

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ

Кваліфікаційна наукова праця  
на правах рукопису

**ДРОФИЧ ОЛЕКСІЙ ЮРІЙОВИЧ**

УДК 342.9

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**РІШЕННЯ МИТНИХ ОРГАНІВ: МАТЕРІАЛЬНО-ПРАВОВІ ТА  
ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ**

081 – Право

Подається на здобуття наукового ступеня **доктора філософії**

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ Олексій ДРОФИЧ

Науковий керівник – **Кувакін Сергій В'ячеславович**, кандидат юридичних наук, доцент

Дніпро – 2024

## АНОТАЦІЯ

*Дрофич О. Ю.* Рішення митних органів: матеріально-правові та процедурні аспекти. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. Університет митної справи та фінансів, Дніпро, 2024.

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукової проблеми, що полягає у формуванні більш якісного наукового підґрунтя для вдосконалення законодавчого регулювання матеріальних та процедурних аспектів прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів.

Дисертація складається із 3 розділів, які включають 6 підрозділів.

Підрозділ 1.1. «Рішення митних органів: поняття та ознаки» викладаються визначальні характеристики рішень митних органів, у тому числі критерії їх відмежування від інших інструментів діяльності митних органів. У підрозділі 1.2. «Класифікація рішень митних органів» пропонуються критерії поділу рішень митних органів для виділення на їх основі класифікаційних груп рішень митних органів.

Підрозділ 2.1. «Порядок прийняття рішень митними органами: загальні засади та спеціальні правила прийняття основних різновидів рішень митних органів» охопив загальні законодавчі положення щодо матеріально-правових та процедурних аспектів, пов'язані з рішеннями митних органів, а також рішення щодо зобов'язуючої інформації як приклад рішення, що приймається за заявою підприємства, а також декілька прикладів рішень митних органів основоположного значення, що приймаються під час виконання митних

формальностей у рамках митного оформлення та митного контролю. У підрозділі 2.2. «Підстави та основні процедурні аспекти припинення дії рішень митних органів» розкриваються та характеризуються основні матеріально-правові та процедурні аспекти припинення чинності рішеннями митних органів за підсумками процедури їх адміністративного та судового оскарження та у деяких інших випадках.

Підрозділ 3.1 «Зарубіжний досвід правового регулювання питань прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів» відображає результати порівняльно-правового аналізу зарубіжного досвіду правового регулювання підстав та процедур прийняття, зміни та припинення чинності рішеннями митних органів (з охопленням митного законодавства Австралії, США, Казахстану та Канади), а також міжнародних стандартів та рекомендацій у цій сфері. У підрозділі 3.2 «Заходи вдосконалення порядку прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів» пропонуються системні законодавчі нововведення, метою яких є більш якісна регламентація основних матеріально-правових та процедурних аспектів прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів.

У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на виконання завдань дисертації.

Визначено, що рішенням митних органів притаманні такі властивості:

- 1) видання на виконання повноважень (компетенції, функціональних обов'язків) митних органів щодо реалізації положень митного законодавства;
- 2) породження, зміна або припинення прав та обов'язків конкретних підприємств та фізичних осіб у митній сфері (обов'язкових наслідків для них, що пов'язані із повноваженнями митних органів керувати їх поведінкою у встановлених законом межах та настання яких забезпечується застосуванням державного примусу);
- 3) встановлення юридичних наслідків для конкретних (персоніфікованих) підприємств та фізичних осіб (адресний характер);

4) вираження собою обраний митним органом шлях застосування митного законодавства у конкретному випадку (конкретній життєвій ситуації) та розрахований на одноразове застосування; 5) спрямованість на збалансоване одночасне досягнення фіскальних (захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки), безпекових (захист внутрішнього ринку) та регуляторних цілей (регулювання зовнішньої торгівлі) діяльності митних органів; 6) зовнішній прояв у письмовій (документальній), в усній (вербальній) або фізично-діяльнісній (конклюдентній) формах.

Запропоновано класифікувати рішення митних органів, насамперед: 1) за походженням ініціативи щодо їх прийняття на 1-1) рішення митних органів, які приймаються за ініціативою митних органів, незалежно від волі підприємств та фізичних осіб; 1-2) рішення митних органів, які приймаються за згодою підприємств та фізичних осіб (про призначення дослідження проб та зразків товарів під час прийняття рішень щодо зобов'язуючої інформації, про проведення планової виїзної перевірки у приміщенні митного органу); 1-3) рішення митних органів, які приймаються за зверненням підприємств та фізичних осіб (про надання авторизації на застосування спрощення, про виконання митних формальностей поза місцем розташування цих органів та/або поза робочим часом); 2) залежно від характеру впливу рішень митних органів на волю та поведінку підприємств чи фізичних осіб на: 2-1) рішення митних органів примусового характеру; 2-2) рішення митних органів, що ґрунтуються на переконанні у вигляді рекомендації (запит щодо подання додаткових документів та відомостей, необхідних для прийняття рішення про визнання заявленої митної вартості) або у вигляді заохочення (щодо авторизації авторизованого економічного оператора, про надання авторизації на застосування спрощення); 3) за характером впливу рішень митних органів на права та обов'язки підприємств чи фізичних осіб на: 3-1) сприятливі (рішення про прийняття митної декларації для митного оформлення, про відстрочення

