



[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.education-ua.org/tu/articles/465-litsenzuvannya-osvitnoji-diyalnosti-kudi rukhaemosya>.

9. Битяк Ю. Переконання і примус у державному управлінні. Адміністративна відповідальність: конспекти лекцій / Ю. Битяк, В. Зуй, А. Комзюк. – Х.: Укр. юрид. акад., 1994. – 44 с.

10. Бодунов Є. Адміністративно-правовий статус Міністерства освіти і науки України як регулятора вищої освіти // Є. Бодунов // Митна справа. – 2014. – № 3 (93). – Ч. 2. – С. 122-125.

11. Данильчик В. Адміністративно-правове забезпечення навчального процесу у вищому навчальному закладі Державної податкової служби України / В. Данильчик // Підприємство, господарство і право. – 2011. – № 2. – С. 83-85.

12. Завадський М. Проблеми організації та функціонування юридичної освіти в Україні / М. Завадський // Юридичний журнал. – 2008. – № 4. – С. 84-85.

13. Костюк В. Основні напрями вдосконалення адміністративно-правового регулювання системи загальної середньої освіти в Україні / В. Костюк // Митна справа. – 2011. – № 1(73), ч. 2. – С. 362-368.

14. Марфенин М. Чему і як учить в сучасному світі? / М. Марфенин // XV міжнародна конференція «Образование в интересах устойчивого развития» (Москва, 27–28 июля, 2009 г.): тезисы докладов и презентаций XV международной конференции «Образование в интересах устойчивого развития». – Санкт-Петербург, 2009. – С. 9-17.

15. Огаренко В. Державне регулювання діяльності вищих навчальних закладів на ринку освітніх послуг: Монографія. – К.: НАДУ, 2005. – 328 с.

16. Солнцева Х. Правовий статус системи управління освітньою діяльністю в Україні / Х. Солнцева // Форум права. – 2013. – № 3. – С. 609-614.

17. Тамм А., Поступна О. Вища освіта як об'єкт державного управління // Публічне управління: теорія та практика. – 2011. – № 3(7). – С. 183-187.

ОТНОСИТСЯ ЛИ ПОШЛИНА К ПЕРЕЧНЮ НЕПРЯМЫХ НАЛОГОВ?

Лариса БОРЕЦ,

кандидат юридических наук,

доцент кафедры теории и истории государства и права

Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана

Summary

In the article are considered question whether duty belongs to list of indirect taxes in Ukraine? After analyzing characteristics of duties, author concluded that duty cannot be attributed to list of indirect taxes for following reasons: 1) duty as opposed to tax, is paid when certain actions related to movement of goods through customs border of Ukraine; 2) duties – refundable payment is individually associated with a particular person obtaining right to use certain benefits – movement of goods across customs border; 3) payment of duties is non-periodic (not systematic) and depending on facts of crossing of goods across customs border, at same time taxes are characterized by a certain periodicity; 4) the nature of debt – duty is a mandatory payment, but paid only when certain actions performed related to goods movement across customs border of Ukraine. Indirect taxes – taxes are defined norms of Tax Code of Ukraine: value added tax and excise tax.

Key words: indirect taxes, value added tax, excise tax, duty, levy, mandatory payments.

Аннотация

В статье рассматривается вопрос: относится ли пошлина к перечню косвенных налогов в Украине? Проанализировав характеристики пошлины, автором сделан вывод, что пошлина не может быть отнесена к перечню косвенных налогов по следующим причинам: 1) пошлина, в отличие от налогов, уплачивается при наступлении определенных действий, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Украины; 2) пошлина – это индивидуально безвозмездный платеж, связанный с получением конкретным лицом права пользования определенными благами – перемещением товаров через таможенную границу; 3) уплата пошлины носит не периодический (не системный) характер, а в зависимости от фактов пересечения товаров через таможенную границу, в то же время налоги характеризуются определенной периодичностью; 4) характером долга пошлина является обязательным платежом, но уплачивается только при наступлении определенных действий, наступающих при перемещении товаров через таможенную границу Украины. Косвенные налоги – это налоги, которые определены нормами Налогового кодекса Украины: налог на добавленную стоимость и акцизный налог.

Ключевые слова: косвенные налоги, налог на добавленную стоимость, акцизный налог, пошлина, сбор, обязательные платежи.

