

Р. П. БЛАЖКО

*Роман Петрович Блажко, юрист ЮФ
«Лавринович і Партнери»*

ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТЮТЬ

Податок на додану вартість (далі - ПДВ) належить до числа загальнодержавних податків і є основним непрямим податком, що застосовується в Україні. Про величезну вагу ПДВ у формуванні доходів Державного бюджету України красномовно свідчить додаток № 1 до розділу І Закону України «Про Державний бюджет України на 2009 рік»¹. Згідно з цим додатком у 2009 р. за рахунок ПДВ планується залучити до доходної частини Державного бюджету України 94 839 598, 9 тис. грн., що складає 53,09 % загального розміру податкових надходжень доходної частини Державного бюджету України. ПДВ є найбільшим за питомою вагою акумульованих до доходної частини Державного бюджету України коштів податком в Україні та одним із податків, навколо яких, з огляду на недосконале правове регулювання, існує найбільша кількість спорів між платниками податків та податковими органами.

У той же час питання об'єкту оподаткування ПДВ, який є одним із найважливіших елементів цього податку, залишається недостатньо вивченим у юридичній літературі. Питання досліджувалося такими вченими, як М. П. Кучерявенко, Л. К. Воронова, А. І. Берлач, В. Б. Марченко, М. В. Легкова нарівні підручників і навчальних посібників з податкового та фінансова права, а також окремих публікацій у юридичній періодиці. Серед фундаментальних праць, які б стосувалися цієї тематики, можна назвати захищену у 2002 р. дисертациєю Г. В. Бех дисертацію на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук на тему:

Р.П.Блажко, 2009

«Правове регулювання непрямих податків в Україні»², у якій автор у процесі розгляду основних елементів правового механізму ПДВ зачепив і питання об'єкту оподаткування цим податком.

Основною статтею Закону України «Про податок на додану вартість»³ (далі - Закон про ПДВ), що присвячена визначенню об'єкта оподаткування ПДВ, є ст. 3 цього закону. Пунктом 3.1 даної статті передбачається поділ об'єкту оподаткування ПДВ на три відносно самостійні групи господарських операцій (передбачені відповідно підпунктами 3.1.1., 3.1.2 та 3.1.3 даного пункту), що дає змогу деяким вченим небезпідставно називати ПДВ багатооб'єктним податком⁴. Нижче по чергово розглядаються ці три групи господарських операцій як елементи об'єкту оподаткування ПДВ.

Група 1: операції з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення заборгованості заставодавця, а також з передачі об'єкту фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу (орендарю)

Відповідь на питання про те, що слід розуміти під поставкою товарів та послуг, дає п. 1.4. ст. 1 Закону про ПДВ. Під поставкою товарів розуміються будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу права власності на такі товари за компенсацію, а також операції з безплатної поставки товарів (результатів робіт) та операції з передачі майна орендодавцем (лізингодавцем) на баланс орендаря (лізингоотримувача) згідно з договорами фінансової оренди (лізингу)⁵. Не належать до поставки товарів операції з передачі товарів у межах договорів схову (відповідального зберігання), довірчого управління, оперативної оренди (лізингу), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу права власності на такі товари іншій особі.

Поставкою послуг є будь-які операції цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами, а також з поставки будь-яких інших, ніж товари, об'єктів власності за компенсацію, а також операції з безплатного виконання робіт, надання послуг. Поставка послуг, зокрема, включає надання права на користування або розпорядження товарами у межах договорів оренди (лізингу), поставки, ліцензування або інші способи передачі права на патент, авторське право, торговий знак, інші об'єкти права інтелектуальної власності.

Як вбачається із наведених визначень, операціями з поставки товарів і послуг охоплюється досить широка сфера господарських операцій, які включають у себе як платну, так і безплатну поставку товарів, робіт, послуг, операції із здачі майна в оренду, операції з передачі майнових прав інтелектуальної власності тощо. При цьому кваліфікація як об'єкту оподаткування ПДВ операцій із здачі майна в оренду докорінно залежить від виду оренди, у яку передається майно. Якщо майно передається у фінансову оренду (лізинг) об'єктом оподаткування визнається як операція з передачі майна орендодавцем орендарю на баланс, яка розглядається як поставка товару і базою для оподаткування якої є вартість об'єкту оренди, так і операція з надання орендодавцем орендарю права на користування об'єктом оренди, яка розглядається як поставка послуг і базою для оподаткування якої є розмір орендної плати. Якщо ж майно передається в оперативну оренду (лізинг), об'єктом оподаткування ПДВ визнається тільки друга із зазначених операцій.

