

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473-2018-2-7-12>

Н. І. Атаманчук, кандидат юридичних наук,
доцент, доцент кафедри фінансового права
Національного університету
державної фіскальної служби України

ПОНЯТТЯ, ОЗНАКИ ТА ОСОБЛИВОСТІ МИТА ЯК НЕПРЯМОГО ПОДАТКУ

У статті проаналізовано різні підходи науковців до правової природи мита та визначення його поняття. Запропоновано внесення змін та визначення поняття мита саме в Податковому кодексі України. Досліджено ознаки й особливості сучасного мита. Охарактеризовано функції мита та виокремлено функції мита як непрямого податку.

Ключові слова: мито, митні платежі, податки, ввізне мито, вивізне мито, сезонне мито, Податковий кодекс України, Митний кодекс України.

N. I. Atamanchuk. Concept, features and specifics of customs duties as indirect tax

Relevance of the theme determines the definition of the essence of the duty, its concept, the allocation of signs and features of the duty as an indirect tax. The value of the duty is that this tax is one of the budget-creating ones in the State Budget of Ukraine and is also an effective economy regulating and national producer protecting instrument. Despite the degree of research, in the context of reforming tax and customs legislation, there are many outstanding issues that require additional research today.

The purpose of the article is to study the concept of the customs duties as an indirect tax among other tax payments of Ukraine, study the types of duties, as well as outline the problematic aspects of the legal regulation of duties and legislation improvement in this area. The definition of customs duties in the law is not perfect, concept, features and specifics of this tax are not fully disclosed, therefore needs to be clarified and amended. We believe that the concept of customs duties should be fixed in the Tax Code of Ukraine as the main tax law, where it established as a national tax (paragraph 9.1.7 of Article 9).

The customs duties have such signs of indirect taxes, as: the inclusion of the amount of customs duty to the price of goods, and, as result, increased value of goods; fast incoming payments; high probability of receipt (since the duty covers consumption); regulating influence on the consumer by the state (through introduction of customs duties, establishing rates, increasing or decreasing rates, introducing privileges, etc.); payment in cash; irrevocable payment for the payer; payment in time stipulated in the legal act; publicity tax, etc. The specific of the duty is the necessity of payment in connection with the movement of goods through the customs border of Ukraine. The absence of the fact of movement of goods across the customs border of Ukraine makes it impossible to charge. Functions of modern customs duty as an indirect tax are the following: fiscal; protective; regulatory function; stimulating and non-stimulating function, control, integrating.

Key words: duties, customs duties, taxes, import duty, export duty, seasonal duty, Tax Code of Ukraine, Customs Code of Ukraine.

Постановка проблеми. Актуальність теми дослідження зумовлена необхідністю визначення сутності мита, його поняття, виділення ознак та особливостей мита як непрямого податку. Важливість мита полягає в тому, що цей податок є одним із бюджетоутворювальних, а також є ефективним засобом регулювання економіки та захисту національного товаровиробника. Та попри законодавче закріплення поняття мита, його видів, порядку встановлення та справляння, все ж наявні деякі прогалини. Тому важливе дослідження окремих аспектів справляння мита, ознак та особливостей мита як непрямого податку, визначення деяких правових проблем застосування мита в Україні. Сьогодні науковці та практики приділяють значну увагу розгляду питань застосування мита, однак серед дослідників й досі залишаються диску-

© Н. І. Атаманчук, 2018

сійними питання щодо ознак, функцій та місця мита серед інших податків. Відсутність єдиної думки щодо зазначеного, наявність суттєвих прогалин у законодавстві зумовлює формування конкретних пропозицій для вдосконалення сучасного податкового та митного законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Деякі аспекти митних платежів та мита зокрема досліджували Л. Батанова [17], Р. Гаврилюк [18], Д. Гетманцев [6], А. Дрига [10], Н. Злепко [10], І. Капуш [4], І. Карамбович [7], Д. Козлова [5], М. Кучерявенко [8], Я. Литвин [21], І. Лютий [10], О. Муконін [2], Ю. Оніщик [1], М. Петренко [10], В. Прокопенко [5], Н. Хімічева [9], І. Янжул [3] та ін.

