних изменениях, внесенных в апреле 2015 года в главу 25.3 НК РФ в связи с изменениями, введенными в Федеральный закон от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях». В соответствии с ними установлен определенный размер государственной пошлины 1) за регистрацию именников, 2) за изготовление именников по обращениям изготовителей ювелирных и других изделий из драгоценных металлов, 3) за постановку по обращениям изготовителей ювелирных и других изделий из драгоценных металлов оттисков именников электроискровым способом, 4) за уничтожение на ювелирных и других изделиях из драгоценных металлов оттисков фальшивых пробирных клейм, именников, за изготовление пробирных реактивов, 5) за хранение представленных на опробирование и клеймение ювелирных и других изделий из драгоценных металлов [10, с. 12]. Как видим, здесь четко указано, за совершение каких публично-правовых услуг уплачивается государственная пошлина.

Правда, в случае с государственной пошлиной следует обратить внимание на весьма важное обстоятельство. Считается, что кроме обязательного индивидуально-возмездного характера государственная пошлина имеет выраженный фискальный характер в силу того, что она взимается за оказание услуг, на которые установлена монополия государства.

На наш взгляд, при введении нового налога или сбора определение цели является самым существенным моментом не только для законодателя, но и для плательщика. И в современных условиях принцип определенности — наличие права заранее знать, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке уплачивать — следует толковать расширительно, включив и право плательщика заранее знать, для чего, с какой целью вводится тот или иной новый налог или сбор. При этом очевидно, что эта цель должна полностью соответствовать той,

что указана в правовом определении налога и сбора. Уже в течение длительного времени звучат предложения дополнить систему налогов и сборов новыми или изменить правовую конструкцию уже существующих. Обратим внимание на аргументацию такой необходимости и на тот факт, насколько она соответствует экономико-правовому предназначению налогов и сборов. Так, несколько лет назад прозвучало предложение обложить повышенным налогом на доходы физических лиц тех, кто умышленно уклоняется от службы в рядах российской армии. Цель очевидна — наказание за неправомерное поведение. Такую же цель преследуют и те, кто предлагает вернуться к тем временам, когда мужчины платили налог за бездетность: речь идет о повышении налогообложения в силу того, что мужчина осознанно избегает ответственности за воспитание и содержание детей. Однако налог таких целей — карательной, воспитательной, назидательной — не имеет. Его цель фискальная.

В условиях дефицита бюджетов, при наличии серьезных проблем (особенно на уровне регионов и муниципалитетов) в сфере государственного и муниципального кредита и долга самым распространенным и убедительным аргументом становится необходимость пополнения бюджета. Этот аргумент применим лишь к налогам в силу их фискальной направленности, но не к сборам, которые призваны компенсировать часть затрат, связанных с предоставлением плательщикам публично-правовых услуг. Следовательно, в случае со сбором аргументировать и экономически обосновывать нужно совсем иное обстоятельство: факт того, что для предоставления тех или иных услуг органам государственной власти и местного самоуправления требуются дополнительные денежные средства, что может быть связано в том числе и с введением новых сервисов. Ведь отличительным признаком сбора — в части определения его размера — является его эквивалентность расходам, необходимым для осуществления юридически значимых действий.

Поэтому вряд ли можно согласиться с предложением, например, ввести курортный сбор с целью пополнения бюджетов курортных городов. В такой постановке — на содержание и развитие курортной инфраструктуры — речь может идти только о налоге. То, что в результате этого плательщики получают возможность пользоваться услугами более высокого качества, есть реализация потребностей неопределенного круга лиц в опосредованной форме. И это в чистом виде признак налога. Здесь нет ни конкретного лица, ни совершения именно в отношении него четко определенных юридиче-

ских действий возмездного характера в силу уплаты им установленной суммы. Ведь именно этого и требует сбор. Аргументация о необходимости пополнения бюджета применима только для налога, но не для сбора, потому что такой подход не отвечает на главный вопрос: какое встречное предоставление обеспечено каждому отдельно взятому плательщику сбора.

