

**В. М. Вишновецький,**  
кандидат юридичних наук

## МИТО В СИСТЕМІ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

*У статті розглядається питання про місце мита в системі обов'язкових платежів. Проаналізувавши різні підходи до вирішення цього питання, автор приходить до висновку, що мито є самостійним видом обов'язкових платежів, що займає проміжну ланку між податками та зборами.*

**Ключові слова:** обов'язкові платежі, митні платежі, податок, збір, мито, митний збір.

Виконання функцій та завдань, які стоять перед державою, вимагає належного фінансового забезпечення, що досягається завдяки формуванню публічного фонду коштів. Публічні доходи формуються переважно за рахунок обов'язкових платежів, серед яких важливе місце займає мито. При формуванні державного бюджету мито відводиться виконання в першу чергу двох функцій: по-перше, фіскальної, яка полягає в утворенні грошових фондів; по-друге, регулятивної, яка відображає здатність держави через митно-тарифне регулювання та податкові механізми впливати на активізацію міжнародної торгівлі, залучення інвестиційних ресурсів, захист національного ринку, конкурентноздатність вітчизняного виробництва [1, с. 5].

Різні аспекти мита були предметом дослідження як вітчизняних вчених, так і зарубіжних, зокрема, О. Ю. Бакаєвої, Р. О. Гаврилюк, О. М. Козиріна, В. П. Кучерявенка, Д. К. Новикової, Н. Ю. Пришви, П. С. Пацурківського, С. Г. Пепеляєва та ін. При цьому переважна частина дослідників зверталася до проблем мита, досліджуючи податки.

Незважаючи на тривалу дискусію, залишається відкритим питання про правову природу мита, його місце в складі публічних доходів України.

Закон України «Про систему оподаткування» відносить мито до загальнообов'язкових податків і зборів (обов'язкових платежів). Ст. 2 Закону по суті дає визначення обов'язкового платежу, зазначаючи, що під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування [2]. Отже, законодавець не вказує на відмінність податку і збору. Це питання буде вирішено, очевидно, при прийнятті Податкового кодексу. Ст. 7 оприлюдненого для обговорення на сайті Міністерства фінансів України проекту Податкового кодексу дає визначення як податку, так і збору. Зокрема, під податком розуміється обов'язковий, нецільовий, безумовний, індивідуально безоплатний платіж, що справляється з платників податків до бюджетів у формі відчуження грошових коштів, які належать їм на праві власності, праві оперативного управління чи господарського відання, з метою фінансового забезпечення діяль-

ності держави та територіальних громад. Збір пропонується визначити як обов'язковий, індивідуальний, цільовий платіж до бюджетів усіх рівнів, що справляється з платників податків з умовою вчинення на їх користь органами державної влади, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими особами юридично значимих дій, у тому числі за видачу юридично значимих документів [3]. Таким чином, в проекті Податкового кодексу відображені основні ознаки податку та збору, що можуть бути взяті за основу при розмежуванні цих явищ. Однак і в цьому випадку не зазначається належить мито до податків, чи до зборів.

Досвід інших країн свідчить про різні підходи у вирішенні цього питання. Так, в першій редакції ст. 13 Податкового кодексу Російської Федерації називала в переліку федеральних податків і зборів також і мито [4]. При цьому не вказувалося, чи є мито податком, чи збором. Така невизначеність дала підстави О. М. Козиріну називати мито непрямим федеральним податком [5, с. 5]. А. В. Бризгалін та В. М. Заріпов, навпаки, вважали, що державне мито та мито належать до зборів, оскільки також є умовою дій державних органів, в тому числі надання ними дозволів [6, с. 10].

Внесені пізніше зміни до Податкового кодексу Російської Федерації кардинально змінили підхід до цієї проблеми: мито вилучено з переліку федеральних податків і зборів [7]. При цьому в ст. 2 Податкового кодексу зазначається, що до відносин, які виникають з приводу встановлення, запровадження та стягнення митних платежів, а також відносин, що виникають в процесі здійснення контролю за сплатою митних платежів, оскарження актів митних органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності винних осіб, законодавство про податки і збори не застосовується, якщо інше не передбачено Податковим кодексом. Сам перелік митних платежів визначається в Митного кодексу Російської Федерації. Зокрема, ст. 318 до митних платежів відносять: 1) ввізне мито; 2) вивізне мито; 3) податок на додану вартість, що стягується при ввезенні товарів на митну територію Російської Федерації; 4) акциз, що стягується при ввезенні товарів на митну територію Російської Федерації; 5) митні збори [8]. Такі зміни в законодавстві Російської

Федерації свідчать про намагання вивести мито із сфери податково-правового регулювання. І хоча в Митному кодексі Російської Федерації не дається визначення мита, однак можна стверджувати, що воно є самостійним явищем в системі митних платежів і не належить ні до податків, ні до зборів. Це випливає з наведених в ст. 11 згаданого Кодексу дефініцій «податок» та «митний збір». Так, під податком розуміються податок на додану вартість і акциз, що стягуються митними органами у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон у відповідності з Податковим кодексом та Митним кодексом (п. 25). Митний збір визначається як платіж, сплата якого є однією з умов вчинення митними органами дій, пов'язаних з митним оформленням, зберіганням та супроводженням товарів (п. 31).

