

УДК 3461.6

**МИТНА ВАРТІСТЬ В МЕХАНІЗМІ ТАРИФНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗЕД**  
**CUSTOMS VALUE IN THE MECHANISM OF THE TARIFF REGULATION**  
**OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY**

**Поєдинок В.В.,**  
*доктор юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри господарського права юридичного факультету  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

У статті розглядаються теоретичні питання визначення митної вартості товару. Здійснено аналіз положень угод СОТ та Митного кодексу України з питань визначення митної вартості. Визначаються тенденції судової практики у відповідних спорах.

**Ключові слова:** тарифне регулювання, митна вартість, контрактна вартість, резервний метод, коригування митної вартості.

В статье рассматриваются теоретические вопросы определения таможенной стоимости товара. Осуществлен анализ положений соглашений ВТО и Таможенного кодекса Украины по вопросам определения таможенной стоимости. Определяются тенденции судебной практики в соответствующих спорах.

**Ключевые слова:** тарифное регулирование, таможенная стоимость, контрактная стоимость, резервный метод, корректирование таможенной стоимости.

The article discusses the theoretical issues of the definition of customs value. The analysis of the WTO agreements and the Customs code of Ukraine regulations concerning customs valuation are performed. The tendencies of case law in appropriate disputes are defined.

**Key words:** tariff regulation, customs value, contract value, reserve method, correction of customs value.

**Постановка проблеми.** Однією з найважливіших категорій не тільки в системі тарифного регулювання, але й у системі митного контролю та митного оформлення є поняття митної вартості. Функціональне призначення митної вартості товарів – це підгрунття, на якому розраховується більшість платежів, що здійснюються на митниці: мито, акцизний податок та податок на додану вартість [1, с. 270]. У зв'язку з цим для імпортерів процедури визначення митної вартості становлять проблему, яка може бути настільки ж суттєвою, як і ставка мита, яка підлягає стягненню.

**Стан дослідження.** Визначення митної вартості традиційно розглядається в економічній літературі [1; 2; 3], а також у літературі з митного права. Все більше визнання одержує точка зору, відповідно до якої митне право є самостійною комплексною галуззю права. Цієї думки дотримуються такі дослідники проблем митного права, як С.В. Додін, Ф.Л. Жорін, С.В. Ківалов, В.Я. Настюк, Р.Б. Шишка, М.Г. Шульга та ін. [4]. При цьому до груп суспільних відносин, які охоплює предмет регулювання митного права, належать, зокрема, відносини в сфері митно-тарифного регулювання. Зазначені відносини цілком правомірно розглядати як господарсько-правові, оскільки тарифне регулювання належить до економічних методів державного регулювання господарської діяльності. З господарсько-правової точки зору митна вартість як елемент тарифного господарювання виступає інструментом впливу на економічні інтереси суб'єктів ЗЕД, який може набувати характеру як стимулу, так бар'єра щодо здійснення зовнішньоекономічних операцій (при цьому фіскальний аспект митної вартості відходить на другий план).

Завданнями цієї статті є: з'ясування сутності і проблематики регулювання митної вартості в угодах СОТ та у законодавстві України, визначення тенденцій судової практики у спорах, пов'язаних з встановленням митної вартості товарів.

**Виклад основного матеріалу.** Визначення митної вартості стає проблемою, коли ввізне мито нараховується на адвалорній основі. Адвалорна ставка мита являє собою відсоток від митної вартості товарів, які обкладаються митом. Ставки мита можуть визначатися також на «специфічній» основі – у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів. Або ж ставка мита може бути комбінацією адвалорної та специфічної ставки («комбінована» ставка). Тим не менше, адвалорні ставки найбільш поширені. У середньому члени СОТ застосовують їх до більш як 97 відсотків позицій їхніх тарифних розкладів [5, с. 1]. Стосовно конкретного імпортованого товару розмір адвалорного мита визначається множенням ставки (наприклад, 17%) на митну вартість товару. Таким чином, спосіб визначення митної вартості так само важливий для імпортера, як і ставка мита, визначена у тарифному розкладі для відповідного товару, оскільки як базис – митна вартість, так і ставка разом визначають суму мита, що підлягає сплаті.