В этой же связи и опять же по поводу курортного сбора (как видим, тема возникает с завидной периодичностью) используется и иная аргументация, но и она имеет самое непосредственное отношение к налогу [16, с. 5]. Главным доводом в поддержку идеи облагородить облик российских курортов посредством введения курортного сбора на этот раз становится тезис о целевом характере расходования денежных средств, полученных от его взимания. При этом происходит последовательная концептуальная подмена: целевой характер в данном случае призван заменить собой признак индивидуальной возмездности: каждый плательщик заранее точно знает, на что пойдут средства от уплаты сбора. Но это знание не есть возмездность в отношении каждого отдельно взятого плательщика: он на общих основаниях будет пользоваться обновленной курортной инфраструктурой без учета объема уплаченных лично им денежных средств и его ожиданий. Такая псевдовозмездность позволит ввести любой сбор лишь в силу обеспечения целевого характера использования денежных средств. Известно, что такое если даже и возможно, то только с налогом: как правило, налоги не должны иметь целевого характера, последнее является редким исключением, требующим серьезной аргументации. В случае же со сбором такая постановка вопроса вообще не возникла в силу ее принципиальной невозможности, проистекающей из самой природы сбора. Таким образом, мы опять сталкиваемся с ситуацией, когда признак, свойственный налогу, как то возможность его использования на определенные цели, — неправомерно переносится на сбор. Четкие границы размываются, и мы уже имеем дело с новой конструкцией, таким «сбороналогом».

Рассмотренный нами вопрос конечно же можно отнести к числу чисто теоретических. Но не следует забывать, что речь идет об очень серьезных вещах: о практике установления платежей, воспользуемся терминологией С.Г. Пепеляева, являющихся по сути фискальными, но «загримированными» под иные. Справедливости ради заметим, что С.Г. Пепеляев говорил несколько об ином: о придании гражданско-правовым платежам фискального содержания. Речь шла о введении после принятия постановления Правительства РФ от

14.10.2010 № 829 «О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях» 1%-го сбора от таможенной стоимости или цены реализации дисков, компьютеров, мобильных телефонов и другой техники в пользу авторов произведений, исполнителей, производителей фонограмм (кстати, недавно Министерство экономического развития РФ высказалось в пользу пересмотра схемы действия всех обществ по управлению коллективными правами, а также системы неналоговых платежей в этой сфере, в том числе и этих авторских сборов) [17]. Рассмотрев конструкцию этого сбора, С.Г. Пепеляев пришел к важному и для нас в нашем контексте выводу: «... данный сбор — принудительное изъятие части частной собственности без какого-либо встречного предоставления. Ему присущи основные признаки налога», — и предложил развернуть дискуссию о правомерности взимания данного сбора и других платежей, налоговых по сути, но загранированных под различные гражданско-правовые формы [14]. В нашем случае речь идет о сборе, являющемся по сути налогом. Введение такого обязательного платежа — завуалированная форма усиления налогообложения, в отличие от введения нового налога, свидетельствующего об этом абсолютно явно.

На наш взгляд, во избежание распространения практики незаконного придания сборам налоговых черт имеет смысл уточнить в определении сбора его цель, предназначение, чем и указать его принципиальное отличие от налога. Факта того, что в ст. 41 БК РФ сборы, как и налоги, отнесены к налоговым доходам бюджета, а следовательно, поступают в бюджет соответствующего уровня, недостаточно, чтобы закрыть за сборами фискальную цель и признать право вводить их для пополнения бюджета. Поэтому-то мы и говорим о необходимости расширения содержания принципа определенности в части признания за налогоплательщиком права знать, с какой целью вводится новый налог или сбор. Правда, в случае с налогом все предельно ясно. То, что мы предлагаем, нечто иное, чем внесенное в определение сбора изменение, тем более что это изменение резко контрастирует с самой правовой конструкцией сбора, с его сущностью. Это отягощение более или менее целостно завершенного определения чужеродным для сбора конструктом.

Кроме того, следует избегать использования термина «сбор» применительно к иным неналоговым платежам, не предусмотренным законодательством о налогах и сборах. Конституционный Суд РФ ввел в обиход понятие «неналоговый фискальный сбор» (определения

от 10.12.2002 № 283-О и № 284-О), однако судья КС РФ А.Л. Кононов в своем особом мнении к определению КС РФ от 08.04.2004 № 133-О (далее — Определение № 133-О) очень четко охарактеризовал абсолютную невозможность использования такого термина: если это сбор, то он регулируется налоговым правом, а если это не сбор, то он не может быть назван этим налоговым термином [11]. Очевидно, что неналоговый фискальный сбор — это сбор или налог в «замаскированном» виде.

