

УДК 351.713:342.951

**О. В. Комаров**, кандидат наук  
з державного управління, заступник керівника  
Департаменту з митних технологій  
ПАТ КБ “ПРИВАТБАНК”

### **МЕХАНІЗМИ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ТА ДОКАЗУВАННЯ У СПРАВАХ ПРО КОРИГУВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ**

*Обґрунтовано теоретичні, методичні та прикладні положення щодо вдосконалення механізмів адміністрування митної вартості товарів, оскарження рішень та доказування у справах про коригування митної вартості товарів.*

*Ключові слова: митна вартість; адміністрування митної вартості; коригування митної вартості; зовнішньоекономічна діяльність; міжнародна торгівля; митний контроль.*

*The theoretical, methodical and practical provisions for the improvement of customs valuation mechanisms and appealing against the decisions on adjustment of customs value of goods as well as proof in proceedings for customs goods valuation adjustment have been researched in given article.*

*It should be noted that there is a strong collision of business interests, on one side, and Customs interests, on other side, when adopting decisions on customs valuation. The matter of customs goods valuation and decisions on its adjustment made by Customs authorities remains the most controversial and criticized by business community.*

*Owing to the discretionary nature of Customs authorities power to control the proper customs goods valuation and the shortcomings of legal regulation of customs value institute, customs declarants carry entire burden of proving adequacy of customs valuation and appealing decisions, actions or lack of actions to adjust value taken by Customs.*

*The presumption of customs value adequacy declared by declarant was justified by the results of research. According to this presumption, the declared customs value is considered to be adequate until proven otherwise by Customs authority. The burden of proving the inadequacy of declared customs value of goods therefore is to be carried by Customs authorities.*

*Key words: customs value; increase of customs value; adjusting the customs value; customs control; international trade.*

**Постановка проблеми.** Враховуючи дискреційність повноважень органів доходів і зборів у частині контролю правильності визначення митної вартості товарів і недосконалість правового регулювання інституту митної вартості, а також практичну відсутність “безболісних” для законослухняних суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності механізмів контролю, останні несуть весь тягар доказування пра-

© О. В. Комаров, 2017

вильності заявленої митної вартості та оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів щодо її коригування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Незважаючи на наявність значної кількості досліджень із проблематики адміністрування митної вартості товарів, вагома частина яких належить І. Г. Бережнюку, О. П. Борисенко, А. Д. Войцешуку, О. П. Гребельнику, Л. М. Івашовій, І. М. Квеліашвілі, І. В. Несторишену, П. В. Пашку, С. А. Попелю, Л. Р. Прус, Т. В. Рудій, С. С. Терещенку, Т. С. Тоцькій та іншим, постає необхідність в удосконаленні механізмів адміністрування митної вартості товарів, оскарження рішень та доказування у справах про коригування митної вартості товарів.

**Мета статті** – визначення теоретичних, методичних і прикладних положень щодо обґрунтування механізмів адміністрування митної вартості товарів, оскарження рішень та доказування у справах про коригування митної вартості товарів.

**Виклад основного матеріалу.** Питання визначення митної вартості товарів та прийняття митницями рішень щодо її коригування залишається найсуперечливішим і таким, що викликає найбільше нарікань бізнес-спільноти. При цьому, як наголошує ДФС, слід зазначати, що митниці не регулюють здійснення зовнішньої торгівлі, їх завданням є митне оформлення товарів і відповідне реагування на ті тенденції, що відбуваються у світі, у тому числі за напрямом ціноутворення [1, 17; 2, 15].

Тривалий час тема визначення та контролю митної вартості залишається дискусійною та неузгодженою в процесі взаємодії фіскальних органів і бізнесу. Фіскальна домінанта, що зберігається в роботі органів доходів і зборів, та прагнення до мінімізації витрат суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності під час проведення митного оформлення товарів – ось причини невизначеності, взаємної недовіри, зловживань як з однієї, так і з іншої сторони, привід для корупції та протиправних маніпуляцій [3].