Основою регулювання питань митної вартості в рамках СОТ є ст. VII ГАТТ [6], відповідно до якої

сторони повинні визнавати чинність загальних принципів оцінки, а саме: митна вартість повинна базуватися на «дійсній вартості» імпортованого товару, тобто, ціні їх продажу при звичайному ході торгівлі за умов повної конкуренції; якщо «дійсна вартість» не може бути визначена, митні органи повинні використовувати її найближчий еквівалент, який можливо визначити; митна вартість не повинна базуватися на вартості товару національного походження чи на довільній або фіктивній вартості; митна вартість не повинна включати суми будь-якого внутрішнього податку країни походження чи експорту, від якого імпортований товар був звільнений або який був чи буде відшкодований; курс конвертації валют повинен реально відображати поточну вартість кожної валюти при комерційних трансакціях; у разі коли ціна імпортованого товару визначається залежно від придбаної кількості, митна вартість повинна базуватися на цінах для порівнянних кількостей або, доки це не ставить у невідгідне становище імпортера, цінах, що стосуються більших кількостей у торгівлі між країною експорту та країною імпорту; держави повинні оприлюднювати власні методи оцінки; держави повинні звітувати про кроки, здійснені щодо імплементації статті VII та переглядати застосування власних методів оцінки на запит інших сторін ГАТТ.

Ця стаття не вимагає застосування конкретного методу оцінки товарів для митних цілей, дозволяючи країнам розвивати власні системи оцінки на основі зазначених принципів. До 1979 р. мало місце велике різноманіття та непослідовність практики митної оцінки у різних країнах. Системи митної оцінки загалом наслідували один з двох концептуально відмінних підходів: заснований на «номінальній» концепції вартості та заснований на «позитивній» концепції.

«Номінальна» концепція, репрезентована Конвенцією про оцінку товарів для митних цілей 1950 р., є загальновідомою під назвою Брюссельське визначення вартості (БВВ). БВВ була розроблена експертами Європейського митного союзу та передана для адміністрування Раді з митного співробітництва (наразі – Всесвітня митна організація). На піку своєї популярності БВВ використовувалася близько 100 країнами, включаючи більшість країн Західної Європи, Японію та низку країн, що розвиваються. Відповідно до БВВ товари оцінюються на основі їхньої «нормальної» ціни, ціни, яка могла б бути отримана за ці товари при продажу на відкритому ринку між покупцем і продавцем, що не залежать один від одного. Посадові особи митних органів беруть до уваги ціну, фактично сплачену покупцем за договором, однак вільні відхилити її на користь уявної ціни «відкритого ринку» на подібні товари.

«Позитивна» система оцінки використовувалася США та Австралією. Відповідно до цієї системи митна вартість за загальним правилом базується на дійсній ціні, сплаченій за товари, на противагу абстрактній або номінальній ціні, яка могла б бути сплачена за умов досконалої конкуренції. Зазвичай ця система передбачає використання другорядних

методів оцінки в певному порядку у випадках, коли дійсна ціна за договором не може бути встановлена або використана (наприклад, коли товари імпортується за лізинговим договором, відтак продажна ціна не існує).

Застосування обох систем, у свою чергу, відзначалося значним різноманіттям. БВВ піддавалася різним інтерпретаціям у різних країнах. Позитивні системи так само не були одноманітними: наприклад, у США первинний метод оцінки базувався на експортній вартості (ціні товарів на момент експорту до США), тимчасом як Австралія використовувала ціну, сплачену імпортером або ціну, за якою ці товари продавалися на ринку країни експорту, залежно від того, яка з цих цін була вищою. Більше того, деякі з застосовуваних другорядних методів у кращому випадку були складними, у гіршому – явно протекціоністськими [5, с. 6-7].