Постановка проблемы. Эффективность налоговой системы Украины и ее соответствие современным европейским требованиям (оптимизация структуры налоговых поступлений, гармонизация прямого и косвенного налогообложения) является финансовой основой социально-экономического развития государства, а также мощным регулятором общественных пропорций, гарантом социальной защиты граждан и основой экономической безопасности государства.

Падение объемов реального ВВП, которое сегодня происходит в Украине, негативно сказывается на наполнении бюджета. Среди объективных факторов такого снижения следует выделить: сокращение объемов производства и

снижение инвестиционной активности. Кроме того, на уровень снижения экономических процессов в Украине действует фактор вывода финансовых потоков в теневой сектор путем легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем. Поэтому на современном этапе развития экономики государства эффективное осуществление налоговых реформ приобретает первостепенное значение.

Актуальность темы. Вопросы правового регулирования налогообложения в науке финансового права относятся к наиболее актуальным. Различные по содержанию виды налогов, порождающие разные правовые последствия, требуют специфических форм своего правового регулирования. Исследование



особенностей правового механизма косвенных налогов является очень противоречивым. Есть различные научные подходы к характеристике косвенных налогов, их перечня, определения их особенностей и единого критерия отнесения различных видов платежей к косвенным налогам.

Фундаментальные основы теории косвенного налогообложения были заложены в трудах А. Вагнера, А. Лаффера, Д. Рикардо, А. Смита и др. Среди исследований украинских ученых необходимо отметить труды А.Н. Бандурки, Д.А. Бекерской, В.Г. Бех, Л.К. Вороновой, Н.В. Воротиной, Д.А. Гетманцева, П.Т. Геги, Л.М. Доли, С.Т. Кадькаленко, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришвы, О.В. Солдатенко и др.

Цель статьи. Проанализировать дефиниции косвенных налогов, основные особенности косвенного налогообложения, рассмотреть вопрос: относится ли пошлина к перечню косвенных налогов в Украине?

Изложение основного материала исследования. В научной литературе обосновываются различные дефиниции косвенных налогов. В.Г. Бех отмечает, что «косвенными являются налоги, уплачиваемые из стоимости оборота формальными налогоплательщиками за счет средств реальных плательщиков, обуславливают разрыв налоговых обязанностей между ними и учитываются в цене реализации», «на сегодня количество этих налогов весьма ограничено (фактически это налог на добавленную стоимость и акцизный сбор (сегодня это налог), но именно за их счет обеспечивается большая часть поступлений в бюджет. При этом эти налоги являются налогами на потребление» [1, с. 137].

Д.О. Гетьманцев определяет: «Косвенные налоги – это акцизный налог, налог на добавленную стоимость и другие обязательные платежи, взимаемые в соответствии с нормами налогового законодательства, включаются как элемент в цену товара (работ, услуг), предусматривая юридическое разделение номинального и фактического плательщиков, и ограничивая потребление товаров (работ, услуг) путем налогообложения расходов предприятий плательщиков» [2, с. 138].

И.А. Золотко характеризует: «Косвенные налоги – это налоги, объектом

налогообложения которых являются хозяйственные операции – продажа товаров, работ, услуг, импорт, экспорт и др. Их размер для отдельного плательщика прямо не зависит от его доходов. Косвенные налоги выступают надбавкой к цене товаров (услуг) и уплачиваются конечными потребителями этих товаров или услуг [налог на добавленную стоимость (НДС), акцизный налог, пошлина] [3, с. 67].

А.Ю. Буцька: «Косвенные налоги – налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу, уплачиваются покупателями при покупке товаров и получении услуг, а в бюджет вносятся продавцами или реже производителями этих товаров и услуг» [4, с. 68].

С этих научных положений основными критериями отнесения налогов к косвенным является то, что: 1) они устанавливаются, как элемент к цене реализации; 2) при уплате налога осуществляется разрыв между формальным и реальным плательщиком налога.

Анализируя косвенные налоги, М.П. Кучерявенко выделяет их особенности, к которым относит: 1) отделение формального и реального плательщика; 2) косвенные налоги входят как элемент к цене реализации; 3) косвенные налоги дифференцируют составляющие налогового долга (чем больше оборот по реализации, тем больше налоговое обязательство и, соответственно, больше сумма налогов); 4) объектом налогообложения выступает стоимость оборота; 5) законодательное закрепление оснований переложения налога с формального на реального плательщика; 6) сочетание индикативного и фактического способов определения объекта налогообложения и форм взимания [5, с. 22].

