

12. Про схвалення Концепції розвитку електронної демократії в Україні та плану заходів щодо її реалізації: розпорядження КМУ від 14 лютого 2018 р. № 797-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/797-2017-%D1%80>.

13. Веклич В.О. Іноземний і міжнародний досвід антикорупційної діяльності в контексті публічної політики щодо боротьби з корупцією й запобігання їй в Україні. Альманах міжнародного права. 2017. Вип. 17. С. 3–10.

14. Горник В.Г, Кравченко С.О. Принципи антикорупційної діяльності в публічному управлінні у контексті забезпечення національної безпеки. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія : Державне управління*. 2018. Т. 29 (68). № 4. С. 120–127.

15. Кравченко С.О. Підходи до розуміння антикорупційної політики в публічному управлінні *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія : Державне управління*. 2018. Т. 29 (68). № 2. С. 28–33.

16. Кушнар'єв І.В. Стратегія протидії корупції як складова антикорупційної політики. *Право і безпека*. 2012. № 5 (47). С. 177–181.

**ХАРАЇН І. І.**,  
аспірант кафедри адміністративного  
та митного права  
(*Університет митної справи  
та фінансів*)

УДК 342.951

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736-2019-3-2-18>

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ КАТЕГОРІЇ «ПРЕДМЕТ» У МИТНОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

У статті проаналізовано теоретико-методологічні засади визначення категорії «предмет» у митному праві України. Звернуто увагу на невідповідність визначення поняття «товар», якими оперує митне законодавство України, вимогам принципу правової визначеності, цілям оподаткування та нормам податкового законодавства. Обґрунтовано необхідність повернення в митне законодавство України усталеної у вітчизняній доктрині митного права категорії «предмет» та її змістовних елементів «товари» і «особисті речі», що містились у Митному кодексі України від 12 грудня 1991 р.

**Ключові слова:** *предмети, товари, особисті речі, транспортні засоби особистого користування, валютні цінності, культурні цінності, об'єкт оподаткування, база оподаткування, цілі оподаткування, вартість товару.*

В статье проанализированы теоретико-методологические основы определения категории «предмет» в таможенном праве Украины. Обращено внимание на несоответствие определению понятия «товар», которым оперирует таможенное законодательство Украины, требованиям принципа правовой определенности, целям налогообложения и нормам налогового законодательства. Обоснована необходимость возвращения в таможенное законодательство Украины сложившейся в отечественной доктрине таможенного права категории «предмет» и ее



элементов «товары» и «личные вещи», которые содержались в Таможенном кодексе Украины от 12 декабря 1991 г.

**Ключевые слова:** *предметы, товары, личные вещи, транспортные средства личного пользования, валютные ценности, культурные ценности, объект налогообложения, налогооблагаемая база, цели налогообложения, стоимость товара.*

The article analyzes the theoretical and methodological principles of definition of the category “subject” in the customs law of Ukraine. Attention is drawn to the discrepancy between the definition of the concept of “goods” used by the customs legislation of Ukraine, the requirements of the principle of legal certainty, the objectives of taxation and the norms of tax legislation. The necessity of returning to the customs legislation of Ukraine established in the national doctrine of the customs law of the category “subject” and its content elements of “goods” and “personal belongings” contained in the Customs Code of Ukraine of December 12, 1991 is substantiated.

**Key words:** *objects, goods, personal belongings, personal use vehicles, currency values, cultural values, object of taxation, tax base, taxes, value of goods.*

**Вступ.** Чинний МК України відмовився від усталеної у вітчизняній доктрині митного права категорії «предмет», використавши замість неї поняття «товари». Водночас такий підхід законодавця є помилковим, суперечить цілям оподаткування, а головне – принципу правової визначеності як невід’ємної складової частини принципу верховенства права.