Найперша спроба створення гармонізованої системи митної оцінки в рамках ГАТТ відбулася у 1951 р., коли Міжнародна торгова палата запропонувала сторонам ГАТТ розробити стандартні всесвітні правила оцінки. Ця пропозиція МТП була реакцією на БВВ, щойно укладену та відкритую для підписання. МТП як представник бізнесу виступила проти БВВ, оскільки остання базувалася на використанні «нормальної» вартості, визначеної митними органами. МТП віддавала перевагу простішому практичному методу, згідно з яким митний орган мав визначати договірну ціну товарів, заявлену суб'єктом торгівлі, за відсутності підстав підозрювати шахрайство [7]. Ця пропозиція МТП була відкинута як передчасна. Але вона мала позитивний вплив, надихнувши сторони ГАТТ на отримання детальної інформації стосовно методів визначення митної вартості різними країнами та відповідності цих методів Статті VII ГАТТ.

Під час Кеннеді-раунду багатосторонніх торговельних переговорів в рамках ГАТТ (1964-1967 рр.) до предмету переговорів вперше були включені нетарифні бар'єри. Одним з таких нетарифних бар'єрів була названа «митна оцінка, що передбачає використання вибіркового або надмірного значень» [8]. За наслідками Кеннеді-раунду робочі групи, засновані Комітетом ГАТТ з торгівлі промисловими товарами, приступили до «вивчення ... можливостей конкретних дій ... як щодо зниження або усунення таких бар'єрів, так і щодо розробки можливих правил поведінки» [9]. Результатом цієї роботи стали проекти «принципів» та «пояснювальних приміток», спрямовані на зближення існуючих систем митної оцінки, які були поширені серед сторін ГАТТ у 1971 р. та виступили відправною точкою в рамках наступного, Токіо-раунду.

Протягом Токіо-раунду (1973-1979 рр.) країни-сторони ГАТТ дійшли згоди щодо створення загальної системи митної оцінки. Остаточним результатом зазначених домовленостей став Кодекс з оцінки ГАТТ, майже ідентичний сьогоднішній Угоді про митну оцінку СОТ. Як і інші «кодекси», прийняті під час Токіо-раунду, Кодекс з оцінки ставав

обов'язковим для сторін ГАТТ лише за їхнім бажанням. Коли усі розвинені країни підписали Кодекс з оцінки, переважна більшість країн, що розвиваються, вирішила цього не робити. Загальною підставою для занепокоєння стало покладення на митний орган надто великого тягаря доказування хибності задекларованої ціни перед тим, як він міг її відкинути, особливо у випадках погоджених дій імпортерів та їхніх постачальників. Ця проблема була особливо гострою для країн, що розвиваються, оскільки останні не мали доступу до порівняльної цінової інформації, автоматизованих процесів та баз даних, а також технічних навичок, необхідних для виявлення неправдивих декларацій [5, с. 19].

На момент початку Уругвайського раунду (1986 р.) Кодекс з оцінки був підписаний менше ніж третинною сторін ГАТТ. Подальші переговори з митної оцінки значною мірою стосувалися врахування інтересів країн, що розвиваються, зокрема, стосовно надання митним органам більшої гнучкості у неприйнятті підозрілих задекларованих цін. **Угода про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів та торгівлі 1994 р. (Угода про митну оцінку)** [10], вкладена як додаток до Марракеської угоди про створення Світової організації торгівлі, була формально погоджена 15 квітня 1994 р. 123 країнами-учасницями відповідних переговорів. Вона набрала чинності 1 січня 1995 р. і є зобов'язуючою для усіх країн-членів СОТ.