Косвенные налоги являются основным источником формирования доходов Государственного бюджета Украины. Именно в этом заключается их фискальное значение в обеспечении финансирования государственных задач и функций. С точки зрения выполнения фискальных функций косвенные налоги эффективнее, чем прямые, поскольку их база налогообложения менее чувствительна к изменениям экономического развития страны. В Украине косвенные налоги составляют значительную часть среди по-

ступлений в Государственный бюджет Украины. Так, поступления НДС (налог на добавленную стоимость с произведенных в Украине товаров, работ и услуг с ввезенных на территорию Украины товаров) в общий фонд Государственного бюджета в 2014 составляли 60,5% от общей суммы поступлений (41,2% в сводном бюджете), поступления акцизного налога – 8,3% от общей суммы поступлений (5,6% в сводном бюджете) [6].

В Украине существуют проблемы по определению исчерпывающего перечня косвенных налогов. Законодательного определения понятия «косвенный налог» не установлено. В Налоговом кодексе Украины классификация налогов и сборов осуществляется по критерию компетенции органа государственной власти, который их устанавливает. И по данному критерию их разделяют: на общегосударственные и местные.

Налоговым кодексом Украины установлено два вида косвенных налогов, входящих в налоговую систему Украины: налог на добавленную стоимость и акцизный налог. В Налоговом кодексе Украины, кроме уже указанных налогов на добавленную стоимость и акцизного, нет прямого указания на то, что есть и другие косвенные налоги [7]. На страницах научной литературы активно высказывается мнение о том, что видом косвенных налогов является пошлина [3].

Так же есть научные позиции [2, с. 137], что по своей правовой природе могут классифицироваться, как косвенные налоги – некоторые разновидности сбора на обязательное государственное пенсионное страхование, объектом налогообложения которых является стоимость переданных ювелирных изделий из золота (кроме обручальных колец), платины и драгоценных камней на клеймение государственным пробирным клеймом в казенные предприятия пробирного контроля; стоимость недвижимого имущества, указанная в договоре купли-продажи такого имущества; стоимость любых услуг сотовой подвижной связи, уплаченная потребителями этих услуг оператору предоставляемых услуг; стоимость легкового автомобиля, порядок начисления и уплаты которых регулируется Законом Украины



«О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» от 26.06.1997 № 400/97-ВР [8].

Для определения – «относится ли пошлина к перечню косвенных налогов в Украине?», проанализируем данный вопрос с позиций соотношения налога, сбора, пошлины и обратимся к материалам исследований Л.К. Воронова [15], М.П. Кучерявенко [5], Н.Ю. Пришвы [13], Д.А. Гетманцева [2; 10], М.П. Вишневецкого [12].

М.П. Кучерявенко акцентирует внимание, что «разграничение налогов, сборов, платежей является не исключительно теоретической проблемой, но и в значительной степени проблемой практики» [5].

В Налоговом кодексе Украины в статье 6 определено понятие налога и сбора. Налогом является обязательный, безусловный платеж в соответствующий бюджет, взимается с плательщиков налога в соответствии с настоящим Кодексом [7]. Сбором (платой, взносом) является обязательный платеж в соответствующий бюджет, который взимается с плательщиков сборов с условием получения ими специальной выгоды, в том числе в результате совершения в пользу таких лиц государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и лицами юридически значимых действий.

М.П. Кучерявенко определяет, что налог представляет собой форму принудительного отчуждения результатов деятельности субъектов, которые реализуют свою налоговую обязанность, и на основании закона (или акта органа местного самоуправления) вносится в бюджет соответствующего уровня (или целевой фонд) и выступает как обязательный, безусловный, нецелевой, бесплатный, безвозвратный денежный платеж. Он акцентирует внимание, что действующая редакция Налогового кодекса Украины закрепляет три принципиальных черты, которые, по мнению законодателя, должны характеризовать исключительно налог. К таким чертам относится его обязательность, безусловность и поступления в соответствующий бюджет [14].