Необхідно звернути увагу, що до об'єкту оподаткування ПДВ належать операції з поставки не будь-яких товарів та послуг, а лише тих із них, місце надання (поставки) яких знаходиться на митній території України. Дане правило має величезне практичне значення у випадках експорту або імпорту послуг⁶, а також у випадках поставки товарів нерезидентам без пересікання митного кордону України, тобто поставки товарів нерезидентам на митній території України або поставки нерезидентам товарів, які належать резидентам і знаходяться поза митною територією України. Встановлення у зазначених випадках того, що місце надання (поставки) товарів чи послуг знаходиться поза межами митної території України, має наслідком звільнення відповідних операцій від оподаткування ПДВ.

Правила, якими регулюється визначення місця надання (поставки) товарів та послуг, встановлюються пунктами 6.4 та 6.5 статті 6 Закону про ПДВ. Перше, що кидається в очі - це неузгодженість термінології. Якщо у пп. 3.1.1 п. 3.1 ст. 3 Закону про ПДВ, відповідного до якого дана група господарських операцій віднесена до об'єкту оподаткування ПДВ, йде мова про місце надання товарів чи послуг, то в пунктах 6.4. та 6.5. Закону про ПДВ - про місце поставки товарів чи послуг.

Неузгодженість формулювань зумовлює неоднозначне тлумачення відповідних положень закону. Яскравим прикладом цього можуть бути дві діаметрально протилежні позиції, висловлені Державною податковою адміністрацією України (далі - ДПА України) та Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності (далі - Комітет). На думку ДПА України (лист від 20 квітня 2005 року № 3328/6/15-2315⁷), використовувани у п. 3.1 ст. 3 та пунктах 6.4 і 6.5 Закону про ПДВ терміни «місце надання товарів і послуг» та «місце поставки товарів і послуг» є ідентичними, а на думку Комітету (лист від 29 квітня 2005 року № 06-10/10-525⁸) «місце надання послуг» і «місце поставки» послуг - це різні категорії.

Узгодження термінології вимагає втручання законодавця. При цьому, на наше переконання, більш вдалим з точки зору понятійного апарату Закону про ПДВ є термін «місце поставки товарів та послуг». Тому пропонується внести зміни до пп. 3.1.1 п. 3.1 ст. 3 Закону про ПДВ, звідки вилучити термін «місце надання товарів та послуг» і замінити його терміном «місце поставки товарів та послуг».

Іншим недоліком Закону про ПДВ в частині, що регулює питання визначення місця поставки товарів та послуг, є нечіткість формулювань, що викликає масу спірних моментів в практичній діяльності. Класичним прикладом існування таких проблем є питання визначення місця поставки консультаційних та юридичних послуг, які надаються українськими суб'єктами господарювання нерезидентам, навколо якого досить довго точаться дискусії щодо необхідності оподаткування ПДВ відповідних послуг.

Група 2: операції із ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту

Відповідно до статей 188, 190 Митного кодексу України⁹ (далі - МК України) під митним режимом імпорту розуміють режим, відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України для вільного обігу без обмеження строку їх перебування на цій території та можуть використовуватися без будь-яких митних обмежень, а під митним режимом реімпорту - режим, відповідно до якого товари, що походять з України та вивезені за межі митної території України згідно з митним режимом експорту, не пізніше, ніж у встановлений законодавством строк ввозяться на митну територію України для вільного обігу на цій території.

Оскільки до даної групи господарських операцій належать лише операції із ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту, операції з ввезення товарів на митну територію України у рамках інших митних режимах як-от: транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, знищення або руйнування, відмови на користь держави тощо не становлять об'єкту оподаткування ПДВ.

У силу прямого застереження пп. 3.1.2 п. 3.1 ст. 3 Закону про ПДВ до імпорту прирівнюються, а отже, включаються до складу об'єкту оподаткування ПДВ, операції з:

- ввезення з-за меж митного кордону України на митну територію України товарів (супутніх послуг) за договорами лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення об'єкта лізингу лізингодавцю-резиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави, та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке ввезення пов'язане із поверненням товарів у зв'язку з припиненням дії зазначених договорів;

- поставки товарів з території безмитних магазинів на митну територію України для їх вільного обігу (крім території інших безмитних магазинів);

- поставки продуктів переробки (готової продукції) з митного режиму переробки на митній території України на митну територію України для їх вільного обігу.