або розстрочення сплати митних платежів); 3-2) обтяжуючі (рішення про відмову у митному оформленні, податкове повідомлення-рішення); 3-3) як сприятливі, так й обтяжуючі (рішення про коригування заявленої митної вартості товарів, наказ про проведення документальної позапланової виїзної перевірки) тощо; 3-4) нейтральні (визнання митної декларації недійсною); 4) за функціональною спрямованістю та характером правовідносин на: 4-1) рішення митних органів публічно-сервісного спрямування (щодо зобов'язуючої інформації, консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи, про надання авторизації на застосування спрощення); 4-2) публічно-владні управлінські рішення митних органів неделіктного характеру, у тому числі дозвільного характеру (про реєстрацію гаранта, дозвіл на здійснення митної брокерської діяльності), фіскального характеру (вимога про сплату митних платежів, про коригування заявленої митної вартості товарів, про відстрочення або розстрочення сплати митних платежів); 4-3) контрольного характеру (про необхідність проведення огляду (інспектування) товарів, дозвіл на пропуск товарів через митний кордон України за результатами попереднього документального контролю; 4-4) деліктні рішення митних органів (постанова про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил).

Звернена увага на те, що законодавчому регулюванню загальних питань прийняття рішень митними органами, маємо підстави констатувати, що відповідним положенням митного законодавства притаманна невиправдана складність, пов'язана з неструктурованим комбінуванням матеріально-правових та процедурних правил прийняття як юрисдикційних рішень митних органів та рішень митних органів за підсумками виконання ними митних формальностей, так й заохочувально-стимулюючих рішень митних органів щодо авторизації економічних операторів й застосування спрощень та дозвільних рішень митних органів. Зазначено, що така структура викладу законодавчого матеріалу може

вкрай несприятливо позначитись на правильності його сприйняття та визначення, чи підлягає застосуванню та чи інших вимога з точки зору підстав та процедур прийняття рішення митного органу тієї чи іншої категорії. Аргументовано, що значно досконалішим є окремий виклад універсальних положень щодо рішень митних органів, після якого мають окремо розкриватись матеріально-правові та процедурні основи прийняття рішень кожної категорії.

Запропоновано для забезпечення передбачуваності, послідовності та прозорості застосування митними органами положень митного законодавства, а також для інтенсифікації діяльності митних органів консультативно-допоміжного та довідково-аналітичного спрямування запровадити ієрархічну систему імперативних адміністративних прецедентів, що включатимуть повний спектр рішень митних органів щодо практичного застосування положень митного законодавства, передбачити необхідність їх оприлюднення й систематизації, а також розробити спеціальний механізм усунення розбіжностей між рішеннями митних органів, прийнятих за основними напрямками їх діяльності;

Обґрунтовано, що основними перспективними напрямками підвищення ефективності адміністративного оскарження як засобу досудового врегулювання спорів, що впливають з митних правовідносин, є:

- 1) поглиблення публічності та відкритості діяльності митних органів вищого рівня щодо розгляду скарг на рішення, дії та бездіяльність митних органів шляхом оприлюднення їх підсумкових рішень;
- 2) запровадження організаційно-правових механізмів забезпечення єдності правозастосування у рамках адміністративного оскарження та утвердження правила про те, що зміна оцінки та висновків в однакових чи подібних справах можлива лише за її належного обґрунтування;
- 3) приведення правового підґрунтя процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів у відповідність до вимог Закону України «Про адміністративну процедуру»;

4) наближення за обсягом гарантій, які надаються приватним особами, процедури адміністративного оскарження за митним законодавством до тієї, що діє за правилами податкового законодавства; 5) покладення тягаря доказування правомірності оскаржуваного рішення на відповідний митний орган; б) задоволення скарги за принципом мовчазної згоди у разі пропущення митним органом вищого рівня строків її розгляду з відповідними механізмами забезпечення реалізації цього принципу; 7) встановлення необхідності автоматичного зупинення виконання рішення митного органу, оскарженого в адміністративному порядку, зі встановленням винятків, пов'язаних з особливими обставинами;) стягнення з суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю; 8) забезпечення гласності перебігу процесу та відкритість результатів адміністративного оскарження та наближення процедурних стандартів адміністративного оскарження до стандартів адміністративного судочинства.