Почати, мабуть, варто з того зауваження, що в 1992 р. відбулося запровадження у вітчизняне правове поле категорії «предмети» та її основних невід’ємних складових понять – «товари», «речі», «особисті речі». Цей підхід до визначення наведених категорій у митному законодавстві та праві проіснував 20 років.

Варто зазначити, що з позиції адміністративного та митного права окремі аспекти, що стосуються нашого дослідження, досліджували Є.В. Додін, Л.М. Дорофєєва, С.Ю. Дьоміна, О.С. Іванченко, Б.А. Кормич, Д.В. Приймаченко, М.Г. Шульга, О.П. Федотов та інші. Проте варто підкреслити, що в науці митного права такий зміст вказаних вище категорій та понять мав непорушний, аксіоматичний характер, про що свідчить відсутність за тривалий час наукових досліджень, які б ставили його під сумнів, це стосується і підручників із митного права та науково-практичних коментарів до МК України від 11.07.2002 р. [1, с. 337].

Але найважливішою (особливо в контексті проблематики, яка тут досліджується) є та обставина, що виникає закономірне питання, з яких причин у чинному МК України законодавець відступив від усталеного в законодавстві та вітчизняній доктрині митного права підходу та використав як категорію термін «товари», охопивши нею «все», що переміщується або може переміщуватись через митний кордон України незалежно від правового режиму та суб’єктів переміщення.

Наведені вище міркування щодо бачення сутності категорії «предмети» та його основних невід’ємних складових понять «товари» та «речі», «особисті речі» дають доволі надійне підґрунтя для висновку, що вказана проблема в повній мірі залишилась поза увагою науковців, тому це дослідження справедливо можна вважати першим, що, з іншого боку, зумовлює його актуальність для науки митного права України.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження теоретико-методологічних засад визначення категорії «предмет» у митному праві України та обґрунтування необхідності повернення в митне законодавство України усталеної у вітчизняній доктрині митного права категорії «предмет» та її змістовних елементів «товари» і «особисті речі», що містились у МК України від 12 грудня 1991 р.

**Результати дослідження.** Розвиток правової системи України за роки її незалежності характеризується активною законотворчістю в ключових галузях законодавства шляхом



кодифікації нормативно-правових актів та впровадження численних раніше не відомих правових інститутів.

Разом із тим ефективність правового регулювання суспільних відносин забезпечується саме сталістю законодавства, його чіткістю та зрозумілістю для пересічного громадянина, тобто передбачуваністю.

Слід зазначити, що вимога передбачуваності закону як в європейській, так і у вітчизняній правовій доктрині є однією і основних змістовних вимог принципу правової визначеності, яка може бути забезпечена лише за умови сталості правових норм, які містять чіткі, недвозначні поняття, розкриті за допомогою правових дефініцій.

Чіткість правових дефініцій, які розкривають зміст понять та категорій, що містяться у нормах митного законодавства, має першорядне значення для правильного визначення об'єктів оподаткування, що переміщуються громадянами та суб'єктами господарювання через митний кордон України, встановлення підстав для притягнення винних осіб до фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності та правильного вирішення судами публічно-правових спорів між громадянами та митними органами і ухвалення справедливих, законних та обґрунтованих судових рішень.

Відповідно до п. 10 ст. 15 МК України від 12 грудня 1991 р., під предметами у цьому Кодексі розуміються будь-які предмети (товари, транспортні засоби, валюта, цінності, речі тощо), що переміщуються через митний кордон України.

Необхідно зауважити, що МК України містив визначення понять «товари» та «речі». Так, «товари» визначались як будь-яка переміщувана через митний кордон України продукція, в тому числі продукція, на яку поширюються права інтелектуальної власності, послуги, роботи, що є об'єктом купівлі-продажу або обміну (п. 11 ст. 15), а під речами розумілись переміщувані через митний кордон України предмети особистого користування, в тому числі транспортні засоби індивідуального користування (п. 13 ст. 15) [2].