Наличие таких платежей выгодно для бюджета. Фактически это те же налоги и сборы, юридически — нет, поскольку они не предусмотрены НК РФ. Чтобы придать такой ситуации хоть какую-то законность, Е.Л. Васянина, например, предлагает ввести в НК РФ понятие парафискального сбора, под которым следует понимать «обязательные, обеспеченные государственным принуждением платежи, поступающие как в бюджеты, так и иные учреждения публично-правового характера, не обладающие признаками налога и сбора, закрепленными в НК РФ, взимаемые с субъектов предпринимательской деятельности, заинтересованных в развитии определенной хозяйственной отрасли, в целях решения общегосударственных социальных и экономических задач» [3].

Итак, проблема стоит достаточно остро: можно замаскировать налог под сбор, можно налогу или сбору придать нефискальный характер, не включив его в систему налогов и сборов, предусмотренную НК РФ. Необходимо положить конец такой практике. Во-первых, правовое регулирование фискальных платежей должно осуществляться только в рамках НК РФ. Во-вторых, фискальные платежи должны подпадать под правовую конструкцию либо налога, либо сбора: смешение здесь недопустимо. Поэтому термины «законно установленный налог» и «законно установленный сбор» предполагают прежде всего четкое — формальное и сущностное — разграничение этих обязательных платежей.

В-третьих, за рамками НК РФ могут быть только нефискальные платежи, которые никоим образом не только не могут сущностно быть сборами, но и именоваться ими: есть для этого универсальный термин — «плата». В этом случае возможны два варианта, что, несомненно, позволит предотвратить неконтролируемую коммерциализацию государственного управления: отмена платы вовсе либо ее перевод в разряд государственной пошлины. Расширение сферы действия государственной пошлины, на наш взгляд, — позитивное явление уже хотя бы потому, что взимание платы обретает абсолютно законные основания с

четко обозначенной целью. Тем более что КС РФ неоднократно отмечал, что государственная пошлина является единственным и достаточным платежом за совершение уполномоченным органом соответствующих юридических действий (постановление от 28.02.2006 № 2-П, определения от 01.03.2007 № 326-О-П, от 16.12.2008 № 1079-О-О и др.).

Торгово-промышленная палата РФ предлагает и третий вариант: создать реестр неналоговых платежей, приняв соответствующий закон, которым и будет установлен их перечень. Кроме того, и это имеет непосредственное отношение к нашей проблеме, речь должна быть идти и о размерах платежей, и о том, «соответствует ли масштаб этих денег той задаче, которую призван тот или иной сбор решить. Или это средства, которые кратно превышают необходимые затраты?» И этот не менее важный вопрос предлагается решать также в рамках федерального закона [12, с. 1]. Аргументируя необходимость быстрее решения этой проблемы, глава ТПП РФ С. Катyrин привел следующие данные: количество нефискальных сборов, представляющих собой «параллельную» налоговую систему, колеблется от 50 до 70, что составляет около 700 млрд рублей, при этом они публичны, обязательны и безвозвратны, т. е. по сути своей имеют налоговый характер [6, с. 2]. Как видим, и в данном вопросе речь идет о том, что, во-первых, эти платежи не должны иметь налогового характера, а значит, усиливать налоговое бремя; во-вторых, плательщики имеют право знать, на что, на достижение каких целей идут взимаемые платежи и насколько они соразмерны этим целям; в-третьих, весь процесс — от введения платежа до расходования денежных средств, полученных от его уплаты, — должен быть законодательно урегулирован и подконтролен.

В случае с налогом и сбором налогоплательщик тем более имеет право знать, что уплачиваемый им платеж является налогом или сбором в строго определенном их смысле. Если же имеет место смешение, нечеткость или неточность, то вряд ли такой искусственно созданный для определенных целей конструкт является законно установленным налогом или законно установленным сбором. И тогда в действительности должна вступать презумпция правоты собственника — п. 7 ст. 3 НК РФ: все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика и плательщика сбора. Очевидно, что законно установленный налог и сбор предполагает, что, во-первых, это налог или сбор в понимании ст. 8 НК РФ; во-вторых, предусмотренный НК РФ

путем прямого перечисления всех налогов и сборов (согласно нормам статей 13, 14, 15 НК РФ); и только в-третьих, установленный — содержательно в соответствии со ст. 17 НК РФ и в надлежащем порядке согласно ст. 12 НК РФ.

