

**ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКУ**

У науці фінансового права не вибухають дискусії, які обов'язкові грошові платежі державі є податками, а які ні. Адже частина коштів юридичних і фізичних осіб вноситься не до бюджету держави, а до інших централізованих фондів. Насамперед зазначимо, що з позиції платника податку, на нашу думку, немає принципової різниці, як називається той або інший обов'язковий платіж державі і куди він потім зараховується. Так чи інакше для нього це все — витрати. На практиці не так суттєво, як іноді це вбачається окремими вченими чи платниками, куди відносяться законодавцем ті чи інші платежі — на собівартість продукції чи прибуток. Як в першому, так і в другому випадку це витрати, що збільшують ціну товарів та послуг і покладаються спочатку на товаровиробника, а потім на споживача.

Скасування чи зменшення тих обов'язкових платежів, що відносяться на собівартість, неминуче приводить за всіх інших рівних умов до збільшення прибутку, а відтак, з одного боку, до розширення фінансових ресурсів платника, а з другого - до можливостей зменшення ціни, бо потреби в прибутку визначаються більш-менш сталими пропорціями розширеного відтворення виробництва. Аналогічні наслідки спричиняє і скасування чи зменшення обов'язкових платежів, які вносяться з прибутку. Тому, на нашу думку, коли платники відносять усі свої обов'язкові платежі державі до податків, це є не стільки нерозумінням ними суті даного фінансового явища, скільки відображенням їх прагматичних інтересів, психологічним сприйняттям ними відторгнення державою частини їх власності.

З позицій держави також, як на нашу думку, немає принципового значення, як називається той чи інший обов'язковий платіж та яка його правова природа. Головне для неї - його повне і своєчасне надходження. Віднесення конкретного обов'язкового платежу до певного централізованого фонду може обмежувати державу тільки у використанні коштів — в одних випадках вони мають цільове призначення, в інших — ні. Тому вважаємо, що питання про виділення частки податків з усієї маси обов'язкових платежів має переважно теоретичне значення і стосується перш за все класифікації платежів юридичних і

фізичних осіб державі. Але, як відомо, немає нічого практичнішого науково обґрунтованої теорії. Головною причиною фактичного провалу податкової політики держави протягом останніх років є невіршеність саме методологічних аспектів проблеми податків.

В нинішніх умовах податки мають тільки грошову форму і стягуються лише тоді, коли існує передбачений законом фактичний склад — певний дохід, прибуток, майно. В теорії фінансового права його найчастіше називають об'єктом оподаткування. При сплаті податку завжди має місце перехід права власності. Там же, де власник в ході руху коштів від платника обов'язкового грошового платежу до держави не змінюється, має місце не оподаткування, а якісно інша форма фінансової діяльності держави. Тому хибним, на нашу думку, є твердження Воротиної Н.В. про те, що платежі державних підприємств державі є “податками не тільки за формою, а й за економічним змістом” [7, с.11].

Також важливою юридичною ознакою податку є його індивідуальна безвідплатність. Це означає, що у зв'язку із сплатою податків конкретним суб'єктом у держави не виникає конкретних зобов'язань щодо нього, виражених у наданні йому адекватних матеріальних цінностей, послуг і т.д. Однак, якщо поставити проблему ширше, необхідно визнати, що все, що стягується з виробника як приватної особи чи юридичної особи, прямо чи опосередковано йде йому на користь як члену суспільства. Тут очевидний діалектичний взаємозв'язок податкової системи та рівня розвитку суспільства в цілому. Так, ще Франческо Нітті на початку ХХ століття писав: “Податок є та частина багатства, яку громадяни примусово віддають державі і місцевим суспільно-правовим органам з метою задоволення колективних потреб. Податок має примусовий характер і призначений для здійснення тих послуг, користь від яких належить всім жителям і за своєю природою неподільна” [14, с. 240]. Тим не менше підставою оподаткування є не майбутнє отримання вигід від держави членами суспільства, а їх платіжні можливості. Цей принцип, на думку Годме П.М., є головним і дороговказуючим у всій загальній теорії оподаткування [8, с.396].

