

*Гетманцев Д. О.,**доктор юридичних наук, доцент кафедри
фінансового права юридичного факультету**Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

ДО ПИТАННЯ ПРО МІСЦЕ МИТА В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. В статті автор проводить власний аналіз проблем, пов'язаних із визначенням ввізного, вивізного, сезонного та інших видів мита в системі оподаткування України, доводить неподатковий характер зазначених платежів та визначає їх основні ознаки, що відмежовують мито від непрямих податків.

Ключові слова: мито, ввізне мито, система оподаткування.

Постановка проблеми. На жаль, чинне законодавство України не містить чіткого визначення місця ввізного, вивізного, сезонного та інших видів мита (надалі – мито, ввізне мито (рос. – таможенна пошлина)) в системі обов'язкових платежів, що існують в державі, що породжує безліч наукових дискусій щодо місця зазначеного платежу, його обов'язкових ознак. Не викликає сумніву, що ввізне мито є обов'язковим платежем, що включається до податкової системи. Такий підхід повністю відповідає чинному законодавству, що відносить у статті 9 Податкового кодексу мито до загальнодержавних податків та зборів. Однак на цьому визначеність із місцем зазначеного платежу в системі обов'язкових платежів завершується. Чи є ввізне мито податком або податковим збором? До якого різновиду податків належить ввізне мито, якщо припустити, що воно є податком?

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні існує два основних підходи до визначення місця ввізного мита серед обов'язкових платежів. Перший відносить ввізне мито до непрямого податку. На користь цього підходу свідчить визначення мита як податку у Державному бюджеті України (податок на міжнародну торгівлю) та в Митному кодексі України (загальнодержавний податок – стаття 271). Така позиція законодавця поряд із авторитетними судженнями класиків фінансового права (І.І. Янжул, В.О. Лебедев, І.Х. Озеров відносили мито до податків на споживання) дає підстави для висновку сучасних науковців про податковий характер мита та віднесення цього платежу до непрямих податків [1].

Інші науковці відносять мито до такого різновиду обов'язкових платежів, що включається до системи оподаткування, як збір. На користь такої концепції свідчить та обставина, що правова та економічна природа платежу не дає змоги віднести ввізне мито ні до прямого, ні до непрямого податку, а також, як додаткова підстава те, що правове регулювання справляння мита здійснюється поза Податковим кодексом України (ст. 1 ПК України, п. 9.2 ст. 9 ПК України) на рівні Митного кодексу.

Розглянемо зазначене питання більш детально.

Безперечно, мито займає своє особливе, окреме місце в системі обов'язкових платежів. Це по суті один із найдав-

ніших обов'язкових платежів, що присутній у кожній без виключення національній системі фіскальних платежів. Віднесення мита до непрямого податку має свої корені ще на початку формування фінансової науки та фінансового права. Так, до різновиду непрямих податків мито відносив І.Т. Тарасов. І.І. Янжул, зазначав, що мито є різновидом непрямих податків, що справляється з різноманітних товарів при їх переміщенні або транспортуванні. Вчений поділяв мито на чотири різновиди: (1) ввізне; (2) вивізне; (3) транзитне; (4) внутрішнє [2].

Визначне місце серед своєї наукової спадщини дослідженню мита приділив і відомий російський фінансист В.О. Лебедев, який також відносив ввізне мито до податку на споживання, обґрунтовуючи свою думку тим, що зазначений платіж лягає на споживача відповідного товару, який потім сплачує його вартість.

З'ясуємо поняття непрямого податку. Під непрямими податками ми розуміємо акцизний податок, податок на додану вартість та інші обов'язкові платежі, що справляються відповідно до норм податкового законодавства, включаються як елемент до ціни товару (роботи, послуги), передбачаючи юридичне розділення номінального та фактичного платників, та обтяжуючи споживання товарів (робіт, послуг) шляхом оподаткування витрат господарств платників.

Серед особливостей сучасних непрямих податків відомий український вчений М. Кучерявенко виділяє такі:

1. Розірвання формального та реального платників податків.
2. Непрямі податки входять як елемент в ціну реалізації товару.
3. Непрямі податки диференціюють складові податкового обов'язку, розподіляючи їх між формальним і реальним платниками.
4. Об'єктом оподаткування при непрямому оподаткуванні виступає вартість обороту.
5. Законодавчо закріплено підстави перекладення податку з реального платника на формального.
6. Поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння [3].

І хоча деякі із наведених видатним українським вченим ознак можна сприйняти лише з певними зауваженнями, в цілому перелік ознак непрямого оподаткування є достатньо обґрунтованим. При цьому, на нашу думку, слід зазначити додатково принципові риси непрямого оподаткування, що зазначені нижче.

До них відноситься простота їх обрахування і сплати для платників. Адже основний природний для податкових відносин конфлікт між державою в особі уповноваже-

них державних органів та платниками податків при об'єднанні та сплаті непрямих податків має значно вужче підґрунтя, ніж, наприклад, оподаткування доходів (податок на прибуток підприємств), де кожна оподатковувана операція може мати різну податкову кваліфікацію з точки зору податкових органів і платника в залежності від відношення відповідної операції до господарської діяльності платника.