Введение же нового местного сбора — торгового сбора — и внесение в связи с этим изменений в официальное определение понятия «сбор» актуализировало давние научные дискуссии, с одной стороны, о правовой природе сбора, с другой стороны, о его цели.

Как и раньше, это предполагает поиск ответов на два существенных вопроса: 1) отграничение сбора от налога; 2) отграничение сбора от парафискалитетов, неналоговых фискальных платежей.

На наш взгляд, главное, что отличает сбор от налога, — индивидуально-возмездный характер, а сбор от парафискалитета — цель взимания. В.Н. Моисеев абсолютно точно подметил сущность проблематики, связанной с понятием сбора: «...для исследования правовой природы сбора необходимо уяснить, какова природа встречного предоставления, в связи с которым уплачивается сбор» [7]. Для отграничения сбора от налога важен сам факт наличия такого встречного предоставления, а для отграничения сбора от парафискалитета — его характер, предназначение. Так, рассматривая правовую сущность платежа за пользование объектами животного мира, КС РФ в определении от 08.02.2001 № 14-О аргументировал свое решение об отнесении такого платежа к числу не налогов, а сборов тем, что настоящий платеж «носит индивидуально-возмездный характер и является, таким образом, по своей правовой природе не налогом, а сбором» [9].

В случае с парафискалитетом цель очевидная — получение доходов от платных услуг (ст. 41 БК РФ «Виды доходов бюджетов»), цель чисто фискальная, связанная с привлечением денежных средств путем реализации государственных услуг, что А.Л. Кононов в особом мнении к постановлению КС РФ от 11.11.1997 № 16-П назвал «коммерциализацией» деятельности органов государственного управления.

В случае со сбором все не так очевидно или вовсе не очевидно, но законодательно определиться с этим вопросом необходимо, и в ближайшее время. Е.Л. Васянина абсолютно права, указывая, что отсутствие в легальном определении сбора его цели является серьезным правовым пробелом в силу того, что именно цель сбора позволяет отграничить его от смежных платежей. Однако, рассмотрев мнения специалистов по этому поводу, она дает традиционный ответ на этот непростой вопрос: цель сбора компенсационная — «покрытие рас-

ходов уполномоченных органов на совершение действий публично-правового характера» [2].

Однако целевой характер сбора весьма специфичен, поэтому и сама цель может переосмысливаться в разных направлениях. Так, давая определение сбора и пошлины, С.Г. Пепеляев указывает, что в них содержится такой специальный интерес, как доступ к праву, получение права или возможность реализовать право [13]. Следовательно, сборы, как и налоги, имеют и регулирующую роль. В данном случае речь идет о том, что именуется фискальным барьером доступности тех или иных прав: уплата государственной пошлины при обращении с иском в суд имеет целью в том числе предотвращение массового сутяжничества. Таким образом, посредством сбора обеспечивается определяемый государством режим обретения и реализации прав. Поэтому в данном случае вполне можно говорить о функции, именуемой А. Бланкенегелем «управлением общественным поведением». При этом А. Бланкенегель называет эту функцию «еще одной», говоря, что «сбор — это компенсация за предоставленное благо». Таким образом, он подчеркивает, что регулирующая функция не носит основного характера. Главное предназначение сбора — компенсация за предоставленное благо, и ее необходимость он обосновывает вполне убедительно: «...было бы несправедливо финансировать предоставление блага конкретному лицу (группе) из общих (налоговых) доходов бюджета» [15]. Таким образом, в силу того, что за получением того или иного блага обращаются не все, финансировать затраты на их предоставление за счет налогов, уплачиваемых всеми, неправомерно.

Итак, сбор, как и налог, может иметь две функции: компенсационную и регулирующую (налог — фискальную и регулирующую). Только регулирующая функция налога заключается в оказании воздействия на экономическое поведение хозяйствующих субъектов, а регулирующая функция сбора — «в управлении общественным поведением». Какая функция первична, какая вторична, как и в случае с налогом, — предмет многолетних споров. Законодатель своего ответа на этот вопрос не дает (в отличие от ответа на вопрос о функциях налога). Хотя КС РФ неоднократно указывал, что обязательные индивидуально-возмездные фискальные платежи предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти. Следовательно, законодатель в официальном определении сбора может либо указать компенсационную цель (например, в такой формулировке: сбор — обязательный взнос, взимаемый в компенсационных целях с организаций и

физических лиц), либо использовать единообразный с налогом подход.