Важливим елементом юридичної характеристики податку є і те, що він в однаковій мірі обов'язковий для всіх відповідних суб'єктів. При стягуванні податків держава застосовує примусовий метод мобілізації коштів. Тому податок має усі якості обов'язкового платежу – регулярність, рівномірність, стійкість надходження в бюджет, можливість у необхідних випадках примусового стягнення. Податок завжди сплачується в бюджет - в загальнодержавний або місцевий, а також може розподілятися між ними. Він не призначений для конкретних витрат. Всі надходження від податків змішуються у бюджеті у вигляді грошових сум і звідси можуть іти на фінансування будь-яких цілей, що становлять загальний інтерес. Тобто, здійснення видатків не підпорядковано надходженню певних видів доходів. Призначення коштів, що надходять у вигляді податків у бюджет, не встановлюється. Наразті, податок стягується у чітко визначені строки і у розмірах, встановлених законом.

На підставі цих виділених юридичних ознак податку і можна дати їй його визначення. При цьому зазначимо, що в літературі вже існує не один десяток визначень податку, від зовсім невдалих до близьких до істинного визначення. На наш погляд, найоптимальнішим з цих визначень податку, яке найбільш повно відображає його суть, властивості та юридичні ознаки, є наступне: “податок - це встановлений законом для досягнення загальнодержавних або місцевого значення цілей обов'язковий індивідуально безвідплатний грошовий платіж, який вноситься юридичними та фізичними особами у державний чи місцевий бюджет (чи розподіляється між ними) при наявності матеріальних передумов (доходу, прибутку чи майна) у чітко визначені строки та у законодавчо передбачених розмірах і не призначений для конкретних витрат” [7, с.14].

Податкам належить провідна роль в обов'язковому методі мобілізації коштів у державні грошові фонди. Функції податків як фінансово-правової категорії впливають з функцій фінансів. Останні, виконують дві основні функції - розподільну і контрольну. Податки безпосередньо пов'язані з розподільною функцією в частині перерозподілу вартості створеного валового національного продукту між державою і юридичними фізичними особами. Одночасно вони виступають методом централізації ВНП у бюджеті на загальносуспільні потреби, виконуючи таким чином фіскальну функцію.

Фіскальна функція є важливою характеристикою сутності податків. Вона визначає їхнє суспільне призначення. З огляду на цю функцію держава повинна отримувати не просто достатньо податків, а, головне - податків надійних. Податкові надходження, щоб відповідати законним інтересам та суспільному призначенню держави, повинні бути постійними, стабільними, справедливо розподілятися в регіональному та соціальному зрізах. Постійність означає, що податки повинні надходити до бюджету не у вигляді разових платежів з невизначеними термінами, а рівномірно протягом бюджетного року в чітко встановлені строки. Оскільки призначення податків полягає у забезпеченні витрат держави, то терміни їх сплати мають бути погоджені термінами фінансування видатків бюджету. Стабільність надходжень визначається достатнім рівнем гарантій того, що передбачені Законом про бюджет на поточний рік доходи будуть отримані у повному обсязі. Справедливість розподілу податків у соціальному і територіальному зрізах необхідна для уникнення соціального напруження в суспільстві і забезпечення достатніми доходами всіх ланок бюджетної системи.

Сплата податків приводить до зменшення доходів платників на величину розміру податку. Причому об'єктивно кожний платник заінтересований сплатити якомога меншу суму, що може досягатись як за рахунок зменшення обсягів об'єкта оподаткування, так і вибору пільгових щодо оподаткування умов діяльності. Таким чином, у сутності кожного податку закладена і регулююча функція. Вона, як і фіскальна функція, характеризує їх суспільне призначення. Суть регулюючої функції полягає у впливі податків на різні сторони діяльності їх платників. Оскільки регулююча функція податків є об'єктивним явищем, то вплив податків на суспільні відносини, причому не лише фінансові, відбувається незалежно від волі держави, яка їх встановлює. Разом з тим держава може свідомо використовувати їх з метою регулювання певних пропорцій у соціально-економічному житті суспільства.