Пошлина отнесена Налоговым кодексом Украины к общегосударственным налогам, в статье 9.2 которого определено, что отношения, связанные

с установлением и взиманием пошлины, регулируются таможенным законодательством. В Таможенном кодексе Украины в статье 271 установлено определение пошлины, как общегосударственного налога, установленного Налоговым кодексом Украины и настоящим Кодексом, который начисляется и уплачивается в соответствии с настоящим Кодексом, законами Украины и международными договорами, согласие на обязательность которых предоставлена Верховной Радой Украины [9].

М.П. Кучерявенко отмечает, что вряд ли есть безусловные основания рассматривать любые пошлины, как разновидность налога, а тем более включать в косвенные налоги пошлину, взимаемую при перемещении товаров через таможенную границу Украины. Автор обращает внимание на то, что следует говорить о комплексном характере налогово-правового и таможенно-правового регулирования в конструкции пошлины, и считает, что «пошлина, которая включается в перечень налогов и сборов (обязательных платежей), имеет, тем не менее, специфическое значение, учитывающее именно внешнеэкономический аспект в регулировании данного платежа. Это и обуславливает выделение его в особую категорию» [5, с. 29].

Также не разделяет мнение ученых, которые квалифицируют пошлину, как косвенный налог, Д.А. Гетманцев. Она акцентирует внимание, что дополнительная цель пошлины, взимаемой при пересечении государственной границы – защита внутреннего рынка и регулирование внешней торговли товарами [2, с. 138; 10].

Н.И. Химичева рассматривает пошлину, в отличие от налогов, которые являются индивидуально безвозмездными платежами, как платеж, связанный с получением конкретным лицом права пользования определенными благами, касающимися перемещения товаров через таможенную границу [11, с. 189].

Необходимо акцентировать внимание, что необходимость уплаты пошлины возникает в связи с перемещением товаров через таможенную границу Украины. Отсутствие факта перемещения товаров через таможенную границу Украины исключает взыскания

такого обязательного платежа. Таким образом, уплата пошлины обусловлена вступлением лица в таможенно-правовые отношения, возникающие по поводу перемещения товаров через таможенную границу Украины.

В.М. Вишневецкий определяет, что «пошлина относится к обязательным платежам и имеет ряд характеристик, которые являются общими и для налога, и для сбора. Вместе с тем пошлина характеризуется такими чертами, которые не присущи другим обязательным платежам, что позволяет выделить его в качестве самостоятельного вида обязательных платежей, занимает промежуточное звено между налогами и сборами» [12, с. 41].

Пошлина как обязательный платеж, наделена всеми признаками последнего, что сближает ее с налогом и сбором. По мнению Н.Ю. Пришвы, пошлина включает: 1) обязательность платежа; 2) законодательная форма установки; 3) твердо фиксированный размер платежа; 4) уплата платежа в сроки, закрепленные в нормативном акте; 5) закрепление в нормативном акте таких элементов, как плательщик и объект платежа; 6) регулярность повторения платежа в доходной части бюджета или иного государственного денежного фонда; 7) это платеж в денежной форме; 8) это безэквивалентный платеж; 9) для плательщика – это безвозвратный платеж; 10) публичный характер платежа [13, с. 48-49].

Проанализировав характеристики пошлины, автором сделан вывод, что она не может быть отнесена к перечню косвенных налогов по следующим причинам: 1) пошлина в отличие от налогов уплачивается при наступлении определенных действий, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Украины; 2) пошлина – это индивидуально безвозмездный платеж, связанный с получением конкретным лицом права пользования определенными благами – перемещением товаров через таможенную границу; 3) оплата пошлины носит не периодический (не системный) характер, а в зависимости от фактов пересечения товаров через таможенную границу, в то же время налоги характеризуются определенной периодичностью; 4) характером долга – пошлина является обязательным платежом, но упла-



чивается только при наступлении определенных действий, наступающих при перемещении товаров через таможенную границу Украины.