Мета статті – дослідити поняття, ознаки й особливості мита як непрямого податку серед інших податкових платежів України, види мита, а також окреслити проблемні аспекти правового регулювання мита, визначити напрями вдосконалення законодавства в цій сфері.

Виклад основного матеріалу. Як зазначає Ю. Оніщик, сучасні уявлення про мито диференціюються на три види: мито є непрямим податком; мито – різновид збору; мито не належить ні до податків, ні до зборів, а має своє особливе місце в податковій системі [1, с. 19].

Справді, у теорії фінансового права немає єдності в поглядах на правову природу мита, що справляється митницею на кордоні. Також у науковій літературі зазначені різні думки вчених щодо ознак та самого визначення поняття мита. Так, існує твердження, що мито – це непрямий податок на міжнародну торгівлю і зовнішні операції, який стягують усі держави світу, що беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності [2, с. 108]. І. Янжул зазначав, що мито є різновидом непрямих податків, що справляється з різноманітних товарів під час їх переміщення або транспортування [3, с. 405]. І. Капуш визначає мито як непрямий податок на зовнішню торгівлю товарами [4, с. 30]. В. Прокопенко та Д. Козлова у своїй науковій статті також зауважують, що мито є податком на зовнішню торгівлю [5, с. 55].

На противагу зазначеним поглядам, Д. Гетманцев вбачає відсутність підстав для віднесення мита до непрямого податку, він вважає, що: «<...> мито, що справляється при перетині митного кордону, попри деяку схожість з непрямим оподаткуванням, є різновидом збору, що відповідає усім його істотним ознакам» [6, с. 77].

Досить цікавою є думка І. Карамбович, який зазначає, що за сучасного стану зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) та за умов нормативно наданих пільг суб'єктам ЗЕД для кінцевого споживача, що ввозить (експортує) для власного споживання, мито матиме всі ознаки прямого податку, для фірми-імпортера ж, що ввозить товари з комерційною метою, мито буде непрямим податком і ввійде до складу ціни товару [7, с. 194].

Відомий учений у сфері фінансово-правової науки М. Кучерявенко визначає мито як вид митного платежу, що стягується з товарів, які переміщуються через митний кордон країни (ввозяться, вивозяться чи слідуєть транзитом) [8, с. 331]. Такої ж позиції дотримується Н. Хімічева, яка розглядає мито як платіж, пов'язаний з отриманням конкретною особою права користування певними благами, що стосуються переміщення товарів через митний кордон [9, с. 189].

Н. Злепко для чіткого відмежування мита від інших митних податків уточняє дефініцію мита «як непрямого податку на зовнішню торгівлю, що справляється з товарів, які перетинають митний кордон країни, згідно із законодавчо встановленими митними тарифами». На позначення решти митних податків учений пропонує нове фінансово-економічне поняття – «субститути мита», яке охоплює внутрішні податки, що справляються з імпортних товарів і виконують функції мита [10, с. 14].

Відповідно до п. 1 ст. 271 Митного кодексу України (далі – МКУ), мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України, який нараховується та сплачується відповідно до Податкового кодексу, Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [11].

На нашу думку, таке визначення поняття мита законодавцем не є досконалим, оскільки не повною мірою розкриває сутність, ознаки й особливості даного податку, саме тому потребує уточнення та внесення змін. Окрім того, вбачаємо за доцільне закріплення поняття «мито» саме в Податковому кодексі України як основному податковому Законі, який у пп. 9.1.7 ст. 9 визначає «мито» як загальнодержавний податок.