Визначено, що розвиток спеціальних правил прийняття рішень митними органами у рамках ключових складових митного оформлення (класифікація товарів, визначення країни походження товару та контролю правильності визначення митної вартості товарів) має відбуватись, зокрема, шляхом запровадження положень: 1) щодо класифікації товарів – про охоплення електронними інформаційними ресурсами Єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» усіх класифікаційних рішень митних органів, незалежно від їх прийняття під час митного оформлення чи митного контролю або за підсумками адміністративного оскарження, включення у них висновків Верховного Суду щодо застосування відповідних положень митного законодавства, а також їх розширення за рахунок відображення у них, принаймні, у якомога більш точному відсилочному форматі відповідних правових позицій Європейського суду справедливості;

2) щодо визначення країни походження – про право декларанта за неможливості достовірно встановити країну походження товарів на випуск відповідних товарів за умови сплати митних платежів згідно із заявленою країною походження та надання на певний строк забезпечення сплати митних платежів (гарантії, грошової застави тощо) в розмірі, що становить різницю між сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною декларантом, та сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною митним органом.

Обґрунтовано, що основою для подальшого вдосконалення положень митного законодавства України щодо рішень щодо зобов'язуючої інформації можуть бути рекомендаційні норми Угоди про спрощення процедур торгівлі, а також положення митного законодавства деяких зарубіжних держав, що стосуються, насамперед, закріплення можливості прийняття митними органами рішень щодо зобов'язуючої інформації стосовно: 1) застосування методу визначення митної вартості за конкретних обставин (Австралія, Казахстан, США); 2) можливості застосування приписів митного законодавства щодо зниження або звільнення від митних зборів (Канада, США); 3) застосування квот, у тому числі тарифних квот (Канада, США); 4) будь-яких інших додаткових питань, пов'язаних з основними напрямками діяльності митних органів, з яких є можливим та доцільним видання попереднього рішення (США). Аргументовано, що рішення щодо зобов'язуючої інформації з будь-якого питання має оприлюднюватись з додержанням вимог щодо конфіденційності інформації.

Зауважено, що потребує перегляду правовий висновок Верховного Суду щодо того, що обсяг доказів, поданих підприємством або фізичною особою під час тих чи інших митних процедур, що завершилися прийняттям рішення митного органу, а також під час адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, не зв'язує підприємства та фізичних осіб та не



перешкоджає поданню нових доказів до адміністративного суду під час доведення тих обставин, на яких ґрунтуються їх вимоги та заперечення, що стосуються протиправності рішень, дій чи бездіяльності митних органів. Обґрунтовано, що позиція про неприйнятність доказів, які без поважних причин не були подані суб'єктом господарювання або фізичною особою під час здійснення заходів митного оформлення та митного контролю й адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, – забезпечує більш упорядковану та справедливу оцінку рішення митного органу, а також сприяє процесуальній економії та посилює відповідальність суб'єктів господарювання та фізичних осіб за якість та своєчасність належного обґрунтування їх позиції з відповідного питання митного оформлення чи митного контролю більшою мірою відповідає засаді пропорційності.

**Ключові слова:** адміністративний акт, адміністративне оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів, адміністративна процедура, визначення країни походження товарів, випуск товарів з оспорюваною країною походження на спеціальних умовах, класифікація товарів, митне законодавство, митна справа, митні органи, рішення митних органів щодо зобов'язуючої інформації, систематизація та публічність рішень митних органів.

## ABSTRACT

*Oleksii Drofych. Decisions of Customs Authorities: Substantive and Procedural Aspects. – Qualifying scientific work as a manuscript.*

Thesis Submitted in Partial Fulfilment of the Requirements for the Award of Doctor of Philosophy in Law (Specialisation 081 «Law»). – University of Customs and Finance, Dnipro, 2024.

The dissertation provides a theoretical generalization and puts forward a new solution to the scientific problem, which consists in the formation of a better scientific basis for improving the legislative regulation of substantive and procedural aspects of making, changing and termination of decisions of customs authorities.

The thesis consists of 3 sections, which include 6 subsections.

Subsection 1.1. ‘Decisions of customs bodies: concepts and features’ describes the defining characteristics of decisions of customs authorities, including the criteria for distinguishing them from other instruments of customs authorities. Subsection 1.2. ‘Classification of decisions of customs authorities’ offers criteria for the division of decisions of customs authorities for construction of classification groups of decisions of customs authorities originating from these criteria.

