

# Дослідження правових відносин

УДК 336.225.3 (477)

## ПРАВОВА КОНСТРУКЦІЯ «МИТНІ ПЛАТЕЖІ»: ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОЇ ІНТЕРПРЕТАЦІЇ

### ПРАВОВАЯ КОНСТРУКЦИЯ «ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ»: ПРОБЛЕМЫ СОВРЕМЕННОЙ ИНТЕРПРЕТАЦИИ

#### LEGAL CONSTRUCTION «CUSTOMS PAYMENTS»: PROBLEMS OF MODERN INTERPRETATION

#### **Онiщик Ю. В.**

Докт. юрид. наук, професор кафедри конституційного, адміністративного та господарського права Академії праці, соціальних відносин і туризму

#### **Онiщик Ю. В.**

Докт. юрид. наук, професор кафедри конституційного, адміністративного і господарського права Академії праці, соціальних відносин і туризму

#### **Onischuk Y. V.**

Dr. in Law, Professor, Department of Constitutional, Administrative and Economic Law, Academy of Labour, Social Relations and Tourism

#### **Анотація**

На підставі досягнень юридичної науки та чинного законодавства України з'ясовано поняття, правова природа та специфічні особливості митних платежів. Наголошено на тому, що законодавче визначення категорії «митні платежі» потребує вдосконалення. Запропоновано авторський підхід до розуміння дефініції «митні платежі» та пропозиції для вдосконалення чинного законодавства України.

**Ключові слова:** митні платежі, мито, податок, збір, митне законодавство, податкове законодавство.

#### **Аннотация**

На основании достижений юридической науки и действующего законодательства Украины выяснено понятие, правовая природа и специфические особенности таможенных платежей. Отмечено, что законодательное определение категории «таможенные платежи» требует усовершенствования. Разработан авторский подход к пониманию дефиниции «таможенные платежи» и сделаны предложения по совершенствованию действующего законодательства Украины.

**Ключевые слова:** таможенные платежи, таможенная пошлина, налог, сбор, таможенное законодательство, налоговое законодательство.

#### **Abstract**

Based on the achievements of legal science and the current legislation of Ukraine the concept, legal nature and specific features of customs payments are clarified. It is noted that the legislative definition of «customs payments» category needs to be improved. The author's approach to the understanding of the

definition of «customs payments» and suggestions for the improvement of the current legislation in Ukraine are developed.

**Key words:** customs payments, customs duties, taxes, fees, customs legislation, tax legislation.

**Постановка проблеми.** Інститут митних платежів посідає особливе місце в системі українського права. Це зумовлено міжгалузевим характером правових норм, що регулюють відносини, пов'язані із їх функціонуванням. Ключова особливість цих обов'язкових платежів полягає у тому, що всі вони справляються при переміщенні товарів через митний кордон. Сьогодні поняття «митні платежі» охоплює як митно-правові, так і податково-правові аспекти законодавства. Цей синтез зумовлює колізії між двома джерелами права, що потребують негайного вирішення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Необхідно зазначити, що у більшості наукових праць, в яких розкрито тематику правового регулювання митних платежів, об'єктом уваги з боку вчених ставали лише деякі види митних платежів [1-4]. А от комплексного дослідження функціонування інституту митних платежів ще не було. Саме тому **метою цієї статті** є виявлення сутності правової конструкції «митні платежі» у системі українського права та надання науково обґрунтованих пропозицій для вдосконалення чинного законодавства України.

**Виклад основного матеріалу.** У Митному кодексі України (далі – МК України) не міститься визначення категорії «митні платежі»; а лише у п. 27 ч. 1 ст. 4 наведено перелік таких платежів: мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції). Натомість це поняття розкрито у пп. 14.1.113. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України), згідно з яким митні платежі визначені як податки, що, відповідно до цього Кодексу або митного законодавства, справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

Відповідно до ст. 9 ПК України мито, податок на додану вартість, акцизний податок належать до системи загальнодержавних податків. Водночас вони віднесені законодавцем і до системи митних платежів. Правила оподаткування

митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, регламентовано МК України (Глава 42 Розділ IX), акцизного податку та податку на додану вартість – ПК України (Розділи VI та V). Звідси слідує, що інститут митних платежів об'єднує в собі норми як податкового, так і митного законодавства. Це значною мірою ускладнює застосування правових норм у межах єдиного юридичного поля, що породжує юридичні колізії.