Угода про митну оцінку базується на «позитивному», на протизагальному «нормативному», економічному принципі: правильною митною вартістю є та вартість товару, яка є, а не та, яка повинна бути. Первинною основою для митної вартості за ст. 1 цієї Угоди є «контрактна вартість», тобто, ціна, що реально сплачена, або підлягає сплаті за товар у разі його продажу до країни імпортера (за виконання певних умов).

Якщо митна вартість не може бути визначена згідно з положеннями Статті 1, як правило, повинна відбутися процедура консультацій між митним органом та імпортером з тією метою, щоб визначити основу вартості згідно з положеннями Статті 2 або 3 (вартість ідентичних або подібних імпортованих товарів). Процедура консультацій між обома сторонами дозволить обмінятися інформацією за умови дотримання вимог комерційної конфіденційності, з метою визначення належної основи визначення вартості для митних цілей.

У Статтях 5 і 6 передбачено дві підстави для визначення митної вартості, якщо вона не може бути визначена на основі контрактної вартості імпорту товарів або вартості ідентичних чи подібних імпортованих товарів. Згідно з параграфом 1 Статті 5 митна вартість визначається на основі ціни, за якою товари продаються в якості імпортованих непов'язаному покупцеві в країні ввезення. Імпортер також має право на оцінку товарів, які надалі обробляються після імпорту, згідно з положеннями Статті 5, якщо імпортер того вимагає. Відповідно до Статті 6 митна вартість визначається на основі обчисленої вартості. Обидва ці методи створюють певні труднощі, і через це ім-

портеру надається право вибрати порядок застосування обох методів.

В Статті 7 зазначається, як визначати митну вартість у випадках, коли вона не може бути визначена відповідно до положень будь-якої з попередніх статей. У такому разі митна вартість визначається з використанням розумних засобів, сумісних із принципами та загальними положеннями цієї Угоди і Статті VII ГАТТ 1994 та на основі даних, наявних у країні імпорту.

Головна ідея регулювання питання митної вартості в рамках СОТ, таким чином, наступна: якщо продаж є результатом вільної згоди, то ціна, яку покупець сплачує продавцеві, повинна вважатися такою, що найкраще репрезентує реальну, ринкову вартість товару. Іншими словами, саме продавець і покупець, кожен з яких діє у власному інтересі з метою максимізації прибутку, визначають митну вартість імпортованих товарів.

Огляд історії регулювання зазначеного питання в рамках ГАТТ/СОТ дозволяє з належною повнотою зрозуміти сутність і проблематику відповідного регулювання у глобальному вимірі та в законодавстві України. Відповідно до ст. 49 Митного кодексу України [11], митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари. Це визначення принципово відрізняється від того, що містилося у ст. 259 Митного кодексу України 2002 р. («заявлена декларантом або визначена митним органом вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України») і прямо закріплювало можливість визначати митну вартість товарів на розсуд митного органу, що становило суттєву загрозу інтересам суб'єкта ЗЕД.

Урегулювання питань визначення митної вартості у чинному МК України має непросту історію. Редакція цього кодексу, прийнята 13 березня 2012 р., у п. 2 ст. 52 встановлювала, що «декларант або уповноважена ним особа, які заявляють митну вартість товару, зобов'язані: 1) заявляти митну вартість, визначену ними самостійно, у тому числі за результатами консультацій з митним органом, або скориговану за результатами контролю, проведеного митним органом» (курсив наш). Тобто узаконювалося право митного органу нав'язувати митну вартість декларанту. Парадокс ситуації полягав у тому, що саме ця норма спричинила вето Президента України на редакцію МК України від 3 листопада 2011 р. Зокрема, Президент України зазначив: «Згідно із загальними принципами Угоди про застосування Статті VII ГАТТ та рішенням технічного комітету по митній оцінці Світової організації торгівлі № 6.1 «Випадки, у яких митні адміністрації мають право сумніватись в заявленій митній вартості» необхідно передбачити вичерпний перелік підстав, за наявності яких митне оформлення товарів не може бути проведене за вартістю, визначеною декларантом. У разі неможливості визначення митної вартості за ціною угоди (перший метод оцінювання) необхідно проводити