Із цією метою пропонуємо доповнити ст. 14 Податкового кодексу України поняттям мита та викласти її в такій редакції: «Мито – загальнодержавний, обов'язковий непрямий податок на товари, що перетинають митний кордон країни, включається до ціни таких товарів (продукції), встановлений цим Кодексом, нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

Відомо, що в Україні застосовуються такі види мита: ввізне мито (встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України) [11, ст. 272]; вивізне мито (запроваджується законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України) [11, ст. 273]; сезонне мито (на окремі товари законом може встановлюватися сезонне мито на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів із дня встановлення сезонного мита) [11, ст. 274].

Законодавством передбачені й особливі види мита, а саме: 1) спеціальне мито, що встановлюється відповідно до Закону України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [12]; 2) антидемпінгове мито, яке встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [13] у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що завдає шкоди або створює загрозу завдання шкоди національному товаровиробнику; 3) компенсаційне мито, яке встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» [14] у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що завдає шкоди або створює загрозу завдання шкоди національному товаровиробнику; 4) додатковий імпорتنний збір, який устанавлюється законом відповідно до ст. XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 р. (далі – ГАТТ-1994) [15] та Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу [16] у разі значного погіршення стану платіжного балансу або істотного скорочення золотовалютних резервів, або досягнення ними мінімального розміру, з метою забезпечення платіжного балансу та збільшення розміру золотовалютних резервів.

Віднесення дослідниками мита до непрямих податків пояснюється тим, що йому властиві всі основні податкові риси: його сплата має обов'язковий характер і забезпечується державним примусом; мито стягується без зустрічної відплати і тільки на підставі норми закону; надходження від мита не можуть призначатися для фінансування конкретних державних видатків; у разі стягнення мита завжди наявний перехід права власності на величину митного стягнення від власника товару, що обкладається митом, до держави [18, с. 71–72].

Окрім того, вважаємо, що миту притаманні такі ознаки непрямих податків, як: включення розміру мита до ціни товару, як наслідок, збільшення вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження (оскільки митом охоплюється споживання); регулюючий вплив на споживача з боку держави (через введення мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата в грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо.

Варто зазначити, що сплата платником мита пов'язана тільки з переміщенням товарів через митний кордон України. Відсутність факту переміщення товарів через митний кордон

України унеможливило стягнення такого обов'язкового платежу до бюджету. Отже, сплата мита зумовлена вступом особи в митно-правові відносини щодо переміщення товарів через митний кордон України.

Під час характеристики мита необхідно розглянути детальніше сам механізм його сплати. Мито сплачується суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо в момент перетину митного кордону України товарами або під час оформлення товарів контролюючими органами. Мито, як і інші непрямі податки, включається до ціни товару, збільшує цим самим його вартість, отже, сплачується коштом кінцевого споживача. Можливий часовий розрив між фактичною сплатою мита та його «поверненням» імпортерам. У такий спосіб відбувається відволікання на певний (часто невизначений) час оборотних коштів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Важливим аспектом аналізу мита також є дослідження його функцій. Л. Батанова й І. Кухарук виділяють такі функції мита: фіскальна функція (наповнення дохідної частини державного бюджету країни); захисна функція (захист інтересів національного товаровиробника від демпінгового імпорту, субсидованого імпорту, а також товарів, масове ввезення яких здатне завдати значної економічної шкоди окремим галузям національного господарства); регулятивна функція (регулювання об'ємів і структури експортно-імпортних операцій країни); стимулююча функція (формує передумови до збільшення експорту вітчизняної продукції на світовий ринок) [17, с. 162].

Деякі вчені зазначають політичну функцію мита як таку, що визначається серед розвинутих країн і використовується з метою впливу на країни, що розвиваються [19, с. 241]. До функцій мита необхідно віднести ще і контрольну функцію. Держава визначає порядок проходження товарів через митний кордон, а саме: щодо ідентифікації товару, підрахунку його кількості та вартості для документального митного оформлення і сплати мита до бюджету. Можемо стверджувати, що миту притаманна й інтегруюча функція, яка реалізується у створенні умов для ефективної інтеграції країни до світового економічного простору, забезпеченні міжнародно-інтеграційного процесу та здійсненні міжнародно-правових заходів розвитку міжнародного митного співробітництва.