Переважає більшість непрямих податків (це, безперечно, стосується бюджетоутворюючих податків – ПДВ, акцизний податок) є джерелом надходжень до державного, а не місцевих бюджетів.

Ще класики фінансового права свого часу звертали увагу на різницю адміністративно-технічної реалізації прямого та непрямого оподаткування [4]. Дійсно, правила адміністрування прямих та непрямих податків різняться. Це зумовлюється, передусім, їх економічною природою та узаконеною процедурою перекладення платежу від фактичного та юридичного платника.

Корумпованість відносин, пов'язаних з непрямим оподаткуванням, – риса, яка останнім часом дедалі більше виділяється дослідниками, однак навряд чи має принципове значення для цієї статті.

Стабільність надходжень, широка база оподаткування і за рахунок цього високі надходження є тим фактором, який змушує держави, де введені непрямі податки, миритися з негативними явищами, що супроводжують їх введення. Ще радянський фінансист М.М. Соболев зазначав у своїй праці «Нариси фінансової науки», що непрямі податки, «оскільки вони падають на предмети широкого вжитку, завжди дуже дохідні для держави, їх доходність спирається саме на їх велике споживання, що вимірюється мільйонами і десятками мільйонів пудів, відер та інших одиниць виміру. Якщо області споживання продукту, який споживається кожним членом країни так, що на кожного падало б хоч 29, 29 коп., то у підсумку це складе багато мільйонів рублів».

Таким чином, мито безперечно має деякі риси непрямого оподаткування, перекладаючись на споживачів товару, що був ввезений на митну територію держави. Саме цей фактор змушував В.О. Лебедева, як і інших класиків фінансової науки, відносити мито до непрямих податків.

Водночас, поглиблюючись у розробки теорії перекладення податків, ми можемо констатувати, що перекладення сплаченого податку може мати місце в залежності від конкретних ринкових умов як на споживача товару, так і на його постачальника. Тому критерій перекладення і не може бути використаний ні для визначення сутності тих або інших обов'язкових платежів, ні для їх класифікації. Іншими словами, здатність до перекладуваності мита є ненабагато більшою до перекладуваності будь-якого прямого податку, що так само є відображенням в ціні товару. Таким чином, мито є таким саме податком на споживання, як і будь-який інший обов'язковий платіж.

З іншого боку, досить корисними для визначення природи мита є висновки В.О. Лебедева щодо походження платежу. Так, вперше вводячи мито, йому надавали значення платежу за користування шляхами сполучення, за охорону товарів і торговців в дорозі або просто за право провозу. При цьому оподатковувались саме торговці або виробники. Це видно з назв мит у різних народів.

Латинське *Vectigal* походить від *veho* – везу – збір за перевезення; *portorium* – за перевезення в гавань; також старовинні французькі назви: *droit de traite*, *traite forane* – ймовірно, *transvectio*, *transitura*, *tractura* (перевезення); звідси пішла старовинна французька назва *resve* або *reve*. *Transitura* було проїзне мито та розділялося на сухопутну – *carrigia* та водну – *navigia*. До сухопутних мит також належали вантажні *Saumaticum*. Сюди ж відносились і *pedaticum*, *pulveraticum* та *ponticum* – збір з коліс, з повозок, *cespaticum* – за псування луків. До водних зборів належали *giraticum* – за швартування судна до берегу для продажу [5]. Подібна етимологія назв мита спостерігається і в мовах інших народів.

Однак навіть і серед дореволюційних вчених-фінансистів не було одностайності щодо місця мита в системі обов'язкових платежів. Так, Е. Селігман, порівнюючи мито з податками, зазначає, що ввізне мито є примусовим платежем за певну послугу держави, у податку цього немає, по-друге, податок справляється як частина загального податкового тягара, тоді як мито справляється тільки у вигляді плати за певну послугу. Мірою податку є платоспроможність платника. Мірою мита – спеціальна вигода, що одержує індивід. І, по-третє, мито не повинно перевищувати вартості спеціальної послуги, що одержує платник [6].

Подальший розвиток системи оподаткування довів, що ввізне та вивізне мито, які залишилися у вжитку до сьогодні, не є непрямими податками, зважаючи на їх економічну та юридичну природу. Вони не є податками на споживання, оскільки юридичний платник податку не має юридичної, закріпленої в праві (як це є, наприклад, в механізмі справляння ПДВ) можливості перекласти податок на споживача.

Мито справляється з особи, що ввозить товар на митну територію держави незалежно від статусу особи та подальшого використання або невикористання нею товару у її господарській діяльності, тобто за сутністю своєю не є податком на споживання. Мито лягає як на виробника, так і на споживача, не роблячи жодної різниці між ними та не передбачаючи жодного правового механізму для подальшого перекладення платежу на споживача.