Ще більш рельєфно розкривається правова природа податку у співставленні його з іншими обов'язковими грошовими платежами, спорідненими за економічним змістом з податком, але не тотожними йому. Це, перш за все, плата та відрахування. Плата передбачує певну еквівалентність відносин платника з державою. Це є, наприклад, плата за землю, плата за спеціальне використання природних ресурсів - за воду, за ви-

добування торфу тощо, попенна плата як форма лісового доходу і т.д. Розмір плати прямо чи опосередковано залежить від розміру ресурсів, що використовуються, а надходження плати державі визначається державною власністю на ці ресурси. Якщо держава втратить право власності на них, то вона втратить і ці доходи. Саме тому до роздержавлення державної власності, до її приватизації необхідно підходити особливо ретельно. Є такі форми державної власності, як її власність на землю, надра, воду, ліси, одним словом — на природні ресурси, приватизація яких, на нашу думку, не відповідає корінним інтересам держави, оскільки суб'єкти господарської діяльності можуть вносити державі за їх використання плату. Плата вноситься як за рахунок включення її у собівартість, так і з прибутку. У кожному конкретному випадку це визначається передбаченим законодавцем механізмом її стягнення. Як правило, цільового призначення плата не має і зараховується до бюджету.

Відрахування, на відміну від плати, передбачають цільове призначення платежів. Вони бувають або частковими, тобто встановленим згідно з економічним змістом платежів, або повними, коли витрачання коштів у повному обсязі проводиться тільки за цільовим призначенням. Наприклад, часткове цільове призначення мають відрахування на геологорозвідувальні роботи [4, с.81]. Оскільки вони вносяться лише до загальнодержавного бюджету, то в загальній сумі його доходів це цільове призначення по суті втрачається. При цьому розміри фінансування з бюджету геологорозвідувальних робіт можуть бути як більші, так і менші від надходжень цих відрахувань. Коли фінансування менше за надходження, цільове призначення залишку не зберігається і на наступний рік вже не переходить. І навпаки, коли фактичне фінансування не вкладається в розмір надходжень від даних відрахувань, це не розглядається, як підстава для припинення фінансування відповідних робіт. Прикладом повного цільового призначення можуть бути відрахування і збори у різні позабюджетні цільові фонди, зокрема, відрахування на соціальне страхування: внески до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збори на обов'язкове соціальне страхування; збори на обов'язкове державне пенсійне страхування; внески до Державного інноваційного фонду. Використовувати ці збори та внески не за призначенням не дозволяється, а змінити цільове при-

значення їх можна тільки на законодавчій основі. Відрахування, як правило, відносяться на витрати виробництва і включаються у собівартість продукції чи послуг. Окремі з них можуть перераховуватись з прибутку, наприклад, відрахування та збори на будівництво, ремонт і утримання автомобільних шляхів. Конкретні розміри відрахувань встановлюються на нормативній основі відповідно до джерела сплати чи до певного показника.

Податки ж встановлюються для утримання державних структур і для фінансового забезпечення виконання ними функцій держави - соціальної, економічної, управлінської, оборонної тощо. Вони безпосередньо не містять в собі ні елементів конкретного еквівалентного обміну, як це має місце у випадку з платою, ні конкретного цільового призначення, що має місце у відрахуваннях. Проте якщо розглянути податки з більш загальних методологічних позицій, то ці прикмети плати та відрахувань досить чітко проглядаються і в податках.

Як бачимо, відмінності як в економічній природі, так і в правовому режимі між податками, платою та відрахуваннями існують. І стосуються вони не тільки рівня конкретизації цільового призначення кожного з виду цих обов'язкових платежів, як зазначають окремі автори [16, с.22]. Так, при оподаткуванні обов'язково відбувається перехід права власності від суб'єкта оподаткування до держави, що не обов'язково має місце при платі чи відрахуваннях. Якщо плата і відрахування можуть сплачуватись як державі, так і іншим юридичним, а також фізичним особам, то податки є атрибутом тільки держави. Крім цього, різниця між цими трьома видами обов'язкових платежів полягає і в тому, у який саме централізований фонд коштів держави вони зараховуються - в бюджет чи в цільовий фонд. Якщо виходити із загальноприйнятої нині в Україні термінології, то податки надходять тільки до бюджету, а в цільові фонди — лише плата та відрахування. Разом з тим у доходах бюджету є окремі види плати і відрахувань. Тому виникає питання - чи існує природна потреба в чіткому розмежуванні кожного з цих трьох видів обов'язкових платежів і в разі позитивної відповіді на це питання що ж тоді є чистими податками?

На перше з цих запитань істинною може бути лише позитивна відповідь, оскільки, як уже зазначалось вище, у кожного з цих видів обов'язкових платежів неоднакова економічна природа та правовий режим і неврахування цього факту в практичній діяльності держави веде до

негативних наслідків на всіх рівнях — від загальнодержавного до місцевого, від постановки всієї податкової справи в Україні до вирішення конкретних справ з проблем оподаткування.