Применение последнего подхода, равно как и отсутствие четкого ответа на вопрос о цели, открывает дорогу всевозможным изменениям самой конструкции сбора вплоть до ее смешения с налогом. Последнее изменение — лучшее тому доказательство: в относительно более или менее стройную конструкцию сбора законодатель вносит новеллу, которая имеет характер явного налогового вкрапления. Это нововведение касается возможности уплаты сбора в силу осуществления в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. В пользу утверждения о том, что это дополнение размыкает самые существенные различия между налогом и сбором, можно привести по меньшей мере следующие обоснования. Торговый сбор носит индивидуально-безвозмездный характер. Хотя еще совсем недавно КС РФ в очередной раз (в своем постановлении от 23.05.2013 № 11-П) подчеркнул, что сбор, в отличие от налога, обладает свойством индивидуальной возмездности. Этот сбор уплачивается на регулярной основе в силу только факта наличия объекта обложения. Во избежание двойного налогообложения возможность освобождения налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей от уплаты сбора напрямую связана с использованием специальных налоговых режимов (патентной системы налогообложения, системы налогообложения для сельхозтоваропроизводителей). И, наоборот, от обложения единым налогом на вмененный доход освобождаются те виды деятельности, в отношении которых взимается торговый сбор. То есть льгота по уплате сбора поставлена в зависимость от уплаты налога.

Как видим, здесь уже нет существенных традиционно сложившихся признаков: 1) сбор есть реализация специального интереса его плательщика, направленного на доступ к праву, получение права или его реализацию, при наличии свободного усмотрения, в силу личной мотивации и в результате волеизъявления самого плательщика; 2) уплата сбора — как одно, а не единственное условие — порождает встречное обязательство, как правило, в виде действия, имеющего юридическое значение; 3) размер платежа сопоставим с объемом и характером встречного обязательства.

Более того, с введением торгового сбора можно говорить о двойном налогообложении: за один объект недвижимости, правда, используемый для осуществления торговой деятельности, собственнику придется платить налог на имущество (исходя из кадастровой стоимости) и торговый сбор (в расчете за 1 кв м площа-

ди). Таким образом, если в первом случае достаточно только факта наличия недвижимости, то во втором базой обложения становится доходность этой недвижимости в ходе ее коммерческого использования строго определенного характера. И то обстоятельство, что у этих налога и сбора разные налоговая база и база обложения, ситуацию в существе вопроса не меняет. Этот факт также говорит в пользу утверждения о том, что торговый сбор имеет ярко выраженный налоговый характер, как и само изменение в определении сбора.

Итак, можно согласиться, что компенсационная функция имеет преимущественный характер, но внесенное в определение сбора изменение подтверждает опасения о том, что явное превалирование в сборе компенсационно-фискальной функции может быть использовано в целях удовлетворения потребности государства в денежных средствах. Очевидно, что в отличие от таких способов повышения доходности бюджетов, как увеличение налоговых ставок и введение новых налогов, расширение категории сбора, даже вплоть до смешения с налогом, менее рискованно с точки зрения усиления социальной напряженности. Не стоит забывать и другое не менее важное обстоятельство. Столь серьезный правовой пробел усиливает искушение федеральных, региональных и местных властей решать те или иные проблемы таким способом, тем более что жесткого законодательного заслона таким поползновениям не существует. Многочисленные инициативы последнего времени о введении того или иного нового сбора для решения четко определенных задач — яркое тому свидетельство. Приходится констатировать, что даже по прошествии более десяти лет особое мнение судьи А.Л. Конова к Определению № 133-О вовсе не утратило своей актуальности: «Налоговый принцип установления этой платы (прогрессивная шкала ставок, сроки уплаты, отсутствие связи с какими-либо действиями в интересах плательщика, невозможность возврата и др.) дает больше оснований отнести ее к собственно налогу, чем к пошлине или сбору». И это лишний раз подчеркивает важность скорейшего решения вопроса, сформулированного С.Д. Шаталовым как «корректное законодательное определение налога, равно как и сбора» [11].