Додатковим аргументом, про який вже йшлося, є те, що Податковий кодекс не поширюється на регулювання порядку справляння ввізного та вивізного мита, відносячи регулювання його справляння до Митного кодексу та інших законів з питань митної справи (ст. 1 ПК України).

Крім цього, не можна проігнорувати і економічну (протекціоніську) функцію мита, яка полягає в тому, що завдяки миту здійснюється регулювання зовнішньоторгівельного обігу з метою захисту вітчизняного виробника. Ще «Петро Великий надав економічній основі мита переваги перед фінансовою [7]». Зазначена функція є унікальною саме для мита, на відміну від інших обов'язкових платежів. Варто погодитись із І. Кучеровим, який зазначає, що саме ця підстава є визначальною при відмежуванні мита від податкових платежів [8], рівно як і з Н. Хімічевою, яка розглядає ввізне мито як платіж, пов'язаний з одержанням певною особою права користування певними благами, пов'язаний з переміщенням через митний кордон [9].

Не відносить до податків ввізне мито також і М.П. Кучерявенко, визначаючи його, на відміну від податку, умов-

ним платежем [10]. У своїй фундаментальній праці «Курс податкового права» він пише, що «необхідно виходити, що зміст податку пов'язується з такими його рисами, як нецільовий та безумовний платіж. В той же час сплата ввізного мита пов'язується з такою умовою, як перетин митного кордону» [11]. Вчений поділяє обов'язкові платежі на податки, збори та податкові плати (мити, ввізне мито, плата за торгівельний патент тощо).

Висновки. З огляду на зазначене, ми можемо прийти до висновку, що державне мито, як і мито, що справляється при перетині митного кордону, попри деяку схожість з непрямим оподаткуванням, є різновидом збору, що відповідає всім його істотним ознакам. Так, воно характеризується такими ознаками:

- індивідуально визначене зустрічне задоволення на користь його платника, що полягає в тому числі у вчиненні юридично значимих дій. З самого початку в його основу було покладене зустрічне задоволення, що полягало у дозволі на безперешкодне перевезення товару [12];

- відмінні від податку механізми реалізації примусового характеру платежу. Платник мита вступає у відповідні відносини добровільно, оскільки сам звертається за тим, що обумовлює обов'язковість сплати збору. Це зумовлює, що в більшості випадків застосування до платника будь-яких санкцій є неможливим, адже негативні наслідки для платника виявляються у відмові держави вчиняти на його користь певну дію;

- мито сплачується за певної обставини – у зв'язку з наданням послуги (вчинення дії) на користь платника;

- за періодичністю – мито сплачується не системно, залежно від потреби платник;

- за порядком справляння – порядок справляння ввізного мита регулюється не Податковим кодексом, а Митним кодексом та іншими законами з питань митної справи (ст. 1 ПК України, п. 9.2 ст. 9 ПК України);

- мета обов'язкового платежу – захист внутрішнього ринку та регулювання зовнішньої торгівлі товарами.

Викладене свідчить про відсутність підстав для віднесення мита до непрямого податку. Зазначений платіж є різновидом збору, що потребує відповідного корегування норм чинного законодавства, а саме Закону «Про Державний бюджет України» та Митного кодексу з метою усунення двозначностей та суперечностей у нормативному регулюванні платежу та правозастосовній практиці.

Література:

1. Віднесення ввізного мита до прямих податків вбачається абсолютно необґрунтованим та не підтримується у вітчизняній науці у зв'язку з невідповідністю прямих податкам за зовнішніми ознаками, передусім об'єктом оподаткування (операції, дії), що є не характерними для прямих податків.
2. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: «Статут», 2002. – С. 405
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. – Х.: Право, 2007. – С. 22
4. А.А.Соколов. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2033. С. 102.
5. Лебедев В.А. Финансовое право. Учебник. – М.: «Статут», 2000. – С. 270
6. Селигман Э. Стурм Р. Этюды по теории обложения. – Типография «Правда», 1908. С. 45.
7. Лебедев В.А. Таможенные пошлины в России// Финансовое право. Учебник. М., 2000. С. 352
8. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – С. 63
9. Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. – М.: БЕК, 1997. С. 189.
10. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. С. 94.
11. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. IV: Косвенные налоги. – Х.: Легас; Право, 2007. С. 31.
12. И.И.Кучеров. Там же. С. 61

Гетманцев Д. А. К вопросу о месте пошлины в системе налогообложения

Анотация. В статье автор проводит собственный анализ проблем, связанных с определением ввозного, вывозного, сезонного и других видов пошлины в системе налогообложения Украины, доказывает неналоговый характер указанных платежей и определяет их основные признаки, которые выделяют пошлину от косвенных налогов.

Ключевые слова: пошлина, ввозная пошлина, система налогообложения.

Getmantsev D. Position of duty in a taxation system

Summary. In the article the author analyses problems, connected with definition of import, export, season and other kinds of duty in the taxation system of Ukraine, demonstrates non-taxable character of the mentioned payments and defines its main features that differentiate duty from indirect taxes.

Key words: duty, export duty, taxation system.