Отже, вважаємо, що до функцій сучасного мита як непрямого податку можна віднести такі: фіскальну, захисну, регулюючу, стимулюючу та дестимулюючу, контрольну, інтегруючу. Звичайно, цей перелік не є вичерпним, в умовах реформування податкового та митного законодавства він потребує подальших доповнень та змін.

Як слушно зазначають учені, основні цілі застосування мита такі: реалізація зовнішньоторговельної політики держави; створення сприятливих умов для розвитку національного виробника; встановлення справедливого конкурентного середовища на внутрішньому ринку країни; забезпечення оптимального платіжного балансу; формування раціональної структури експорту й імпорту; сприяння структурній перебудові економіки країни; наповнення дохідної частини державного бюджету; сприяння інтеграції економіки країни до світового економічного простору [19, с. 235].

З метою реалізації зазначених цілей Україною укладена Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (далі – ЄС), яка 1 вересня 2017 р. набула чинності в повному обсязі. Важливим складником даної угоди є положення про створення поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі між Україною та ЄС, яким встановлюється умова, що передбачає скасування Україною та ЄС ввізного мита на більшість товарів, що імпортуються на ринки один одного. Варто зазначити, що Україна вже на шляху до скасування ввізних мит на деякі групи товарів. У ст. 29 р. IV Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачено, що з моменту набрання нею чинності кожна Сторона зменшить або анулює ставки ввізного мита на певні товари походженням з іншої Сторони відповідно до графіків, встановлених у додатку I-A до цієї Угоди [20].

Однак сьогодні в Україні є низка проблем, які впливають на стан тарифного регулювання, що вплинуло на обсяги стягнення мита. До таких проблем, як зазначає Я. Литвин [21, с. 732], можна віднести: наявність значної кількості пільг зі сплати ввізного мита для окремих галузей та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; встановлення специфічних та комбінованих ставок ввізного мита без урахування специфіки поставок товару; відставання митного контролю від сучасних потреб пропускну здатності та світових стандартів контролю товарів; значна деталізація та надмірна диференціація в розмірах ставок ввізного мита на однорідні товари; корупційні діяння в митних органах призводять до зменшення надходжень до державного бюджету; ігнорування галузевими міністерствами та відомствами основних принципів підготовки законодавчих актів із питань тарифного регулювання.

Зазначені недоліки потребують комплексного врегулювання правових проблем адміністрування мита в Україні, що, у свою чергу, можливе через внесення змін до чинного податкового та митного законодавства, адаптацію та гармонізацію вітчизняних норм із нормами ЄС.

Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі:

1. Незважаючи на ступінь вивчення мита вченими, у науковій літературі досі залишаються дискусійними питаннями щодо правової природи, ознак та визначення поняття мита. Так, одні вчені вважають мито непрямим податком (О. Муконін, І. Янжул, І. Капуш, Н. Злепко). Інші ж визначають мито як різновид збору, з виділенням притаманних збору ознак (Д. Гетманцев, В. Форсюк, Н. Бойко). Є й прихильники позиції, що мито не належить ні до податків, ні до зборів, а має особливе місце в податковій системі (зокрема, платежем вважають мито М. Кучерявенко та Н. Хімічева).

2. Законодавче визначення поняття мита не є досконалим, не повною мірою розкриває сутність, ознаки й особливості даного податку, саме тому потребує уточнення та внесення змін. Окрім того, вбачаємо за доцільне закріплення поняття мита саме в Податковому кодексі України як основному податковому Законі, який в пп. 9.1.7 ст. 9 встановлює мито як загальнодержавний податок.