На нашу думку, є достатні підстави віднести до податків тільки ті обов'язкові платежі в державні грошові фонди, що вносяться фізичними та юридичними особами, які: а) сплачуються лише на підставі податкового закону; б) перераховуються безпосередньо в бюджет; в) не мають цільового призначення; і) безпосередньо безвідплатні будь-чим з боку держави, д) при їх внесенні обов'язково має місце перехід права власності від платника податку на величину останнього до держави. Всі інші обов'язкові платежі у державні фонди не є податками. Як було показано вище, вони мають дещо іншу економічну природу і тому повинні підпадати під дещо інший в порівнянні з податками, адекватний їх суспільній суті, правовий режим. Причому ті з обов'язкових платежів, які не є податками, але зараховуються до бюджетів, для зручності класифікації всіх обов'язкових платежів державі доцільно було б називати податковими платежами. Подібні пропозиції у фінансово-правовій літературі уже висловлювались [16, с.13]. В протилежному випадку не тільки не уникнути плутанини в поняттях, але й в розробці та реалізації податкового законодавства.

Акцизний збір є також податком, але не прямим, оскільки він включається в ціну товару і сплачується його споживачем. В Україні акцизний збір був введений Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року “Про акцизний збір” [5]. Цей збір має багато спільних рис з податком з обороту, який існував раніше. Об'єктами акцизного збору є в основному товари, що не належать до предметів першої необхідності та рівень рентабельності яких досить високий. Саме такі предмети виступали в минулому об'єктами оподаткування податком з обороту. Ставки акцизного збору, як і ставки податку з обороту, диференційовані за окремими групами товарів. Різниця існує тільки у порядку визначення суми податку, що підлягає сплаті — для податку з обороту вона визначається, як різниця між роздрібною та оптовою ціною, а для акцизного збору - в процентному відношенні до цін реалізації. Спільним для цих податків є також і те, що вони можуть стягуватись лише один раз, як правило, в кінцевій ланці виготовлення чи реалізації товарів (в той час, як податок на додану вартість стягується на кожній стадії виробництва та реалізації товарів), ними оподатковуються лише товари (а

податком на додану вартість оборот з реалізації товарів, робіт, послуг як виробничого, так і невиробничого характеру), об'єктами оподаткування ними є повна вартість товарів (а податком на додану вартість - лише її частина)” [16, с.223].

Особливе місце серед обов'язкових платежів державі займає мито. Його правова природа - одне з найбільш спірних питань у вітчизняній юридичній та економічній науці. Одні дослідники – Болдирев Б.Г., Козирін О.М., Котляревський С.А., Пацурківський П.С., Родіонова В.М. та інші – розглядають мито в якості різновидності непрямих податків [12, с.24; 13, с.84; 15, с.133; 20, с.242; 21, с.78]. Інші – Ровінський Ю.А., Угаров Б.М., Шереньов С.С. відзначають неподаткову природу мита [17, с.207; 18, с.220-221, 228; 22, с.45]. А автори статті “Мито” “Фінансово-правового словника”, виданого в Україні у 1993 році, по суті, обійшли пряму відповідь на це корінне питання” [19, с.64].

Щодо Верховної Ради України, то вона в Законі України “Про систему оподаткування” не зауважила істотних відмінностей в економічній природі та правовому режимі мита і не виділила його з інших обов'язкових платежів та внесків до державних цільових фондів. Зокрема, у статті 2 цього Закону зазначається: “Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому Законами України порядку, становить систему оподаткування” [4, с.77]. З наведеного положення очевидно, що законодавець України вживає як родові поняття податку, збору, інших обов'язкових платежів до бюджетів і внесків до державних цільових фондів, що методологічно невірно. Правда, в Законі України “Про єдиний митний тариф” допущена помилка щодо мита законодавцем виправлена і воно визначається у ньому як “податок на товари і інші предмети, які переміщуються через митний кордон України” [3, с.6].