Н.Ю. Пришва определяет «сбор, как обязательные платежи, уплачиваемые юридическими и физическими лицами за совершение уполномоченными государством органами, органами местного самоуправления, их должностными лицами действий, имеющих юридическое значение, или за предоставление плательщику специальных прав, выдачу разрешений, лицензий, а также для обеспечения функционирования системы государственного пенсионного страхования, поддержки социальной сферы развития государства [13]. Исходя из главной функции сбора, а именно обеспечение функционирования системы государственного пенсионного страхования, поддержки социальной сферы развития государства, а также других его основных признаков, он отличается от налогов по следующим причинам: 1) налоги – это, прежде всего, безусловные и нецелевые платежи, сборы – это целевые поступления, они необходимы для финансирования функционирования системы государственного пенсионного страхования; 2) налоги, в основном, поступают в бюджеты, тогда как указанные разновидности указанного сбора поступают в Пенсионный и другие фонды; 3) контроль за уплатой пошлин и налогов возлагается на различные государственные органы; 4) сбор в отличие от налогов может быть возвратным; 5) сбор является условным в отличие от налогов и справляется при наступлении определенных действий (уплачиваемые в связи с услугой, предоставленной плательщику государственным учреждением, которое реализует государственно-властные полномочия); 6) налогу присущ общий характер, сбору – разовый характер при уплате за совершение действий, имеющих юридическое значение; 7) сбор характеризуется определенной добровольностью его действий (обязанность возникает при наступлении определенных действий – совершение юридических действий); 8) сборы являются разовыми, налоги характеризуются определенной периодичностью.

Таким образом, в отличие от налогов, сборы и пошлины имеют индивидуаль-

ный характер, им всегда присущи специальные характеристики, характерные для данного платежа. У них есть также и общие черты: они являются обязательными платежами (определенных действий), они являются добровольными платежами, периодичность их уплаты носит не системный характер, они имеют условный характер: взимаются при наступлении определенных действий (пересечение товаров таможенной границы, совершение юридических действий).

Выводы. Анализируя вышеизложенное, можем определить, что пошлина не включается в перечень косвенных налогов. Косвенные налоги – это налоги, которые определены нормами Налогового кодекса Украины: налог на добавленную стоимость и акцизный налог.

Список использованной литературы:

1. Бех Г.В. Прямые и косвенные налоги: содержание и особенности правового регулирования // Пробл. законности: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Харків : Нац. юрид. акад. України. – 2000. – № 44. – С. 137-141.
2. Гетьманцев Д.О. До питання правового регулювання непрямого оподаткування / Д.О. Гетьманцев // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 22. Частина 1. – Том 2. – 2013 – С. 132-138.
3. Золотько І.А. Податкова система : навч. посібник / І.А. Золотько ; Мінво освіти і науки України. КНЕУ К. : КНЕУ, 2005. – 204 с.
4. Буцька О.Ю. Непрямі податки : економічна сутність, види, переваги та недоліки. / О.Ю.Буцька, О.В.Тимошенко, І.А. Продай / Економічна наука // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 8 – С. 67-72.
5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко – Х. : Легас, 2002. – Том IV. : Особенная часть. Косвенные налоги. – 2007. – 536 с.
6. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за 2014 рік. – Сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=407731. – Назва з екрана.

7. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. – № 2755 – VI сайт Верховної Ради України // Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130203/find?text=%C7%E1%EE%F0%EE%EC+%28%EF%EB%E0%F2%EE%FE,+%E2%ED%E5%F1%EA%EE%EC%29>.

8. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування

26.06.1997 № 400/97-ВР – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/400/97-%D0%B2%D1%80>. – Назва з екрана.

9. Митний кодекс України : від 13.03.2012 № 4495-VI – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. – Назва з екрана.

10. Гетьманцев Д.О. До питання про місце мита в системі оподаткування / Д.О. Гетьманцев // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. : Юриспруденція. – 2013. – № 6–2. – том 2. – С. 75-77.

11. Химичева Н.И. Налоговое право: учебник. – М. : БЕК, 1997. – 336 с.

12. Вишновецький В.М. Мито в системі обов'язкових платежів / В.М. Вишновецький. – Юридичний вісник. – 2009. – № 4 (13). – С. 38-41.

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

14. Кучерявенко М.П. Колізійні проблеми Податкового кодексу України / М.П. Кучерявенко // НДІ фінансового права Національного університету ДПС України. – Фінансове право – 2014. – № 2 (28) – С. 9-10.

15. Податкове право України. Кредитно-модульний курс : навч. посібник / за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність. – 2009. – 485 с.