У самостійну групу виділені митні платежі і в законодавстві Республіки Казахстан. Податковий кодекс цієї країни до складу таких платежів відносить мито, митні збори, плата за попереднє рішення та збори (ст. 64) [9].

Інший підхід відображений в законодавстві Республіки Беларусь, де мито прирівнюється до збору. Згідно ст. 6 Податкового кодексу Республіки Беларусь збором (митом) визнається обов'язковий платіж в республіканський і (або) місцеві бюджети, що стягується з організацій і фізичних осіб, як правило, як одна з умов вчинення стосовно них державними органами, в тому числі місцевими Радами депутатів, виконавчими і розпорядчими органами, іншими уповноваженими організаціями і посадовими особами, юридично значущих дій, включаючи надання визначених прав або видачу спеціальних дозволів (ліцензій), або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон Республіки Беларусь [10].

У вітчизняному законодавстві визначення мита зафіксовано в Законі України «Про Єдиний Митний тариф», згідно зі ст. 6 якого, мито, що стягується митницею, являє собою податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України [11].

Незважаючи на існування визначення мита на рівні закону, наукові дослідження податкової системи та її елементів свідчать про відсутність одностайності з цього питання.

Не заперечуючи обов'язковий характер мита, дослідники не можуть прийти до єдиної точки зору в розумінні правової природи мита та його місця в податковій системі України. Висловлені в літературі думки з цього приводу різняться так само як і вирішення цього питання в національних законодавствах різних країн. Загалом можна виділити три підходи, які полягають в наступному: 1) мито є податком, а саме непрямим податком; 2) мито – це різновид збору; 3) мито займає проміжну ланку, оскільки не є ні податком, ні збором.

Так, наприклад, Т. М. Трошкіна вважає, що всупереч власній назві, сучасне мито має податкову природу. На її думку, мито являє собою різно-

вид непрямого податку, яким оподатковується транскордонний обіг товарів [12, с. 8].

О. М. Козирін вважає, що мито володіє усіма основними ознаками та рисами податку, в тому числі безвідплатністю, безеквівалентністю, беззворотністю [5, с. 4–6]. Підтримує його і Г. П. Толстоп'ятенко, який визначає мито як непрямий податок, що встановлюється на імпорتنі, експортні та транзитні товари [13, с. 132].

Загалом, віднесення дослідниками мита до непрямих податків пояснюється тим, що йому властиві всі основні податкові риси: 1) його сплата носить обов'язковий характер і забезпечується державним примусом; 2) мито стягується без зустрічної відплати і тільки на підставі норми Закону; 3) надходження від мита не можуть призначатись для фінансування конкретних державних видатків; 4) при стягненні мита завжди має місце перехід права власності на величину митного стягнення від власника товару, що обкладається митом, до держави [14, с. 71–72].

З цього приводу Н. Ю. Пришва слушно зауважує, що наведені аргументи в певній мірі є спірними і не підтверджують висновку щодо податкової природи мита. На її думку, ніхто не заперечує, що мито є обов'язковим платежем, що прямо впливає з положень ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування». А оскільки мито є обов'язковим платежем, то і його сплата має носити обов'язковий характер. Не можна також однозначно стверджувати і про відсутність у платника мита зустрічної відплати з боку держави, оскільки його сплата пов'язана з отриманням конкретною особою права на переміщення товару через митний кордон. Не підтверджується законодавством і перехід права власності при сплаті мита, так як платниками можуть виступати і державні, і казенні підприємства [15, с. 259].

Подібною є позиція і В. П. Кучерявенка, який зазначає, що навряд чи є безумовні підстави розглядати будь-які мита як різновид податку, а тим більше включати в непрямі податки мито, що стягується під час переміщення товарів через митний кордон України. Автор звертає увагу на те, що слід говорити про комплексний характер податково-правового і митно-правового регулювання в структурі мита і вважає, що «мито, яке включається в перелік податків і зборів (обов'язкових платежів), має, тим не менше, специфічний зміст, який вимагає врахування саме зовнішньоекономічного аспекту в регулюванні даного платежу. Це і обумовлює виділення його в особливу категорію» [16, с. 29].