На нашу думку, мито має податкову природу і є одним з непрямих податків, яким оподатковується транскордонний оборот — ввіз, вивіз та транзит товарів через кордон. Миту властиві всі основні податкові риси: 1) його сплата носить обов'язковий характер і забезпечується державновладним 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 (принцип заборони спеціалізації податку); 4) при стягненні мита завжди має місце

перехід права власності на величину митного стягнення від власника товару, що обкладається митом, до держави. Мито має ряд спільних рис з акцизним збором. Воно, як і акцизний збір, включається до ціни товару і сплачується покупцем. Тому мито, як і акцизний збір, збільшує піну реалізації товару. Спільне також і те, що ставки мита та акцизного збору диференційовані за групами товарів. Відрізняє мито від акцизного збору те, що перелік товарів, з яких воно стягується, є ширшим (це не тільки високорентабельні та монопольні товари, а за окремими винятками всі товари, що переміщуються через митий кордон) та обов'язок його сплати виникає лише у випадку переміщення товарів через митний кордон. Відрізняється також порядок контролю та сплатою цих податків: надходження до бюджету мита контролюють митні органи України - Державний митний комітет України, територіальні митні управління, митниці та інші митні установи України [2, с.379].

Мито — не єдиний податок, що стягується митними органами. В арсеналі методів фінансової діяльності держави ще є так звані прикордонні податки, які за своїм економічним змістом і правовою природою дуже близькі до мита, але не тотожні йому. Найвні відмінності між цими податками і митом відіграють важливу роль в реалізації протекціоністських цілей держави. Запровадження прикордонних податків дозволяє державі обходити договірні зобов'язання по обмеженню мита. В зарубіжному митному та податковому законодавстві, в науковій літературі ці податки частіше всього позначаються терміном “митні податки” [10, с.42]. Очевидно, доцільно було б запозичити його і вітчизняним законодавцю та науковцям. Ця проблема, як свідчать фахівці, поки що залишається однією з найменш вивчених тем податкового права як у постсоціалістичних країнах, так і в далекому зарубіжжі [11, с.21].

Вся сукупність прикордонних податків може бути згрупована у два різновиди їх: а) спеціальні експортно-імпортні податки; б) прикордонні вирівнювальні податки. Спеціальні експортно-імпортні податки мають автономну природу. З їх допомогою уряд, не змінюючи конвенціональних ставок мита, може здійснювати митну політику, спрямовану на захист вітчизняного виробника і внутрішнього ринку. Як правило, спеціальні імпортні податки використовуються як надзвичайні заходи по скороченню імпорту та оздоровленню зовнішньоторгового балансу. Вони виступають у якості своєрідного обхідного

маневру у тих випадках, коли швидке підвищення ставок мита ускладнено чи зовсім неможливе внаслідок взятих державою раніше міжнародно-правових зобов'язань у митній сфері. В практиці зарубіжних держав спеціальні експортно-імпортні податки застосовуються систематично і досить ефективно. Вони є одним з інтегральних показників зрілості фінансової політики держави. Наприклад, у 1971 р. уряд США внаслідок значного дефіциту платіжного і торгового балансу ввів десятипроцентний імпортний податок, що стягувався як додаток до мита. По суті, це було завуальоване підвищення митної ставки. Воно принесло американській казні за час його дії 500 млн. дол. [9, с.161].

Прикордонні вирівнювальні податки, що також стягуються митними органами держави, як основну мету переслідують усунення перепон для поглиблення міжнародного поділу праці та розвитку світової торгівлі, зумовлених наявністю подвійного оподаткування. Справа в тім, що при переміщенні товару через митний кордон він потрапляє на іноземну територію, на якій чинне своє податкове та митне законодавство. Внаслідок цього предмет зовнішньоекономічної угоди може стати об'єктом оподаткування непрямыми податками (ПДВ, акцизами і т.д.) двічі: за місцем виробництва (походження), де він потрапляє під дію податкового законодавства країни експортера, та за місцем споживання (призначення), де він обкладається податками за ставками, що чинні в країні імпортера. Для уникнення подвійного оподаткування зовнішньоторгових поставок використовується метод звільнення (метод виключення), який покладено в основу прикордонною податкового режиму в більшості економічно розвинутих країн. У відповідності з цим методом виключне право оподаткування непрямыми податками належить країні, що імпортує товар. В країні походження (виробництва) товару він звільняється від сплати непрямих податків.