Водночас необхідно зазначити, що, згідно із ст. ст. 241, 242 ПК України, митниці здійснюють контроль за сплатою екологічного податку податковими агентами, які здійснюють ввезення палива на митну територію України. Однак цей платіж не віднесено до митних.

Узагальнюючи викладене, можна дійти висновку, що митні платежі – це обов'язкові платежі, встановлені митним та податковим законодавством, що справляються у зв'язку з переміщенням предметів через митний кордон. Проте визначення «митні платежі», яке подано у ПК України, а також перелік митних платежів, наведений у МК України, не можна вважати доскональними. Це пояснюється наступним.

Насамперед, податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) не доцільно відносити до митних платежів, адже ці платежі врегульовані нормами податкового законодавства. Ознаку часу та місця сплати конкретного податку не можна вважати достатнім аргументом, за яким цей податок визначають як інший, новий податковий платіж. Податок на додану вартість або акцизний податок залишається тим самим податком, навіть якщо його сплачують із ввезених на митну територію України підакцизних чи інших товарів (продукції). Тобто, юридичні, економічні та фіскальні властивості податку не змінюються. Тому немає підстав вважати цей податок «іншим податковим платежем», наприклад «митним платежем». Водночас є сенс вести мову про податки, які сплачують під час перетину товарами митного кордону України. Тому податки, що справляються під час перетину товарами митного кордону України, доцільно вилучити з переліку митних платежів.

Що стосується мита, слід констатувати, що законодавець, формулюючи визначення податку і збору, самоусунувся від встановлення ознак, характерних для мита взагалі та митних платежів, зокрема, що призвело до гострої дискусії у науковому суспільстві.

У сучасних уявленнях про мито можна виокремити такі позиції: 1) мито є непрямим податком; 2) мито є різновидом збору; 3) мито не належить ані до податків, ані до зборів, а посідає особливе місце у податковій системі. Як бачимо, в юридичній літературі не сформувалося єдиного підходу до визначення правової природи мита. На нашу думку, ця проблема потребує ретельнішого вивчення та аналізу, оскільки від певних правових ознак мита залежить і вирішення питання: чи мають такі платежі податкову природу або їх слід відносити до платежів неподаткового характеру. Крім цього, доцільно також звернути увагу на те, що митне законодавство як комплексна галузь законодавства об'єднує норми кількох галузей, що регулюють правовідносини, пов'язані з функціонуванням митних платежів. Тому питання стосовно юридичної природи мита має не тільки теоретичний інтерес. Від його адекватного тлумачення залежить ефективність цього регулятора суспільних відносин.

На наш погляд, найаргументованішою видається позиція тих учених, які розрізняють податок, збір та мито, а також пропонують різні підстави їх розмежування, характеризують специфічні риси і відмінності кожного платежу. Аналізуючи запропоноване законодавцем визначення мита та погляди науковців щодо правової природи цього платежу, доречно зупинитися на співвідношенні таких дефініцій, як «податок» і «збір».

Чинне податкове законодавство України містить наступні поняття цих обов'язкових платежів: 1) податком вважають обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПК України [5, п. 6.1 ст. 6]; 2) збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема унаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [5, п. 6.2 ст. 6]. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установлен-

ному ПК України, порядку становить податкову систему України [5, п. 6.3 ст. 6]. Мито віднесено законодавцем до загальнодержавних податків [5, п. 9.1.16 ст. 9]. Однак правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон, встановлено МК України та міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а не ПК України [6, п. 1 ст. 270].

Хоча податку, збору та миту притаманні спільні ознаки, ці платежі, на нашу думку, необхідно розмежовувати. З одного боку, мито має багато спільного з непрямими податками, однак мито відрізняється від податку, насамперед, своїм умовним характером – переміщенням через митний кордон, і це не дає змоги віднести його до податків.

Сформувати принципове уявлення про правову природу мита дає можливість характеристики елементів правового механізму такого платежу. Митне законодавство не містить норми, яка закріплює загальні правила, що включають поняття та зміст елементів оподаткування (юридичного складу) митом. Конкретні елементи закріплені в МК України та в Законі України від 19 вересня 2013 року № 584-VII «Про Митний тариф України» [7]. Оскільки законодавець відніс мито до податків, такий платіж виступає одночасно складовим елементом двох систем обов'язкових платежів, на нього поширюються норми податкового законодавства, в яких містяться загальні поняття об'єкта оподаткування, бази оподаткування та інших елементів оподаткування. Згідно з п. 7.1 ст. 7 ПК України, під час встановлення податку обов'язково визначають такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування [5, п. 7.2 ст. 7]. Елементи податку, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначає винятково ПК України [5, п. 7.4 ст. 7]. Однак, на наш погляд, ці норми неможливо застосувати до мита, оскільки питання встановлення, обчислення та сплати цього митного платежу регламентовані лише нормами митного законодавства.