З вищевикладених правових дефініцій вбачається, що категорія «предмет» охоплювала своїм змістом як поняття «товари», так і поняття «речі». При цьому товари визначались як те, що за своїм призначенням переміщується виключно з комерційною метою, а речі, навпаки, – тільки для особистого користування.

Аналогічний підхід був збережений і з прийняттям наступної редакції МК України, яка набрала чинності 1 січня 2004 р., та Закону України «Про порядок ввезення (пересилання) в Україну, митного оформлення й оподаткування особистих речей, товарів та транспортних засобів, що ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України» від 13.09.2001 р. № 2681-III [3; 5].

Згідно із пп. 14.1.244 ст. 14 ПК України, товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

З метою оподаткування операцій із переміщення майна та енергії через митний кордон України термін «товари» вживається у значенні, визначеному Митним кодексом України.

Відповідно до ч. 1 ст. 22 ПК України, об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Зауважимо, що ч. 1 ст. 23 ПК України визначено, що базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [6].

Об'єкт та база оподаткування митними платежами під час переміщення товарів через митний кордон України визначаються відповідно до МК, ПК та інших законів України (ч. 1 ст. 294 МК України).



Варто зауважити, що податкове та митне законодавство загалом однаково підходить до розуміння вартості товару як бази оподаткування.

Крім того, з точки зору фіскальної, саме наявність вартості як бази оподаткування визначає за товаром або господарською операцією статус об'єкта оподаткування, адже за її відсутності не можна визначити розмір податкового зобов'язання, а отже, і об'єкт оподаткування.

Відповідно до п. 57 ч. 1 ст. 4 чинного МК України, товари – будь-які рухомі речі, у тому числі ті, на які законом поширено режим нерухомої речі (крім транспортних засобів комерційного призначення), валютні цінності, культурні цінності, а також електроенергія, що переміщується лініями електропередачі.

Принципово важливим у баченні поняття «товар» є системний аналіз норм цивільного, господарського, податкового та митного законодавства, що дає нам підстави для безпеляційного висновку: відсутність вартості як ключової ознаки товару, з одного боку, виключає змогу використати його в господарсько-торгівельній діяльності, тобто з комерційною метою, з іншого – останній не може виступати об'єктом оподаткування, тобто за відсутності вартості товар таким не є.

Звертає на себе увагу той факт, що визначення поняття «товар», яке міститься в законодавчих актах України, залежить від специфіки предмета правового регулювання того чи іншого нормативно-правового акта.

З огляду на предмет регулювання податкового та митного законодавства поняття «товар», що міститься у МК України, має не суперечити нормам ПК України, відповідати цілям оподаткування та, відповідно, забезпечувати єдність застосування правових норм під час справляння податків зборів, інших обов'язкових платежів до державного бюджету, зокрема митних.

Разом із тим наявне в МК України визначення «товару» використовується в нормах митного законодавства абсолютно безсистемно та фактично підміняє використовувану до цього в митному праві категорію «предмет».

Так, наприклад, відповідно до п. 36 ч. 1 ст. 4 МК України, особисті речі – це товари, нові і такі, що були у вжитку, призначені для забезпечення звичайних повсякденних потреб фізичної особи, які відповідають меті перебування зазначеної особи, відповідно, в Україні або за кордоном, переміщуються через митний кордон України в ручній поклажі, супроводжуваному та несупроводжуваному багажі і не призначені для підприємницької діяльності, відчуження або передачі іншим особам.

Згідно з положеннями ч. 1 ст. 369, п. 1 ч. 10 ст. 374 МК України, особисті речі, що переміщуються (пересилаються) громадянами через митний кордон України, не оподатковуються митними платежами [4]. Крім того, за своєю юридичною природою особисті речі не можуть виступати об'єктом оподаткування взагалі, оскільки призначені для особистого вжитку власника такої речі, тобто кінцевого споживача, а тому позбавлені такої властивості, як вартість з огляду на те, що визначення особистих речей по суті як певного різновиду товару, надане у п. 36 ч. 1 ст. 4 МК України, суперечить визначенню товару саме як об'єкта оподаткування, який має відповідні вартісні характеристики.