Особливо гостро стикаються інтереси учасників зовнішньоекономічної діяльності, з одного боку, та співробітників органів доходів і зборів – з іншого, під час прийняття рішень щодо визначення митної вартості. Перші прагнуть до заниження митної вартості, що дає їм можливість отримувати додаткові прибутки та цінові переваги над конкурентами, а другі покликані контролювати рівень митної вартості з метою недопущення порушень порядку митного оформлення та забезпечення повноти стягнення платежів до державного бюджету. Саме тому митна вартість є однією з найважливіших проблем у митній справі та управлінні нею [4].

Так, за результатами вжитих заходів у частині контролю правильності визначення митної вартості товарів сума додаткових надходжень коштів від коригування митної вартості у 2015 р. становила 5,8 млрд грн, що на 1,8 млрд грн., або на 43,1 %, більше від показника 2014 р. [1, 16]. У 2016 р. після значного зростання попереднього року зафіксовано зниження суми додаткових надходжень від коригування митної вартості, яка дорівнювала 4,98 млрд грн, що на 847 млн грн, або на 14,5 %, менше від показника 2015 р. [2, 14].

При цьому законодавством України з питань державної митної справи, зокрема положеннями чинного Кодексу, встановлено право кожної особи на оскарження рішення, дії або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та

інших працівників, якщо вона вважає, що цими рішеннями, діями або бездіяльністю порушено її права, свободи або інтереси [5, ч. 1 ст. 24].

Водночас положеннями Кодексу встановлено, що прийняте органом доходів і зборів письмове рішення про коригування заявленої митної вартості товарів має містити інформацію, зокрема щодо права декларанта або уповноваженої ним особи оскаржити рішення про коригування заявленої митної вартості до органу вищого рівня відповідно до гл. 4 Кодексу або до суду [5, пп. б, п. 5 ч. II ст. 55].

Зазначеним положенням кореспондується положення ч. II ст. 256 Кодексу, згідно з якою у рішенні про відмову в митному оформленні мають бути зазначені причини відмови та наведені вичерпні роз'яснення вимог, виконання яких забезпечує можливість митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення. У такому рішенні має також міститись інформація про порядок його оскарження [5, ч. II ст. 256].

Причинами відповідних спорів, як правило, є контрверза у визначенні суб'єктами господарювання та органами доходів і зборів складових бази оподаткування: код товару за УКТЗЕД, країна походження товарів, що суттєво впливає на формування рівня митної вартості. Дані статистики надають право стверджувати, що категорія судових справ про розгляд позовів щодо правомірності застосування норм чинного законодавства у контролі за визначенням митної вартості найбільша [6].

Дійсно, найчисленнішими є справи з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності щодо коригування митної вартості товару, спорів із приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності щодо визначення коду товару за УКТЗЕД та з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності щодо повернення платникам податків митних та інших платежів, помилково та/або надмірно сплачених до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється митними органами [7, 3] (рис. 1).

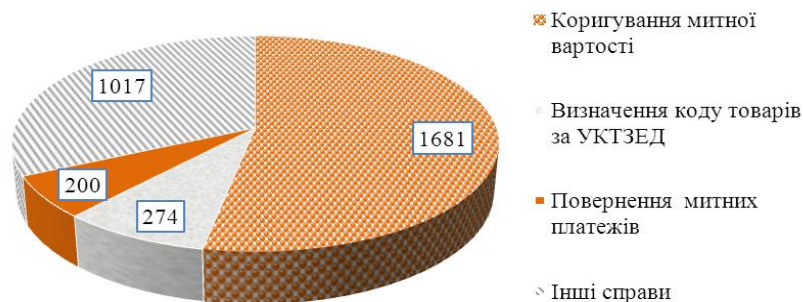


Рис. 1. Категорії справ на розгляді місцевих адміністративних судів за 2015 р.

Джерело: складено автором на основі даних ВАСУ [7].

Слід зазначити, що порівняно з 2014 і 2015 рр. відповідні показники істотних змін не зазнали [7, 14]. За результатами проведеного нами аналізу інформації ЄДР судових рішень встановлено, що за 2016 р. судами першої інстанції прийнято 1123 постанови у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності митних

органів з приводу визначення митної вартості товару, 2942 постанови у справах з питань митної справи, а судами апеляційної інстанції – 163 постанови з 458 постанов відповідно [8].