Непрямі податки, що стягуються за цим принципом, і мають назву прикордонних вирівнювальних податків. “Прикордонних” — оскільки ці податки стягуються митними органами при перетині митного кордону і сплачуються особою, що підписала митну декларацію (декларантом). “Вирівнювальних” — тому, що ставка податків, що стягуються при імпорті, не повинна перевищувати ставок оподаткування аналогічних товарів національного виробництва. Інакше кажучи, імпортним товарам таким чином надається в країні імпортера національний режим, що вирі-

внює їх по параметрах оподаткування з вітчизняними аналогами. Прикордонні вирівнювальні податки подібні з митом тим, що їх стягнення здійснюється митними органами в момент перетину митного кордону. Основна ж відмінність між ними полягає в тому, що акцизами і податком на додану вартість обкладаються як предмети митного регулювання, так і товари, що не є об'єктом зовнішньоторгової угоди. Інакше кажучи, кожному прикордонному вирівнювальному податку можна знайти відповідний “внутрішній” податок. Мито можна розглядати як своєрідну плату за право ввозу іноземних товарів, що стягується додатково до чинних внутрішніх непрямих податків. Прикордонний вирівнювальний податок немає жодних сутнісних рис, щоб розглядати його в такій якості.

Чинна в Україні нормативна база з питань прикордонного оподаткування поки що сильно відстає від потреб практики. Ні в Законі України “Про єдиний митний тариф”, ні в “Митному кодексі України” не наводиться перелік обов'язкових платежів, що стягуються митними органами. Очевидно, він носить закритий характер. А ще ймовірно все, що такого узагальненого переліку не має взагалі, що відкриває у такому випадку шлях до зловживань в митних органах держави. Запровадження нових непрямих податків передбачає їх стягнення насамперед з імпортованих товарів, тому що у вітчизняному виробника уже нічого взяти. Однак ці податки знову ж таки не передбачені митним законодавством в якості платежів, що сплачуються при переміщенні через митний кордон України. Тобто, наяву об'єктивна необхідність якісного поліпшення юридико-технічного рівня законів та підзаконних актів, що приймаються в Україні.

Мито та митні (прикордонні) податки необхідно відрізнити від митних зборів — плати за надання митницею послуг, яка має митну форму. У відповідності зі статтями 76 і 77 “Митного кодексу України”, митні збори стягуються за виконання покладених на митницю обов'язків та надання послуг у галузі митної справи [2, с.399]. Тобто, митний збір, на відміну від мита — це плата за здійснення різних заходів, що складають в сукупності процедуру митного оформлення. Образно специфіка правової природи мита і митного збору дуже чітко проглядається на прикладі оподаткування товарів, що перебувають в межах вільної митної зони. За товар, розміщений на території вільної митної зони, мито не сплачується. Що ж стосується митних зборів, то вони

в даному випадку стягуються обов'язково, оскільки митні органи надають експортерам і імпортерам певні послуги по збереженню товарів і т.д. Причому не всі збори, що здійснюються митницею, є митними зборами у повному розумінні цього слова. Наприклад, митні органи можуть виставляти рахунки по різних транспортних, поштових зборах, стягувати плату за здійснення прикордонного контролю за якістю товару і т.д. На нашу думку, митний збір — це плата, що стягується за надання послуг, безпосередньо пов'язаних із здійсненням митного контролю.

Методологічним критерієм для встановлення розміру митних зборів повинна бути власна економічна та юридична природа митних зборів. Оскільки митний збір є, як зазначалось вище, формою плати за надання митних послуг, то і розміри його повинні бути еквівалентні обсягу наданих послуг. Саме на таку необхідність співвіднесення розмірів митних зборів з вартістю надання митних послуг безпосередньо вказується в пункті 1 статті 8 тексту ГАТТ: “Всі збори і платежі будь-якого характеру (крім імпортного та експортного мита і крім податків, про які йде мова в статті 3)... повинні бути обмежені за своїм розміром приблизною вартістю наданих послуг і не повинні бути непрямим покровительством для вітчизняних товарів чи оподаткуванням імпорту або експорту з фіскальною метою” [23, с.400].