консультації з митним органом, що прямо передбачено Угодою про застосування Статті VII ГАТТ». Глава держави пропонував пункт 1 частини другої статті 52 викласти в такій редакції: «(1) заявляти митну вартість, визначену або скориговану ними самостійно (курсив наш) за результатами консультацій з митним органом» [12]. Зазначена пропозиція не була врахована законодавчим органом, однак Президент України підписав повторно прийнятий МК.

7 червня 2012 р. був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм», у якому розглядуване питання, нарешті, знайшло позитивне вирішення. Наразі пункт 1 частини другої статті 52 викладений у тій самій редакції, яка раніше пропонувалася Президентом України. Зміни торкнулися і ряду інших положень МК з питань визначення митної вартості, зокрема, щодо можливості митного органу вимагати від декларанта подання додаткових документів для обґрунтування митної вартості (абз. 1 ч. 3 ст. 53 МК), коригування митної вартості, тобто, процедури, яка застосовується, коли заявлену декларантом митну вартість не може бути визнано (ст. 55). Таким чином, можна констатувати, що на сьогоднішній день права основа визначення митної вартості в Україні нарешті приведена у відповідність до стандартів СОТ.

Відповідають вимогам СОТ і закріплені в МК України методи визначення митної вартості. Так, відповідно до ст. 57 МК визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами: 1) основний – за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції); 2) другорядні: а) за ціною договору щодо ідентичних товарів; б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; в) на основі віднімання вартості; г) на основі додавання вартості (обчислена вартість); г) резервний.

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції). Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу. Застосуванню другорядних методів передують процедура консультацій між органом доходів і зборів та декларантом з метою визначення основи вартості.

Слід зазначити, що зазначений перелік методів визначення митної вартості на сьогодні можна вважати традиційним. Як випливає з викладеного вище, для забезпечення прав та законних інтересів суб'єктів ЗЕД в процесі визначення митної вартості недостатньо лише законодавчого закріплення ієрархії методів її визначення; принципово важливими є нюанси формулювання законодавчих положень, що визначають процедуру застосування цих методів. При цьому відповідні положення не можуть бути «скопійовані» законодавцем з Угоди про застосування Статті VII ГАТТ, оскільки остання невелика за обсягом і містить загальні приписи швидше програмно-орієнтованого характеру.



Одне з найважливіших правил Угоди про застосування Статті VII ГАТТ встановлює, що законодавство кожного Члена СОТ має передбачати право апеляції до органу судової влади без накладення штрафу (ч. 2 ст. 11). МК України також встановлює можливість оскарження суб'єктами ЗЕД до суду рішень митних органів з питань визначення митної вартості. Правову позицію з цих питань було викладено, зокрема, в постановках Верховного Суду України від 29 травня 2012 р. та 11 вересня 2012 р., де, поміж іншого, було зазначено: «за умови не наведення митним органом доказів того, що документи, подані декларантом для митного оформлення товару є недостатніми чи такими, що у своїй сукупності викликають сумнів у достовірності наданої інформації, а витребування цим органом переліку документів ... без зазначення обставин, які ці документи повинні підтвердити, суд дійшов правильного висновку про протиправність рішення цього органу щодо застосування шостого (резервного) методу визначення митної вартості» [13]; «ненадання декларантом запитуваних митним органом документів, за відсутності обґрунтування неможливості визначення митної вартості товару за першим методом, не є достатнім для висновку про наявність підстав для застосування митним органом іншого методу визначення митної вартості» [14].