При цьому, якщо рішення, дії або бездіяльність органу доходів і зборів або його посадової особи одночасно оскаржуються до органу (посадової особи) вищого рівня та до суду, суд відкриває провадження у справі, розгляд скарги органом (посадовою особою) вищого рівня припиняється [5, ч. II ст. 29]. Отже, законодавство визначає адміністративний та судовий порядок оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів. Відповідний процес у загальному вигляді можна зобразити так (рис. 2).



Рис. 2. Схема оскарження рішень про коригування митної вартості товарів

Водночас перед початком процедури оскарження зацікавленій особі слід зважити шанси на позитивне вирішення справи та потенційну вигоду (або ризик додаткових втрат) у разі задоволення скарги (позовних вимог), а також готовність до бюрократично складного, тривалого і часом досить витратного процесу оскарження. По-перше, слід звернути увагу на належність і повноту доказів, що підтверджують заявлену митну вартість, по-друге, доказів та доводів неправомірності рішень, дій та/або бездіяльності органів доходів і зборів.

При цьому в узагальненні відповідної судової практики Вищим адміністративним судом України наголошується, що правові акти суб'єкта владних повноважень, у тому числі процедурне рішення митного органу про витребування додаткових документів, можуть бути ухвалені лише на доказах у справі, а такими доказами передусім є документи, додані до вантажної митної декларації [7, 8].

Однак через закріплену в ч. 7 ст. 54 МКУ презумпцію невинуватості відбувся перерозподіл тягаря доказування: обов'язок декларанта доводити правильність заявленої митної вартості було замінено на обов'язок органу доходів і зборів доводити неправильність цієї митної вартості. Декларант не зобов'язаний (звільнений від обов'язку) доводити правильність заявленої ним митної вартості: його твердження про розмір митної вартості вважається правомірним, поки протилежне не буде доведено органом доходів і зборів.

В адміністративних процедурах із митного контролю та митного оформлення орган доходів і зборів має обґрунтовано довести законність свого рішення (у цьому випадку – рішення про відмову в митному оформленні). Відповідно рішення органу доходів і зборів не може ґрунтуватися на припущеннях, на сумнівах про повноту і достовірність відомостей про заявлену митну вартість товару; висновки цього органу мають ґрунтуватися на достовірних і вичерпних доказах [7, 14].

Ураховуючи численність зловживань органів доходів і зборів у частині контролю правильності визначення митної вартості товарів та засвідчену практикою неефективність оскарження рішень щодо коригування митної вартості товарів в адміністративному порядку, найдієвішим механізмом забезпечення прав і законних інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності залишається оскарження неправомірних рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів у судовому порядку [6].

Так, за даними European Business Association (EBA), отриманими за результатами огляду митної сфери, лише 21 проти 79 % митних експертів зазначають, що у разі виникнення сумнівів щодо правильності визначення митної вартості товарів приймалися рішення митними органами вищого рівня на користь їхньої компанії. При цьому лише 26 % експертів зауважують, що їхні компанії оскаржували відповідні рішення у судовому порядку [9].

Про що, власне, може свідчити такий стан справ? По-перше, про несприятливий бізнес-клімат в Україні, на що вказують позиції в рейтингах Doing Business, зокрема у сферах оподаткування, міжнародної торгівлі та інших міжнародних рейтингах; по-друге, про недостатню ефективність механізмів захисту прав і законних інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; по-третє, про вкрай низький рівень довіри до судової системи та органів державного управління, зокрема в галузі державної митної справи.

На практиці існує цілий комплекс проблем, пов'язаних із неправильним визначенням митної вартості товарів. Породження взаємної недовіри призводить до зловживань і конфлікту інтересів між бізнесом, органами доходів і зборів та контрольними органами. Як наслідок, неузгодженість у тлумаченні термінів, порядків, методів визначення митної вартості стає приводом для конфлікту між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та структурами влади насамперед органами доходів і зборів [3].