Список литературы

1. *Белых В.С., Винницкий Д.В.* Налоговое право России. URL: <http://www.preiskurant.ru/nalogovoe-pravo/ponyatie-i-priznaki-sbora-page-2.html> (дата обращения: 28.05.2016).
2. *Васянина Е.Л.* Современные проблемы классификации фискальных сборов // *Налоги и налогообложение.* 2007. № 5. URL: <http://finbuh.ru/text/105604-1.html> (дата обращения: 07.06.2016).
3. *Васянина Е.Л.* Фискальные сборы: понятие, юридические признаки, виды // *Налоги и налогообложение.* 2007. № 7. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/63765> (дата обращения: 10.06.2015).
4. *Елизарова Н.В.* Финансовое право: учеб. курс. М.: Московский институт экономики, менеджмента и права, 2008. URL: <http://www.e-college.ru/xbooks/xbook068/book/index/index.html> (дата обращения: 15.05.2016).
5. *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право: учеб. Харьков: Консум, 1997. URL: http://www.adhdportal.com/book_934.html (дата обращения: 30.05.2016).
6. *Латухина К.* Задание на год // *Российская газета.* 2015. 30 дек.
7. *Моисеев В.Н.* Развитие сборов и учений о сборах в России // *Налоги и налогообложение.* 2006. № 6. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/63765> (дата обращения: 07.06.2016).
8. *Налоговое право: учеб.* / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. М., 2004. С. 51, 52.
9. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 35 Федерального закона «О животном мире»: определение КС РФ от 08.02.2001 № 14-О // *Доступ из СПС «КонсультантПлюс».*
10. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с внесением изменений в Федеральный закон «О драгоценных металлах и драгоценных камнях»: федер. закон от 02.05.2015 № 112-ФЗ // *Российская газета.* 2015. 6 мая.
11. О прекращении производства по делу о проверке конституционности ст. 33 Патентного закона РФ и абзацев 3 и 4 подпункта «л» пункта 1 Положения о пошлинах за патентование изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, регистрацию товарных знаков, знаков обслуживания, наименования мест происхождения товаров, предоставления права пользования наименованиями мест происхождения товаров в связи с жалобой гр. Котова В.М.: определение КС РФ от 08.04.2004 № 133-О. URL: <http://poisk-zakona.ru/116515.html> (дата обращения: 20.06.2016).
12. *Панина Т.* Сборы по сотенной // *Российская газета.* 2015. 21 дек.
13. *Пепеляев С.Г.* О правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления // *Налоговед.* 2004. № 1. URL: <http://nalogoved.ru/art/3> (дата обращения: 15.06.2016).
14. *Пепеляев С.Г.* Частный налог // *Налоговед.* 2010. № 12. URL: <http://nalogoved.ru/art/1132> (дата обращения: 30.05.2016).
15. Только законодатель вправе вводить ограничения. Интервью с А. Бланкенагелем // *Налоговед.* 2013. № 7. URL: <http://nalogoved.ru/art/1621> (дата обращения: 15.06.2016).
16. *Флаг вам в воду* // *Российская газета.* 2016. 11 апр.
17. *Шадрин Т.* Сыграть в «ящик» // *Российская газета.* 2015. 8 июня.

References

1. Belyh V.S., Vinnickij D.V. Nalogovoe pravo Rossii. URL: <http://www.preiskurant.ru/nalogovoe-pravo/ponyatie-i-priznaki-sbora-page-2.html> (data obrashhenija: 28.05.2016).

2. Vasjanina E.L. Sovremennye problemy klassifikacii fiskal'nyh sborov // Nalogi i nalogooblozhenie. 2007. № 5. URL: <http://fin-buh.ru/text/105604-1.html> (data obrashhenija: 07.06.2016).

3. Vasjanina E.L. Fiskal'nye sbory: ponjatie, juridicheskie priznaki, vidy // Nalogi i nalogooblozhenie. 2007. № 7. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/63765> (data obrashhenija: 10.06.2015).

4. Elizarova N.V. Finansovoe pravo: ucheb. kurs. M.: Moskovskij institut jekonomiki, menedzhmenta i prava, 2008. URL: <http://www.e-college.ru/xbooks/xbook068/book/index/index.html> (data obrashhenija: 15.05.2016).