Д. К. Новикова, досліджуючи правову природу податку, відносить мито до зборів, зазначаючи, що «крім податків, яким належить провідна роль у формуванні бюджету, існують ще й інші види вилучень до бюджетів: ліцензійні та реєстраційні збори, збори з населення. Крім того, підприємства і громадяни роблять обов'язкові відрахування в позабюджетні фонди, сплачують різні тарифи й інші обов'язкові платежі» [17, с. 21]. Далі автор вважає,



що всю систему платежів, що входять до податкової системи, можна розділити на податки і платежі податкового характеру. Якщо до першої групи належать саме податки (на землю, на прибуток тощо), то друга група складається зі зборів відповідних податкових платежів (мити, державне мито тощо) [17, с. 21]. Подібні думки висловлюються також Г. В. Бех, яка вважає можливим виділення в системі обов'язкових платежів податкового характеру блоку умовних платежів, основну частину яких будуть складати мито і державне мито [18, с. 35].

Н. І. Хімичева розглядає мито, на відміну від податків, які є індивідуально безвідплатними платежами, як платіж, пов'язаний з отриманням конкретною особою права користування певними благами, що стосуються переміщення товарів через митний кордон [19, с. 189].

Мито як обов'язковий платіж, наділений всіма ознаками останнього, що зближує його з податком та збором. Зокрема, в літературі вказують на такі основні ознаки як: 1) регулярність; 2) рівномірність; 3) стійкість надходження; 4) можливість примусового виконання [20, с. 72]. На думку Н. Ю. Пришви, цей перелік потребує уточнення і доповнення. Зокрема, до його складу слід віднести: 1) обов'язковість платежу; 2) законодавча форма встановлення; 3) твердо фіксований розмір платежу; 4) сплата платежу в строки, закріплені в нормативному акті; 5) закріплення в нормативному акті таких елементів як платник та об'єкт платежу; 6) регулярність повторення платежу в дохідній частині бюджету або іншого державного грошового фонду; 7) це платіж у грошовій формі; 8) це безеквівалентний платіж; 9) для платника це безповоротний платіж; 10) публічний характер платежу [21, с. 48–49].

Погоджуючись з обов'язковим характером мита, ми вважаємо, що даний платіж займає особливе місце в системі публічних доходів і відрізняється від податків та зборів.

В першу чергу слід відзначити, що необхідність сплати мита виникає у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України. Відсутність факту переміщення товарів через митний кордон України унеможливує стягнення такого обов'язкового платежу. Таким чином, сплата мита обумовлена вступом особи в митно-правові відносини, які виникають з приводу переміщення товарів через митний кордон України.

Вступ в митно-правові відносини, пов'язані з переміщенням товарів через митний кордон, зумовлений необхідністю в задоволенні особою певних потреб, наприклад, в купівлі або продажу товарів. При цьому особа вільна в виборі засобів досягнення такої мети, за умови, що вони не суперечать чинному законодавству. Тому виникнення обов'язку щодо сплати мита є результатом свідомого, вільного вибору особи спрямованого на переміщення товарів через митний кордон.

У зв'язку з цим слід погодитися з тим, що мито виступає в якості своєрідної плати за отримання

особою права на переміщення товарів через митний кордон. Тобто, мито виступає відплатним платежем, але на відміну від цивільно-правових зобов'язань він не є точним еквівалентом наданого права. Така ситуація, на нашу думку, зумовлена зміщенням акцентів в виконуваних митом функціях, оскільки в сучасних умовах фіскальна функція мита превалює над регулюючою та захисною функціями. Разом з тим слід погодитися з думкою про те, що «незважаючи на фіскальний характер мита, при його стягненні проявляється приватний інтерес, який виражається в присутності індивідуальної відплатності, однак далекої від еквівалентності» [22, с. 99].

Переміщення товарів через митний кордон є можливістю особи, одним з варіантів поведінки, тому його важко спрогнозувати. Звичайно, Митний кодекс України (ст. 93) передбачає подання митному органу попереднього повідомлення про намір ввезти товари на митну територію України або намір вивезти товари за межі митної території України [23]. Однак, таке положення Митного кодексу України, на нашу думку, свідчить саме про нерегулярний, несистематичний характер такого переміщення, а отже, і про нерегулярний, несистематичний характер сплати мита. При цьому, коли мова йде про переміщення товарів через митний кордон України, мають на увазі переважно переміщення товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, хоча це можуть бути і фізичні особи. В такому разі ми маємо ще вищу ступінь ймовірності настання факту переміщення товарів.