Крім цього, на нашу думку, доцільно виділити низку ознак, які характеризують відмінності між митом та податком.

По-перше, на вiдмiну вiд податку, мито для платника є разовим платежем. Iншими словами, мито не має перiоду сплати. Податковий перiод встановлено податковим законодавством; його можна вважати обов'язковим елементом бiльшостi платежiв, на яке воно поширює свої норми. Згiдно з п. 33.1 ст. 33 ПК України податковим перiодом визнано встановлений Кодексом перiод часу, з урахуванням якого здiйснюють обчислення та сплату окремих податкiв та зборiв. Його вiдсутнiсть у мита зумовлена нерегулярнiстю сплати цього платежу. Мито повинно бути сплачено у встановленi термiни. При цьому термiном сплати мита вважають перiод часу, протягом якого платник мита зобов'язаний сплатити нараховану суму. Отже, обов'язок зi сплати мита виникає лише з необхіднiстю вступу суб'єкта у митнi правовiдносини. Зазвичай, кожне перемiщення товарiв сплачується учасником зовнiшньоекономічної дiяльностi, але така сплата можлива лише в силу факту безпосереднього ввезення або вивезення, тобто виникає по мiрi необхідностi.

По-друге, якщо податок – це iндивiдуально безвiдплатний платiж, то мито є своєрiдною платою за отримання платником права на ввезення та вивезення товару через митний кордон. При справляннi мита завжди наявнi специфiчна мета (за що конкретно сплачують мито) та спеціальнi iнтереси (платник тiєю чи iншою мiрою безпосередньо вiдчуває вiдплатнiсть платежу). При сплатi мита такою метою буде можливiсть перемiстити товар через митний кордон, а спеціальним iнтересом – можливiсть розпорядитися цим товаром на свiй розсуд [8, с. 189].

По-третє, обов'язок сплатити мито пов'язаний не з виникненням об'єкту оподаткування, як це вiдбувається при сплатi податку, а з появою у платника потреби отримати право на перемiщення товару через митний кордон України. Тобто, обов'язок сплатити мито виникає унаслідок вiльного вибору платника, а обов'язок сплатити податок – з появою об'єкта оподаткування [3, с. 260].

Узагальнення вiдмiнностей мiж митними платежами та податками подано в табл. 1.

**Табл. 1.** Вiдмiннi риси митних платежiв i податкiв

<i>Критерiї</i> / <i>Тип платежу</i>	<b>Митнi платежi</b>	<b>Податки</b>
<b>Мета платежу</b>	задоволення потреб фiзичних i юридичних осiб	задоволення потреб держави та місцевого самоврядування
<b>Обставини сплати</b>	отримати право на перемiщення товару через митний кордон	безумовний платiж
<b>Перiодичнiсть сплати</b>	разовий платiж	встановлено перiоди сплати
<b>Вiдплатний характер</b>	вiдплатний платiж	безвiдплатний платiж

*Джерело: складено автором*

З огляду на викладене, вважаємо, що мито слiд розглядати як особливий митний платiж, що справляється лише при перемiщеннi товарiв через митний кордон. З одного боку, мито досить близько примикає до непрямих податкiв (наприклад, цей платiж, як i акцизний податок, сплачується за рахунок споживача й включається в цiну товару, тим самим збiльшуючи його цiну), з iншого боку, таким платежам властивий виражений умовний характер – перемiщення через митний кордон, що не дозволяє вiднести їх до податкiв у чистому виглядi. На вiдмiну вiд податкiв, якi є платежами iндивiдуально безвiдплатними, стягнення мита пов'язано з одержанням конкретною особою, що його сплатила, права на перемiщення товару через митний кордон, що дозволяє платниковi користуватися певними благами. Українське законодавство лише виграє, якщо в ньому вiдбудеться вiдмежування цього платежу вiд iнших обов'язкових платежiв.