При цьому одним із каменів спотикання щодо визначення митної вартості та контролю його правильності залишається питання застосування методів визначення митної вартості. Так, за 2015 р. порівняно з 2014 р. питома вага митних оформлень товарів із застосуванням першого методу визначення митної вартості збільшилась на 0,9 % і становить 82,2 % (за 2014 р. – 81,3 %) [1, 17], водночас порівняно з 2015 та 2016 рр. частка таких оформлень збільшилась на 0,7 % і становить 82,9 % [2, 16].

Однак слід зазначити, що, згідно з даними дослідження ЕВА, середня частка вантажів, оформлених не за першим методом визначення митної вартості товарів, становить 40 %, а середня частка товарів/вантажів, митна вартість яких була підвищена митними органами, дорівнює 33 %. При цьому 81 % митних експертів зазначають, що в разі виникнення сумнівів щодо правильності митної вартості митні органи вимагають додаткові документи для підтвердження заявленої митної вартості вантажів [9].

Зазначимо, що рівень задекларованої митної вартості товару значно нижчий від рівня митної вартості ідентичних або подібних (аналогічних) товарів, митне оформлення яких уже здійснено. Сам по собі він не може бути підставою для витребування додаткових документів, а цей факт – лише підстава для поглибленої перевірки повноти й достовірності документів [7, 8].

Зокрема, за відповідного спрацювання автоматизованої системи аналізу та управління ризиками митний орган насамперед має здійснити перевірку відомостей, що містяться в документах, які підтверджують заявлену митну вартість, і лише після цього у разі виявлення підстав може витребувати у декларанта додаткові документи [7, 9].

Такими підставами для надання додаткових документів відповідно до положень Кодексу визначено: 1) наявність розбіжностей у документах; 2) наявність ознак підробки документів; 3) відсутність у документах усіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, яка фактично була сплачена або підлягає сплаті за ці товари [5, ч. 3 ст. 53].

Лише виявлення одного або декількох із виключно трьох зазначених вище фактів є підставою для витребування додаткових документів. Факт того, що рівень задекларованої митної вартості товару значно нижчий за рівень митної вартості ідентичних або подібних (аналогічних) товарів, митне оформлення яких уже здійснено, сам по собі не може бути підставою для витребування додаткових документів [7, 84].

При цьому Вищий адміністративний суд України станом на 2014 р. сформував усталену правову позицію, що знайшла своє подальше закріплення у відповідному узагальненні судової практики [7]. А саме, що розбіжність між рівнем заявленої декларантом митної вартості товару та рівнем митної вартості ідентичних або подібних товарів, митне оформлення яких уже здійснено, не достатня для висновку про недостовірність даних щодо митної вартості товарів, заявленої декларантом [10].

Водночас нижчий рівень митної вартості імпортованого товару, порівняно із задекларованим раніше, сам по собі не може розцінюватись як заниження позивачем митної вартості та не є перешкодою для застосування першого методу визначення митної вартості товару, а також не може бути достатньою підставою для відмови у здійсненні митного оформлення товару за першим методом визначення його митної вартості [11, 12].

Ключовий, на наше переконання, такий висновок ВАСУ: "... тягар доведення неправильності заявленої митної вартості лежить на органі доходів і зборів" [7, 84], який заклав підвалини правової визначеності окремих найбільш спірних аспектів у частині забезпечення презумпції невинуватості, згідно з якою розмір заявленої митної вартості вважається правомірним, поки протилежне не буде доведено органом доходів і зборів.

Таким чином, ВАСУ, узагальнивши практику застосування відповідних положень Кодексу [7], надав вагомий інструментарій для забезпечення прав і законних інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, зокрема щодо визначення митної вартості товарів та оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів щодо її коригування. Водночас нині гостро стоїть потреба в удосконаленні механізмів митного регулювання, зокрема в частині розбудови інституту митної вартості.

Так, зокрема, поряд із найважливішим завданням митних відомств щодо забезпечення належного балансу між спрощенням міжнародної торгівлі та регуляторним контролем актуалізується ще одне. Суть цього завдання для вітчизняної системи митного регулювання полягає у забезпеченні розумного балансу між фіскальною та правоохоронною функціями митних органів і митного контролю в цілому з наданням безумовного пріоритету останній [13].