На підставі пп. 2.1.1 п. 2.1 ст. 2 Закону України «Про погашення зобов'язань штатниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»¹⁰ (далі - Закон № 2181) контролюючим органом щодо ПДВ, що справляється при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України, є не податкові, а митні органи.

Група 3: операції із вивезення товарів (супутніх) послуг у митному режимі експорту або реекспорту поставки транспортних послуг з перевезення пасажирів, вантажо-багажу (товаробагажу) та вантажу за межами державного кордону України

Згідно з нормами МК України (статті 194, 196) під митним режимом експорту розуміється режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України, а під митним режимом реекспорту - режим, відповідно до якого товари, що походять з інших країн, не пізніше ніж у встановлений законодавством строк з моменту їх ввезення на митну територію України вивозяться з цієї території в режимі експорту.

Операції з вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митної території України в рамках інших митних режимів (режим тимчасового вивезення, режим переробки за межами митної території України) не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Законодавцем передбачено ряд операцій, які з метою оподаткування ПДВ прирівнюються до операцій з вивезення товарів в рамках митного режиму експорту, а відповідно, включаються до об'єкту оподаткування цим податком. До числа таких операцій належать:

- вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митного кордону України за договорами фінансового лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення об'єкта фінансового лізингу лізингодавцю-нерезиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке вивезення пов'язане із припиненням дії зазначених договорів;

- поставка товарів (супутніх послуг) з митної території України на територію безмитних магазинів;

- передача товарів, оформлених у митному режимі експорту, під митний режим митного складу, для подальшого вивезення таких товарів з митної території України;

Як і в ситуації з вивезенням (пересиланням) товарів і предметів на митну територію України, у ситуації з вивезенням (пересиланням) товарів і предметів з митної території України, контролюючими органами щодо сплати ПДВ відповідно до пп. 2.1.1 п. 2.1 ст. 2 Закону № 2181 є митні органи. Однак, зважаючи на те, що відповідно до п. 6.2 ст. 6 Закону про ПДВ при експорті товарів та супутніх такому експорту послуг ставка податку становить «0» відсотків до бази оподаткування, фактично контролювати митним органам сплату ПДВ при вивезенні товарів і предметів з митної території України не доводиться.

Інші операції, що становлять об'єкт оподаткування ПДВ

Як правильно відмічає дослідник Ю. Рудяк¹¹, у ряді статей Закону про ПДВ, що безпосередньо не регулюють об'єкт оподаткування, зазначено операції, які визнаються об'єктом оподаткування цим податком. До таких операцій, зокрема, належать:

- 1) використання товарів (послуг) у зв'язку із придбанням (виготовленням) яких у платника податку виник податковий кредит в операціях, які не є об'єктом оподаткування ПДВ чи звільняються від оподаткування ПДВ; переведення основних фондів у зв'язку із придбанням (будівництвом, спорудженням) яких у платника податку виник податковий кредит до складу невиробничих фондів (пп. 7.4.1 п. 7.4 ст. 7 Закону про ПДВ);

- 2) ліквідація основних виробничих і невиробничих фондів¹² (п. 4.9 ст. 4 Закону про ПДВ).

Дані операції розглядаються законодавцем для цілей оподаткування як поставка товарів (послуг) і відповідно включаються до першої групи господарських операцій, які складають об'єкт оподаткування ПДВ. Утім, на наш погляд, розглядати такі операції як операції з поставки товарів (послуг) не зовсім коректно, адже поставка товарів (послуг) передбачає наявність іншої особи, якій ці товари (послуги) постачаються платником податків. У ситуації, що розглядається, платник податку постачає товари (послуги) сам собі,

що є нонсенсом, для усунення якого було б доречно внести зміни до п. 3.1. ст. 3 Закону про ПДВ, доповнивши даний пункт новою четвертою групою господарських операцій, що складають об'єкт оподаткування ПДВ, і включивши до цієї групи вищенаведені операції з використання товарів (послуг) у неоподаткованих операціях, ліквідації та переведення основних фондів до складу невиробничих фондів.

Операції, які не є об'єктом оподаткування

Перелік операцій, які не є об'єктом оподаткування, наводиться у п. 3.2 ст. 3 Закону про ПДВ. Крім цього, ст. 5 Закону про ПДВ передбачається перелік господарських операцій, які звільняються від оподаткування ПДВ. На нашу думку, паралельне існування переліку операцій, які не є об'єктами оподаткування ПДВ, та переліку операцій, які звільняються від оподаткування ПДВ, є недоцільним і ускладнює і до того непростий для розуміння Закон про ПДВ.