На нашу думку, на що ми звертали увагу ранiше, мито – це обов'язковий неподатковий платiж, що справляється контролюючими органами з фiзичних i юридичних осiб у зв'язку з реалiзацiєю ними права на перемiщення товарiв через митний кордон України вiдповiдно до МК України, законiв України та мiжнародних договорiв, згода на обов'язковiсть яких надана Верховною Радою України. У зв'язку з цим доречно вилучити мито зi складу податкових платежiв та вiднести до неподаткових [9, с. 91].

Зауважимо, що погляди російських юристів-фінансистів на заперечення юридичної природи мита як податкового платежу знайшли підтвердження у Податковому кодексі Російської Федерації, який вилучив зі ст. 13 «Федеральні податки і збори» мито, а також у Бюджетному кодексі Російської Федерації, визначивши мито як неподатковий дохід федерального бюджету. Таким чином, російський законодавець погодився з думкою вітчизняних, російських науковців [10, с. 91], яка не знайшла значимої підтримки з-поміж українських учених, що займаються цією ж проблематикою.

Слід також звернути увагу на той факт, що митниці уповноважені адмініструвати єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України [11]; плату за виконання митних формальностей органами фіскальної служби поза місцем розташування органів фіскальної служби або поза робочим часом, установлених для органів фіскальної служби [12]; витрати органів фіскальної служби на зберігання товарів, транспортних засобів на складах органів фіскальної служби [6, ст. ст. 239; 242; 243; 541]. Зараз ці платежі не віднесено законодавцем до митних платежів. Не входять вони і до системи оподаткування. Згідно з класифікацією доходів бюджету, такі платежі належать до неподаткових надходжень [13, ст. 9]. На нашу думку, для перелічених платежів властиві ознаки зборів, тобто вони сплачуються з метою покриття витрат митниць на здійснення заходів щодо товарів при переміщенні через митний кордон України.

А зважаючи на те, що ці платежі сплачуються при переміщенні товарів через митний кордон України, а контроль за їх справлянням покладено на митниці, ці платежі доцільно віднести до митних. Вважаємо, що логічніше передбачити такі платежі у МК України, розширивши інститут митних платежів шляхом віднесення до нього такого поняття як митні збори, до складу якого входять розглянуті вище платежі.

**Висновки.** Під митними платежами слід розуміти встановлені митним законодавством платежі, що справляються під час або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України. До митних платежів слід віднести: 1) мито; 2) митні збори, тобто єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України; плата за виконання митних формальностей органами фіскальної служби поза місцем розташування органів фіскальної служби або поза робочим часом, установленим для органів фіскальної служби; витрати органів фіскальної служби на зберігання товарів, транспортних засобів на складах органів фіскальної служби. На нашу думку, вони повинні бути врегульовані митним законодавством. Це сприятиме ефективності застосування законодавства у митній сфері при їх сплаті як суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, так і митницями. Водночас податки, що справляються при перетинанні митного кордону України, необхідно вилучити з переліку митних платежів, адже вони врегульовані податковим законодавством.

### Перелік літератури та джерел інформації

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге. / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
2. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: [Монография] / Г. В. Бех; под ред. Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2003. – 128 с.
3. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. / Н. Ю. Пришва. – К.: Екс Об, 2003. – 280 с.
4. Саленков А. В. Правове регулювання податкових платежів, що справляються при перетинанні митного кордону України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / А. В. Саленков. – Х., 2008. – 19 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
6. Митний кодекс України від 13.03.2012 року // Голос України. – 2012. – № 73-74 (5323-5324). – С. 21-62.
7. Закон України «Про Митний тариф України» від 19 вересня 2013 року № 584-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 20-21. – Ст. 740.
8. Химичева Н.И. Налоговое право: [учебник] / Н.И. Химичева. – М.: БЕК, 1997. – 336 с.
9. Онiщик Ю.В. Мито в системі митних платежів: поняття та правова природа / Ю.В. Онiщик // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2015. – № 1 (68). – С. 87-92.
10. Бакаева О. Ю. Развитие научных идей профессора Н.И. Химичевой в исследовании правовой природы таможенной пошлины // Ученый, Наставник, Личность ... / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов: Саратовская государственная юридическая академия, 2013. – С. 85-91.

11. Закон України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України» від 4 листопада 1999 року № 1212-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 51. – Ст. 454.
12. Постанова Кабінету Міністрів України «Про справляння плати за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установлених для митних органів» від 18 березня 2003 року № 93 / [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/93-2003-%D0%BF>.
13. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.

*Матеріал надійшов 25.09.2016 р.*