При цьому, за п. 36 ч. 1 ст. 4 МК України, ми практично маємо визначення, за яким особисті речі – це товари, не призначені для підприємницької діяльності та будь-якого іншого відчуження або передачі іншим особам, що знову ж таки вносить більше протиріч та прямо суперечить економічній та юридичній природі товару як об'єкта оподаткування.

Недивно, що в подальшому норми МК України взагалі не оперують цим визначенням та не містять на нього жодних посилань. При цьому МК України містить ще одне визначення особистих речей, яке використовується в Кодексі саме в цілях оподаткування.

Згідно з п. 1 ч. 10 ст. 374 МК України, під час ввезення (пересилання) на митну територію України громадянами звільнено від оподаткування митними платежами, зокрема, особисті речі, визначені ст. 370 МК України.

Своєю чергою, ст. 370 МК України має назву «Перелік товарів, які можуть бути віднесені до особистих речей громадян». Разом із тим із змісту вказаної правової норми зро-



зуміло, що в ній йдеться не про перелік товарів, які можуть бути зараховані до особистих речей громадян, а про «товари», які вважаються особистими речами громадян.

Крім того, будучи доволі громіздкою, вказана правова норма не надає вичерпного переліку «товарів», які вважаються особистими речами громадян, відсилаючи у п. 24 до інших законів України, які визначають «інші товари, призначені для забезпечення повсякденних потреб громадянина, їх перелік і граничну кількість», тобто в нікуди, оскільки таких законів України немає, про що свідчить системний аналіз законодавства України.

Так само, з огляду на зміст п. п. 57, 60 ч. 1 ст. 4 МК України, абсолютно безпідставним є поширення поняття «товар» на транспортні засоби особистого користування. В цьому контексті з метою порівняння варто додатково згадати визначення особистих речей, яке містив Закон № 2681-III: особисті речі – предмети першої необхідності, призначені, насамперед, для забезпечення життєдіяльності власника-громадянина, є власністю такого громадянина та призначені виключно для власного користування такого громадянина, не є товаром та не призначені для відчуження або передачі іншим особам, відповідають меті та цілям перебування за кордоном [4].

Як можна побачити, визначення особистих речей, яке містилось у митному законодавстві до прийняття чинного МК України, більше відповідало нормам податкового законодавства та цілям оподаткування, а головне, принципу правової визначеності, оскільки чітко вказувало на мету переміщення таких речей через митний кордон України (особисте користування), при цьому одночасно чітко відмежовуючи їх від товарів, які мають абсолютно протилежну мету переміщення через митний кордон.

Проте у процесі аналізу норм митного законодавства ми дійшли висновку, що використаний законодавцем у МК України підхід до визначення особистих речей не відповідає вимогам зрозумілості (доступності) та несуперечливості, а отже, і передбачуваності закону як невід'ємної складової частини принципу правової визначеності, оскільки закріплене визначення не дає однозначного розуміння, головним чином, для пересічних громадян, що є, відповідно до вимог закону, предметами особистого користування.

Варто врахувати, що безпідставним видається також включення до поняття «товар» валютних цінностей. Тобто треба зазначити, що законодавцем взагалі не враховано їхню юридичну природу, а також те, що більшість із них не є об'єктом оподаткування митними платежами, що суперечить цілям оподаткування та ускладнює правильне розуміння поняття «товар» у митному законодавстві.

Відповідно до п. 18 ч. 1 ст. 4 МК України, культурні цінності – це об'єкти матеріальної та духовної культури, що мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення і підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України [4]. Своєю чергою, детальний перелік предметів, які можуть бути зараховані до культурних цінностей, наведений у ст. 1 Закону України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» [7].