5. Kucherjavenko N.P. Nalogovoe pravo: ucheb. Har'kov: Konsum, 1997. URL: http://www.adhdportal.com/book_934.html (data obrashhenija: 30.05.2016).

6. Latuhina K. Zadanie na god // Rossijskaja gazeta. 2015. 30 dek.

7. Moiseev V.N. Razvitie sborov i uchenij o sborah v Rossii // Nalogi i nalogooblozhenie. 2006. № 6. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/63765> (data obrashhenija: 07.06.2016).

8. Nalogovoe pravo: ucheb. / A.A. Tedeev, V.A. Parygina. M., 2004. S. 51, 52.

9. Ob otkaze v prinjatii k rassmotreniju zhaloby grazhdanina Slobodnjuka Vladimira Borisovicha na narushenie ego konstitucionnyh prav chast'ju pervoj stat'i 35 Federal'nogo zakona «O zhivotnom mire»: opredelenie KS RF ot 08.02.2001 № 14-O // Dostup iz SPS «Konsul'tantPljus».

10. O vnesenii izmenenij v chast' vtoruju Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svjazi s vneseniem izmenenij v Federal'nyj zakon «O dragocennyh metallah i dragocennyh kamnjah»: feder. zakon ot 02.05.2015 № 112-FZ // Rossijskaja gazeta. 2015. 6 maja.

11. O prekrashhenii proizvodstva po delu o proverka konstitucionnosti st. 33 Patentnogo zakona RF i abzacev 3 i 4 podpunkta «l» punkta 1 Polozhenija o poshlinah za patentovanie izobretenij, poleznyh modelej, promyshlennyh obrazcov, registraciju tovarnyh znakov, znakov obsluzhivaniya, naimenovanija mest proishozhdenija tovarov, predostavlenija prava pol'zovanija naimenovanimi mest proishozhdenija tovarov v svjazi s zhaloboj gr. Kotova V.M.: opredelenie KS RF ot 08.04.2004 № 133-O. URL: <http://poiskzakona.ru/116515.html> (data obrashhenija: 20.06.2016).

12. Panina T. Sbory po sotennoj // Rossijskaja gazeta. 2015. 21 dek.

13. Pepeljaev S.G. O pravovom ponjatii fiskal'nyh sborov i porjadke ih ustanovlenija // Nalogoved. 2004. № 1. URL: <http://nalogoved.ru/art/3> (data obrashhenija: 15.06.2016).

14. Pepeljaev S.G. Chastnyj nalog // Nalogoved. 2010. № 12. URL: <http://nalogoved.ru/art/1132> (data obrashhenija: 30.05.2016).

15. Tol'ko zakonodatel' vprave vvodit' ogranichenija. Interv'ju s A. Blankenagelem // Nalogoved. 2013. № 7. URL: <http://nalogoved.ru/art/1621> (data obrashhenija: 15.06.2016).

16. Flag vam v vodu // Rossijskaja gazeta. 2016. 11 apr.

17. Shadrina T. Sygrat' v «jashhik» // Rossijskaja gazeta. 2015. 8 ijunja.

Sales Fee: Fee or Tax?

Mariana B. Napso,

Doct. in Law, Assoc. Prof., Prof. of Dept. of Civil Law Disciplines
at North-Caucasian State Law Institute —

Branch of Saratov State Law Academy
Russia, Cherkessk

e-mail:

Issue of legislatively correct determination of tax and fee is examined. Since the introduction of sales fee the definition of a fee has been updated that has seriously changed more or less coherent legal structure of a fee. These changes have highlighted a long-standing scientific debate about the legal nature of a fee and its purpose. The most significant issues in this respect are considered: delimitation of a fee from a tax and delimitation of a fee from non-tax fiscal payments. Conclusions are made that the amendments dissolve a clear distinction between tax and fee, giving the latest features of a tax; attribute characteristic of a tax is totally wrongful transferred to a fee. To avoid spreading the practice of illegal giving characteristics of a tax to the fees it is worth to clarify in the definition of a fee its purpose, destination, whereof to indicate its fundamental difference from a tax. The author justifies that it is necessary to expand the scope of the principle of certainty in terms of recognition of taxpayer and fee payer's right to know for what purpose a new tax or fee is introduced.

Keywords: tax, fee, non-tax payments, budget, tax and fee liability, taxpayers, fee payers, legal nature of tax and fee.