Наголосимо, що митниця насамперед є правоохоронним органом, діяльність якого спрямована на гарантування митної безпеки та забезпечення національних митних інтересів держави. Саме тому в забезпеченні розумного балансу між фіскальною та правоохоронною функціями митниці і митного контролю вбачаємо актуальне завдання і вектор подальшого інституційного розвитку державної митної справи та інституту митної вартості зокрема.

Насамперед мають бути запроваджені дієві механізми перевірки правильності визначення митної вартості товарів після їх випуску, в тому числі на основі пост-аудит контролю, вдосконалення системи управління ризиками та профілювання ризиків у частині контролю митної вартості, зміни підходів щодо використання орієнтовних показників митної вартості товарів, запровадження обмежено відкритого реєстру експортно-імпортних операцій, створення відповідних умов для появи ринку доступних фінансових гарантій тощо.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Таким чином, позиція, відповідно до якої декларант зобов'язаний доводити правильність визначеної ним митної вартості товарів, є порушенням презумпції невинуватості, згідно з якою розмір заявленої митної вартості вважається правомірним, допоки протилежне не буде доведено органом доходів і зборів. Відповідно, тягар доведення неправильності заявленої митної вартості лежить саме на органі доходів і зборів, що підтверджується висновками за результатами аналізу та узагальнення відповідної судової практики.

### Список використаних джерел:

1. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік. – К. : ДФС, 2016. – 95 с.

2. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік. – К. : ДФС, 2017. – 83 с.

3. Борисенко О. П. Усовершенствование фискальной составляющей таможенного дела – этап на пути реализации таможенных реформ / О. П. Борисенко, И. Н. Квелиашвили // Таможенный научный журнал “CUSTOMS”. – 2016. – № 2 (6). – С. 165–177.

4. Тоцька Т. С. Недоліки в системі державного контролю митної вартості в Україні / Т. С. Тоцька, А. В. Аршиннікова // Вісник Академії митної служби України. Серія: “Державне управління”. – 2014. – № 1 (10). – С. 150–158.

5. Митний кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 44-45. – № 46-47, № 48. – Ст. 552.

6. Комаров О. В. Оскарження рішень про коригування митної вартості товарів у контексті вдосконалення механізмів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності / О. В. Комаров // Актуальні аспекти адміністрування митної вартості товарів та інформування громадян про митні правила й митні формальності : збірник матеріалів науково-практичної інтернет-конференції, 12–19 травня 2017 р. – Ірпінь; Хмельницький : Науково-дослідний центр митної справи Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету ДФС України, 2017. – С. 41–46.

7. Про Довідку щодо узагальнення практики застосування адміністративними судами положень Митного кодексу України в редакції від 13 березня 2012 р. [Електронний ресурс] : Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 13 березня 2017 р. № 2 (з додатками). – Режим доступу : [http://www.vasu.gov.ua/plenum/post\\_plenum/postanova\\_plenumu\\_2\\_13-03-2017](http://www.vasu.gov.ua/plenum/post_plenum/postanova_plenumu_2_13-03-2017)

8. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua>

9. Огляд митної сфери: оцінка поточної ситуації в митній сфері за період: січень 2015 – червень 2015 р. / European Business Association. – 2015. – 28 с.

10. Вищий адміністративний суд України : ухвала від 17 квітня 2014 р. у справі № 2а/0570/1778/12, провадження № К/9991/49095/12, ЄДРСР 38469278.

11. Вищий адміністративний суд України : ухвала від 7 травня 2014 р. у справі № 826/6249/13-а, провадження № К/800/53282/13, ЄДРСР – 38796305.

12. Вищий адміністративний суд України : ухвала від 15 травня 2014 р. у справі № 806/5104/13-а, провадження № К/800/66619/13, ЄДРСР – 38747108.

13. Komarov O. V. Customs control and risk management system on the example of the Ukrainian customs [Таможенный контроль и система управления рисками на примере украинской таможни] / O. V. Komarov // Customs Scientific Journal. – 2016. – № 2 (6). – P. 85–96.