Виділяючи особливості правового регулювання стягнення митних зборів, відзначимо, що вони можуть встановлюватись не тільки законами, але й актами органів виконавчої влади, а тому вони відносно часто змінюються і нерідко недостатньо відомі експортерам та імпортерам. Ці особливості проявляються не тільки в процедурі встановлення митного збору, але й порядку його стягнення: мито податковими каналами завжди потрапляє в державний бюджет, а митні збори акумулюються на спеціальних позабюджетних рахунках митних органів. Імперативний характер мита виключає для суб'єктів митно-тарифних правовідносин можливість домовитись з питань розміру ставок, строків сплати мита та з усіх інших його аспектів. Правове регулювання митних відносин, як різновиду податкових відносин, носить односторонній характер. Такий же характер мають і всі інші митні податки. Заключення між державою та підприємцем квазі-договорів, що в останні роки практикується в Україні, не суперечить принципу одностороннього встановлення і примусового стягнення мита та інших митних податків. Подібні угоди не

встановлюють податків. Вони лише передбачають надання митно-тарифних (податкових) пільг з метою здійснення національних економічних планів і програм, які до того ж не носять директивного характеру.

Таким чином, проведений нами аналіз різноманітних видів податків переконує, що під податком слід розуміти обов'язковий, індивідуально безвідплатний платіж, що стягується державою у свою користь з інших юридичних і фізичних осіб у формі відчуження грошових коштів, що належать їм на праві власності, господарського відання чи оперативного управління та переходом їх у власність держави.

### Список літератури

1. **Конституція України.** Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К.: Основи, 1996. – 80 с.
2. **Митний кодекс України / Закони України.** Офіційне видання. Т.2. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С. 377-424.
3. Закон України **“Про єдиний митний тариф” / Закони України.** Офіційне видання. Т.3. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С. 5-13.
4. Закон України **“Про внесення змін до Закону України “Про ситему оподаткування” / Закони України.** Офіційне видання. Т.12. – К.: АТ “Книга”, 1997. – С. 76-84.
5. **Про акцизний збір.** Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - №10. – Ст.76.
6. **Про прибутковий податок з громадян.** Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - №10. – Ст. 77.
7. **Воротіна Н.В.** Теоретичні питання податкового законодавства України. Автореферат дис. ... канд. юрид. наук. – К., 1996. – 24 с.
8. **Годме П.М.** Финансовое право. – М.: Прогресс, 1979. – 429 с.
9. **Дюмулен И.И.** Барьеры на торговых путях. – М.: Прогресс, 1977. – 238 с.
10. **Козлов Е.Ю.** Основы таможенного-тарифного регулирования по праву ЕС / Проблемы современного зарубежного законодательства. Сб. науч. трудов кафедры административного и таможенного права МГИМО. Вып.1. – М., 1994. – С.38-50.
11. **Козырин А.Н.** Косвенные налоги в механизме таможенно-тарифного регулирования // Финансы. – 1994.- №9. – С.20-27.
12. **Козырин А.Н.** Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование). Автореф. дис.... докт. юрид.наук. – М., 1994. – 48с.
13. **Котляревский С.А.** Финансовое право СССР. – Л., 1926. – 292с.
14. **Нитти Ф.** Основные начала финансовой науки. – М., 1904. – 462с.
15. **Пацурківський П.С.** Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. – Чернівці: ЧДУ, 1997. – 244с.
16. **Податкова система України.** Підручник / В.М. Федосов, В.М.Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін.; За ред. В.М.Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.
17. **Угаров Б.М.** У таможенного барьера. – М., 1975. – 314 с.
18. **Финансовое право /** Под ред. проф. Е.А.Ровинского. – М.: Юрид. лит-ра, 1971. – 418 с.
19. **Фінансово-правовий словник /** Укладачі В.В.Безугла, О.Д.Василик, Л.К.Воронова та ін. – К.: Київ. Ун-т, 1993. – 136 с.
20. **Финансы /** Под ред. проф. В.М.Родионовой. – М.: Наука, 1993. – 386 с.
21. **Финансы капиталистических государств /** Под. ред. проф. Б.Г. Болдырева. – М.: Наука, 1989. – 368 с.
22. **Шерснев Е.С.** США: таможенный протекционизм. – М.: Политиздат, 1970. – 186 с.
23. **Шмиттгофф К.М.** Экспорт: право и практика международной торговли. Пер. с англ. – М.: Юрид. лит-ра, 1995. – 589 с.

Стаття надійшла до редколегії 7.09.2000 р.

Gavryliuk R.

## THE LEGAL NATURE OF TAX

### Summary

The legal nature of tax is researched, its difference from other mandatory payments to the state is cleared out in the article with formal- dogmatical and comparative-legal methods.