Аналіз судової практики вказує на те, що в переважній більшості випадків суди стають на бік суб'єктів ЗЕД, що свідчить про наявність зловживань з боку митних органів. Так, у листі від 7 травня 2014 р. Міндоходів України зазначає, що «простежується негативна тенденція зростання кількості випадків винесення судових рішень не на користь держави. Наприклад, лише протягом перших двох місяців поточного року задоволено позовні вимоги

суб'єктів ЗЕД про скасування рішень про коригування митної вартості у 225 справах (61% від загальної кількості розглянутих справ цієї категорії)» [15].

Характерною є також дуже значна увага судів до «букви» Митного кодексу, надзвичайно детально цитування його положень. На нашу думку, це пов'язано з тим, що в процесі судового розгляду суд не має можливості робити власні висновки щодо того, скільки насправді коштує той чи інший товар, отже, чи є заявлена митна вартість правильною об'єктивно. Натомість суд встановлює, чи відповідали дії сторін у спорі процедурам, встановленим МК України, що ще раз підкреслює значну відповідальність законодавця щодо детальної та концептуальної правильної регламентації таких процедур.

**Висновки.** Основною причиною винесення судами рішень не на користь митних органів є відсутність допустимих доказів щодо неможливості застосування першого методу визначення митної вартості товарів. Законом чітко встановлено умову, за наявності якої у митного органу виникає право на витребування додаткових документів та відмову у митному оформленні за заявленою декларантом митною вартістю. Такою імперативною умовою є наявність обґрунтованих сумнівів у правильності зазначеної декларантом митної вартості товарів. Встановивши відсутність достатніх відомостей, що підтверджують задекларовану митну вартість, митний орган повинен вказати, які саме складові митної вартості товарів є непідтвердженими, чому з поданих документів неможливо встановити дані складові та які документи необхідні для підтвердження того чи іншого показника. Ненаведення митницею відповідних даних свідчить про протиправність рішення щодо застосування іншого, аніж основний метод визначення митної вартості.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Гребельник О.П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності / О.П. Гребельник. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 696 с.
2. Карамбович І.М. Митна система та її роль в регулюванні зовнішньої торгівлі України / І.М. Карамбович. – Дніпропетровськ, 2009. – 281 с.
3. Рум'янцев А.П. Зовнішньоекономічна діяльність : навч. посібник / А.П. Рум'янцев, Н.С. Рум'янцева. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 2006 с.
4. Комзюк В.Т. Місце митного права у правовій системі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnyk.univd.edu.ua/...9538>.
5. A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement [Electronic resource]. – Mode of access : [http://www.wto.org/.../handbook\\_cusval\\_e.pdf](http://www.wto.org/.../handbook_cusval_e.pdf).
6. Генеральна угода з тарифів і торгівлі (ГАТТ 1947) від 30 жовтня 1947 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 84. – Ст. 2989.
7. GATT Executive Secretary, Resolutions Submitted by the International Chamber of Commerce on Valuation, Nationality of Goods and Formalities Connected with Quantitative Restrictions, GATT/CP/123 (August 29, 1952).
8. GATT Sub-Committee on Non-Tariff Barriers, Non-Tariff Measures to be Brought within the Scope of the Negotiations, TN.64/NTB/8 (November 15, 1963).
9. GATT Committee on Trade in Industrial Products, Report to the Council, L/3298 (December 22, 1969).
10. Угода про застосування Статті VI Генеральної угоди з тарифів та торгівлі 1994 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 84. – Ст. 2989.
11. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 44–45, № 46–47. – Ст. 552.
12. Пропозиції Президента до Митного кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.w1.c1.rada.gov.ua/.../webproc34?id=&pf3511=40331>.
13. Постанова Верховного Суду України від 29.05.2012 р. № 21-91a12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/.../21-91a12.doc>.
14. Постанова Верховного Суду України від 11.09.2012 р. № 21-245a12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/.../21-245a12.doc>.
15. Щодо судових спорів стосовно визначення (коригування) митної вартості товарів: лист Міністерства доходів і зборів України від 07.05.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tax.38044.org/.../14038>.