Об'єднання зазначених переліків в один перелік сприяло б легшому розумінню, а відтак і ефективнішому застосуванню даного закону платниками податків. За своєю природою операції, які включені до першого і другого переліку, є ідентичними і становлять випадки, коли оподаткування ПДВ тієї чи іншої господарської операції не відбувається. При цьому, оскільки і в першому і другому випадку звільнення від оподаткування реалізується через закріплення переліку господарських операцій, які не підлягають оподаткуванню, а господарські операції власне і становлять об'єкт оподаткування, має місце передусім визначення операцій, які не є об'єктом оподаткування. Тому логічно було назвати такий об'єднаний перелік переліком операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, а не переліком операцій, які звільнені від оподаткування ПДВ.

У цьому зв'язку також доречно було усунути передбачену підпунктами 7.2.2 та 7.2.3 п. 7.2 ст. 7 Закону про ПДВ законодавчу вимогу складання податкової накладної при здійсненні операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ, яка відповідно до листа ДПА України від 12 вересня 2006 року № 17002/7/16-1517¹³ не розповсюджується на випадки здійснення операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ. Адже як у випадку здійснення операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ, так і у випадку здійснення операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, одержувач товарів (послуг) не сплачує постачальнику ПДВ у складі ціни товару (послуг), а відповідно, у нього не виникає податкового кредиту, підставою для нарахування якого служить податкова накладна. Таким чином, у випадку здійснення операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ, податкова накладна не виконує своєї основної функції - підтвердження виникнення підстав для нарахування податкового кредиту, а отже, вимога її складання є невиправданою і призводить до необґрунтованого збільшення документообігу платників податків, які здійснюють операції, що звільнені від оподаткування ПДВ, порівняно з платниками податків, що здійснюють операції, які не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Об'єкт оподаткування ПДВ в інших юрисдикціях

Справляння ПДВ у Російській Федерації регулюється Податковим кодексом Російської Федерації (Частина друга)¹⁴, а в Республіці Білорусь - Законом Республіки Білорусь «Про податок на додану вартість»¹⁵. У Європейському Союзі (далі - ЄС) механізм справляння ПДВ визначається актами законодавства держав-членів ЄС, які приймаються з додержанням єдиних вимог щодо визначення елементів ПДВ, встановлених законодавством ЄС. На сьогоднішній день основним актом законодавства ЄС, яким встановлюються такі вимоги, є Директива Ради ЄС від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про загальну систему оподаткування податком на додану вартість»¹⁶. Даною директивою передбачається широкий спектр важливих положень щодо справляння ПДВ в ЄС, які держави-члени ЄС зобов'язані імплементувати у своє внутрішнє податкове законодавство, у тому числі й встановлюється предмет оподаткування ПДВ.

У цілому визначення об'єкта оподаткування ПДВ в Україні та вищезазначених юрисдикціях є дуже подібним. Однак, все ж таки хотілося б звернути увагу на деякі, на наш погляд, найбільш суттєві відмінності у правовому регулюванні цього питання. Так, на відміну від українського податкового законодавства, російське та білоруське податкове законодавство, а також податкове законодавство ЄС прямо не включають до об'єкту оподаткування ПДВ експортні операції. До об'єкта оподаткування ПДВ в Російській Федерації відносяться операції з передачі товарів

(виконання робіт, надання послуг) для власних потреб, витрати на які не приймаються для вирахування (у тому числі через амортизаційні нарахування) при розрахунку податку на прибуток організацій та операції з виконання будівельно-монтажних робіт для власного споживання.

Отже, відповідно до чинного податкового законодавства об'єктом оподаткування ПДВ в Україні визнаються три відносно самостійні групи господарських операцій, які відповідно охоплюють собою операції з поставки товарів і послуг на митній території України, імпорتنі та експортні операції. Результати дослідження дозволяють сформулювати пропозиції щодо удосконалення законодавства, що регулює порядок справляння ПДВ, які зводяться до такого:

- внести зміни до пп. 3.1.1 п. 3.1 ст. 3 Закону про ПДВ, звідки вилучити термін «місце надання товарів та послуг», замінивши його терміном «місце поставки товарів та послуг»;

- доповнити п. 3.1. ст. 3 Закону про ПДВ підпунктом 4, у якому передбачити, що об'єктом оподаткування ПДВ є операції з: (1) використання товарів (послуг) у зв'язку із придбанням (виготовленням) яких у платника податку виник податковий кредит в операціях, які не є об'єктом оподаткування ПДВ чи звільняються від оподаткування ПДВ;