Необхідно звернути увагу, що культурні цінності через своє особливе значення для розвитку культури, науки та суспільства загалом виступають особливим об'єктом правової охорони з боку держави. З іншої сторони, об'єктом оподаткування можуть бути лише операції щодо тих культурних цінностей, які переміщуються через митний кордон України в установленому законом порядку, не перебувають у розшуку та не зараховані до переліку, визначеному у ст. 14 Закону України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» [7].

Характерно, що, на відміну від товарів, предмети отримують статус культурних цінностей через значний проміжок часу, набуваючи при цьому відповідне художнє, історичне, етнографічне та наукове значення і після проведення відповідних експертних досліджень. При цьому основною метою правового регулювання операцій із культурними цінностями є їх збереження та охорона як національної культурної спадщини України, у зв'язку із чим далеко не всі культурні цінності, при тому, що вони завжди мають вартість, можуть бути предметом цивільно-правових та господарських договорів та відчувуватись із метою отри-



мання прибутку, тобто виступати товаром. Таким чином, поняття «культурні цінності» є ширшим за поняття «товар» із точки зору функціонального призначення, оскільки включає в себе як предмети, що не можуть відчужуватись із метою отримання прибутку, так і навпаки, з огляду на те, що поняттям «товар» можуть охоплюватись не культурні цінності загалом, а лише ті, що виступають об'єктами оподаткування митними платежами.

На думку автора, наведене уточнення має принципове значення та потребує відповідного нормативного закріплення, що сприятиме більшій зрозумілості відповідних норм митного законодавства для громадян та суб'єктів господарювання.

**Висновки.** Проведене дослідження свідчить про те, що визначення поняття «товар», яким оперує МК України всупереч застереженню, що міститься в ч. 2 пп. 14.1.244 ст. 14 ПК України («В цілях оподаткування операцій із переміщення майна та енергії через митний кордон України термін «товари» вживається у значенні, визначеному МК України»), не відповідає цілям оподаткування, оскільки практично в ньому йдеться про предмети, що переміщуються через митний кордон України, як із комерційною метою, так і в інших цілях, не пов'язаних із здійсненням підприємницької діяльності. При цьому поняття «товар» як таке нині в МК України практично відсутнє.

Варто звернути також увагу на розрізнення, що наявні в МК України, дефініції понять «товари», «особисті речі» суперечать вимогам принципу правової визначеності, положенням ПК України та інших законів України, у зв'язку із чим відповідні норми митного законодавства потребують змін та повернення в митне законодавство категорії «предмети» в сенсі, який воно мало до прийняття чинного МК України. Тому доцільно зазначити, що необхідним є повернення до понять «товари», особисті речі», що містились у МК України від 12 грудня 1991 р., оскільки вони повністю узгоджуються з нормами ПК України і дають чітке, недвозначне розуміння відповідних понять, не мають жодних суперечностей, а отже, повністю узгоджуються з вимогами принципу правової визначеності. На підставі викладеного можна дійти висновку, що є нагальна потреба заповнити прогалини в наукових розвідках стосовно поняття «товари», «особисті речі» на сучасному етапі розвитку митного права України.

#### Список використаних джерел:

1. Коментар до Митного кодексу України / За ред. П.В. Пашка, М.М. Каленського. Київ : Юстиніан, 2004. 736 с. (серія «Митна справа в Україні»).
2. Митний кодекс України : Закон України від 12.12.1991 р. № 1970-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1970-12>.
3. Митний кодекс України : Закон України від 11.07.2002 р. № 92-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/92-15>.
4. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
5. Про порядок ввезення (пересилання) в Україну, митного оформлення й оподаткування особистих речей, товарів та транспортних засобів, що ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України : Закон України від 13.09.2001 р. № 2681-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2681-14>.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей : Закон України від 21.09.1999 р. № 1068-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1068-14>.