Сплата мита може бути здійснена не лише платником, законодавством передбачена можливість делегувати можливість іншим особам. Відповідно до ст. 88 Митного кодексу України обов'язок сплатити податки і збори при переміщенні товарів через митний кордон належить декларанту. В такій якості згідно ст. 87 згаданого кодексу можуть бути підприємства або громадяни, яким належать товари, уповноважені ними митні брокери (посередники), а також громадяни, уповноважені власниками товарів на здійснення декларування нотаріально посвідченими дорученнями. При цьому слід враховувати, що дане положення стосується не лише сплати мита, а й таких платежів як податку на додану вартість та акцизного збору під час здійснення зовнішньоторгівельних операцій. Загалом же сплата податків не передбачає делегування її іншим особам і має особистий характер.

Крім того, законодавство передбачає здійснення контрольних заходів щодо сплати податків і мита різними державними органами. Так ст. 2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» встановлює, що контролюючими органами щодо сплати податків і зборів (за винятком тих, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон) є податкові органи, а щодо сплати мита – митні органи [24].

Стосовно співвідношення мита та зборів відзначимо, що незважаючи на існуючі спільні риси цих платежів, між ними існують суттєві відмінності, які унеможливають їх ототожнення. Зокрема, контроль за сплатою мита і зборів покладається на різні державні органи; платники збору, на відміну від платників мита, не наділені правом делегувати свої повноваження іншим особам; на відміну від мита збір може мати поворотний характер [15, с. 261].

Таким чином, мито належить до обов'язкових платежів та має ряд характеристик, які є спільними і для податку, і для збору. Разом з тим, мито характеризується такими рисами, які не притаманні іншим обов'язковим платежам, що дає можливість виділити його в як самостійний вид обов'язкових платежів, що займає проміжну ланку між податком і зборами.

### Література

1. Бакаева О. Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование: Монография / Под ред. Н.И. Химичевой. – М.: Статут, 2005. – С. 5.
2. Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39.
3. Проект Податкового кодексу України // www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\_id=71375.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // <http://duma.consultant.ru/doc.asp?ID=73030>.
5. Козырин А. М. Таможенная пошлина. – М.: Налоговый вестник, 1998. – 394 с.
6. Бризгалин А., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ // Хозяйство и право. – 1999. – № 1. – С. 3–20.
7. Федеральный закон от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» // <http://duma.consultant.ru/doc.asp?ID=23757>.
8. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 N 61-ФЗ // <http://duma.consultant.ru/doc.asp?ID=17629>.

### В. М. Вишновецкий

Пошлина в системе обязательных платежей.

В статье рассматривается вопрос о роли таможенной пошлины в системе обязательных платежей. Проанализировав различные подходы к решению этого вопроса, автор приходит к выводу о том, что таможенная пошлина является самостоятельным видом обязательных платежей, который занимает промежуточное звено между налогами и сборами.

### V. M. Vyshnovetsky

Duty in the mandatory payments.

In the article addresses the issue of customs duties in place the system of mandatory payments. Proanalyzovav to the address the various approaches this issue by coming to the conclusion about the volume that is the Customs Duties самостоятельным видом обязательных платежей, which took promezhutochnoe Zveniv between taxes and collect.

9. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» от 12.06.2001 г. // [http://www.nalog.kz/nal\\_zak/kodex/kodex\\_nk\\_07.htm](http://www.nalog.kz/nal_zak/kodex/kodex_nk_07.htm).

10. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. // <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0200166#&Article=6>.

11. Закон України «Про Єдиний Митний тариф» від 5 лютого 1992 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 19.

12. Трошкина Т. Н. Таможенно-тарифные инструменты государственного регулирования внешнеторговой деятельности // Реформы и право. – 2008. – № 4. – С. 5–16.

13. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. – М.: Норма, 2001. – 336 с.

14. Гаврилюк Р. О. Правова природа податку // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наукових праць. Вип. 100. Правознавство. – Чернівці: Рута, 2000. – С. 68–74.

15. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. – К.: ЕксОб, 2003. – 280 с.

16. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. – Х.: Право, 2007. – 536 с.

17. Новикова Д. К. Правова природа податку // Фінансове право. – 2007. – № 2. – С. 20–24.

18. Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 128 с.

19. Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. – М.: БЕК, 1997. – 336 с.

20. Пацурківський П. С. Податковий закон як правова форма фінансової діяльності держави // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наукових праць. Правознавство. Вип. 4–5. – Чернівці: ЧДУ, 1996.

21. Пришва Н. Ю. Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання: Монографія / Н. Ю. Пришва. – К.: КНТ, 2008. – 200 с.

22. Соколова Э. Д. К вопросу о разграничении фискальных и гражданско-правовых платежей // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статус – Кво 97, 2003. – 168 с.

23. Митний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38–39.

24. Закон України від 21 грудня 2000 року «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10.