Із цією метою пропонуємо доповнити ст. 14 Податкового кодексу України поняттям мита та викласти в такій редакції: «Мито – загальнодержавний, обов'язковий непрямий податок на товари, що перетинають митний кордон країни, включається до ціни таких товарів (продукції), встановлений цим Кодексом, нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

3. Вважаємо, що миту притаманні такі ознаки непрямих податків, як: включення розміру мита до ціни товару, як наслідок, збільшення вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження (оскільки митом охоплюється споживання); регулюючий вплив на споживача з боку держави (через введення мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата в грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо.

Особливістю мита є необхідність сплати у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України. Відсутність факту переміщення товарів через митний кордон України унеможливує стягнення такого обов'язкового платежу.

4. До функцій сучасного мита як непрямих податку можна віднести такі: фіскальну, захисну, регулюючу, стимулюючу, дестимулюючу, контрольну, інтегруючу. Звичайно, цей перелік не є вичерпним та в умовах реформування податкового та митного законодавства потребує подальших доповнень і змін.

Встановлено, що через реалізацію своїх функцій мито набуває певного фіскального та регулюючого значення. На відміну від інших податків, під час запровадження мита беруть до уваги не фіскальний, а регулюючий потенціал, який полягає в здатності мита впливати через цінові механізми на розвиток зовнішньої торгівлі та вітчизняного виробництва.

Список використаних джерел:

1. Оніщик Ю. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського союзу: фінансово-правовий аспект: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. К., 2014. 44 с.
2. Муконін О. До поняття мита. Митна справа. 2003. № 1. С. 107–109.
3. Янжул И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 600 с.
4. Капуш І. Сутність та правова природа особливих видів мита. Митна справа. 2006. № 5. С. 28–33.
5. Прокопенко В., Козлова Д. Митні платежі в Україні: зміст, особливості. Митна справа. 2013. № 4. С. 50–56.
6. Гетманцев Д. До питання про місце мита в системі оподаткування. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». 2013. № № 6–2. Т. 2. С. 75–77.
7. Карамбович І. Мито як елемент системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. 2008. Вип. 18.8. С. 192–196.
8. Кучерявенко Н. Налоговое право: учебник. К.: Консум, 1997. 432 с.
9. Химичева Н. Налоговое право: учебник. М.: БЕК, 1997. 336 с.
10. Злепко Н. Мито як фіскальний ресурс державного бюджету та інструмент фінансової політики: автореф. дис. ... кандид. економ. наук: 08.04.01. Тернопіль, 2005, 20 с.
11. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. Відомості Верховної Ради України. 2012. № № 44–48 (дата звернення: 01.11.2018).
12. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну: Закон України від 22 грудня 1998 р. № 332–XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-14> (дата звернення: 21.11.2018).
13. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту: Закон України від 22 грудня 1998 р. № 330–XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/330-14> (дата звернення: 21.11.2018).
14. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України від 22 грудня 1998 р. № 331–XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14> (дата звернення: 21.11.2018).
15. Генеральна угода з тарифів і торгівлі 1994 р. від 15 квітня 1994 р. № 981–003. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_003 (дата звернення: 21.11.2018).
16. Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу від 15 квітня 1994 р. № 981–003. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_003 (дата звернення: 21.11.2018).
17. Батанова Л., Кухарук І. Проблемні аспекти застосування мита в Україні. *Lex portus*. 2018. № 2 (10). С. 158–168.
18. Гаврилюк Р. Правова природа податку. Науковий вісник Чернівецького університету: збірник наукових праць. Вип. 100. Серія «Правознавство». Чернівці: Рута, 2000. С. 68–74.
19. Лютий І., Дрига А., Петренко М. Податки на споживання в економіці України: моногр. К.: Знання, 2005. 335 с.
20. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 30 листопада 2015 р. № 984_011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 21.11.2018).
21. Литвин Я. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями вдосконалення. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 11. С. 728–733.