(2) переведення основних фондів у зв'язку із придбанням (будівництвом, спорудженням) яких у платника податку виник податковий кредит до складу невиробничих фондів;

(3) ліквідації основних виробничих і невиробничих фондів;

- виключити ст. 5 «Операції, що звільнені від оподаткування» із Закону про ПДВ, перенісши всі операції, що включені до цієї статті, до п. 3.2. ст. 3 Закону про ПДВ, у якому закріплюється перелік операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ;

- внести зміни до підпунктів 7.2.2 та 7.2.3 п. 7.2 ст. 7 Закону про ПДВ, виключивши з них положення, якими передбачається обов'язок складання податкової накладної у випадку здійснення операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ.

Сподіваємося, що внесення запропонованих змін сприятиме більш простому та ефективному застосуванню положень Закону про ПДВ у практичній діяльності, а відповідно, полегшить роботу як платників податків, так і податкових органів.

¹ Закон України «Про Державний бюджет України на 2009 рік» від 26 грудня 2008 року № 835-VI// Офіційний вісник України. - 2008. - № 100. - Ст. 3299.

² Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: Автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07/ Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. - Х., 2002. - 20 с.

³ Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР// Відомості Верховної Ради України. - 1997. - № 21. - Ст. 156.

⁴ Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. - К.: «Правова єдність», Всеукраїнська асоціація видавців. - 2008. - С. 370.

⁵ Відповідно до п. 1.8 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» фінансовим лізингом (орендою) визнається передання орендарю майна, що підпадає під визначення основного фонду, якщо відповідний договір лізингу (оренди) містить хоча б одну із умов, передбачених даним пунктом, які стосуються амортизації об'єкта оренди (лізингу), суми лізингових (орендних) платежів, виготовлення майна, яке передається у фінансовий лізинг (оренду), тощо. Оперативним лізингом (орендою) є передача орендарю майна, що підпадає під визначення основного фонду, на умовах інших, ніж передбачаються фінансовим лізингом (орендою).

⁶ Крім супутніх послуг (послуги, вартість яких включається відповідно до норм митного законодавства до митної вартості товарів, що експортуються або імпортуються) та транспортних послуг з перевезення пасажирів, вантажобагажу (товаробагажу) та вантажу за межами державного кордону України, які відносяться згідно з підпунктами 3.1.2 та 3.1.3 п. 3.1 ст. 3 Закону про ПДВ до об'єкту оподаткування ПДВ.

⁷ Лист ДПА України від 20 квітня 2005 року № 3328/6/15-2315 // «Невідоме про відомі податки».

⁸ Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 29 квітня 2005 року № 06-10/10-525// Бухгалтер. - 2005. - № 20.

⁹ Митний кодекс України від 11 липня 2002 року № 92-IV// Офіційний вісник України. - 2002.-№31, Ст.1444

¹⁰ Закон України «Про погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. - 2001. - № 10. - Ст. 44.

¹¹ Рудяк ІО. Коментарі до Закону України «Про податок на додану вартість». - Х.: Фактор, 2005. - С. 68-69.

¹² На думку ДПА України, виражену в листі від 16 листопада 2000 року № 15251/7/16-1201, операції з ліквідації основних фондів є об'єктами оподаткування ПДВ, незалежно від того, чи збільшувався податковий кредит при їхньому придбанні чи ні.

¹³ Лист ДПА України від 12 вересня 2006 року № 17002/7/16-1517 // «Податковий, банківський, митний КОНСУЛЬТАНТ». - 2006. - № 41.

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2000. - № 32. - Ст. 3341.

¹⁵ Закон Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» от 19 декабря 1991 года № 1319-ХП // Ведомости Вярхоунага Савета Рэспублікі Беларусь. - 1992 - № 3. - Ст. 51.

¹⁶ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal. - 2006. - No L 347. - P. 1.

Отримано 15.05.2009

Резюме

В статье анализируются практические и теоретические вопросы законодательного регулирования объекта налогообложения налога на добавленную стоимость. По результатам проведенного исследования автор дает ряд предложений относительно внесения изменений в Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость», направленных на усовершенствование механизма взимания данного налога.

Summary

The article deals with the practical and theoretical issues of the legislative regulation of the value added tax's object of taxation. As a result of the research, the author has introduced a number of offers in respect of amendments to the Law of Ukraine «On Value Added Tax» aimed to improve the existing mechanism of this tax collection.