Subsection 2.1. ‘Decision-making procedure of customs authorities: general principles and special rules for making the main types of decisions of customs authorities’ covers general legislative provisions on substantive and procedural aspects related to decisions by customs authorities, as well as to binding information decisions as an example of a customs ruling made at the request of an economic entity, as well as several examples of decisions of customs authorities of fundamental importance, which are made during implementation of customs formalities within the

framework of customs clearance and customs control. Subsection 2.2. ‘Grounds and main procedural aspects of the termination of decisions of customs authorities’ reveals and describes the main substantive and procedural aspects of the termination of the validity of decisions of customs authorities following the outcomes of their administrative and judicial appeal procedures and in some other cases.

Subsection 3.1 ‘Foreign experience of legal regulation of issues of making, modification and termination of decisions of customs authorities’ represents the outcomes of a comparative legal analysis of foreign experience of legal regulation of the grounds and procedures for making, modification and termination of decisions of customs authorities (covering the customs legislation of Australia, the USA, Kazakhstan and Canada), as well as international standards and recommendations in this area. Subsection 3.2 ‘Directions for improving the legislation of Ukraine on making, modification and termination of decisions of customs authorities’ proposes systemic legislative innovations, the purpose of which is to better regulate the main material, legal and procedural aspects of making, modifying and termination of the decisions of customs authorities.

As a result of the conducted research, a set of statements and recommendations aimed at fulfilling the tasks of the dissertation were put forward.

In particular, it is determined that the following properties are inherent in decisions of customs authorities: (1) issuance to fulfill the powers (competencies, functional duties) of customs authorities regarding the implementation of customs legislation; (2) originating, modifying or terminating rights and duties of specific enterprises and individuals in the customs sphere (obligatory consequences for them, which are related to the powers of customs authorities to manage their behavior within the limits established by law ensured by official coercive measures); (3) establishing legal consequences for specific (personalized) entities and individuals; (4) reflecting the way of application of customs legislation opted for by customs authorities in a specific case (specific life situation) and designed for one-

time application; (5) focus on balanced simultaneous achievement of fiscal (protection of customs interests and provision of customs security), security (protection of the internal market) and regulatory goals (regulation of foreign trade) of activities of customs authorities; (6) external manifestation in written (documentary), oral (verbal) or physical forms.

It is proposed to categorize the decisions of customs authorities, first of all: (1) by the origin of the initiative regarding their making into (i) decisions of customs authorities made at the initiative of customs authorities, regardless of the will of entities and individuals; (ii) decisions of customs authorities made with the consent of entities and individuals (on the appointment of examination of samples of goods during decision-making on binding information, on conducting a planned on-site inspection in the premises of the customs authority); (iii) decisions of customs authorities made at the request of entities and individuals (on granting authorization for simplified customs procedure, on performing customs formalities outside the location of customs authorities and/or outside working hours); (2) depending on the nature of the influence of decisions of customs authorities on the will and behavior of entities and individuals into: (i) decisions of customs authorities of coercive nature; (ii) decisions of customs authorities based on conviction in the form of a recommendation (request for the submission of additional documents and information necessary for making a decision on recognition of declared customs value) or in the form of an incentive (regarding the authorization of an authorized economic operator, on granting authorization for the simplified customs procedure); (3) by the nature of the impact of decisions of customs authorities on rights and duties of entities and individuals on: (i) favorable (decisions on acceptance of a customs declaration for customs clearance, on postponement or installments of payment of customs payments); (ii) burdensome (decision on refusal of customs clearance, tax notification-decision); (iii) both favorable and aggravating (decisions adjusting of customs value, an order to conduct unscheduled documentary on-site inspections),

etc.; (iv) neutral (recognition of the customs declaration as invalid); (4) according to the functional orientation and nature of the legal relationship into: (i) decisions of customs authorities providing administrative service (binding information decisions, consultations on the practical application of certain norms of customs legislation, on granting authorization for simplified customs procedure); (ii) administrative decisions of customs authorities of a non-tortious nature, including those of permissive nature (on registration of a guarantor, permission to carry out customs brokerage activities), of fiscal nature (requirement to pay customs payments, on adjustment of the declared customs value of goods, on postponement or deferred payment of customs payments); (iii) of control nature (on the need to conduct a review (inspection) of goods, permission to pass goods through the customs border based on the results of preliminary documentary control; (iv) tortious decisions of customs authorities (resolution on the imposition of an administrative penalty for violation of customs rules).

Furthermore, the dissertation draws attention to the fact that the regulation of general issues of decision-making by customs authorities is unjustifiably complex due to unstructured combination of substantive and procedural rules of making both jurisdictional decisions of customs authorities and those ones decisions of customs authorities based on the results of their performance of customs formalities, as well as encouraging and stimulating decisions of customs authorities regarding the authorization of economic operators and the application of simplifications and permitting decisions of customs authorities. It is noted that such a structure of the presentation of the legislative material can have an extremely unfavorable effect on the correctness of its perception and determination of whether a requirement is applicable or not from the point of view of the grounds and procedures for making a decision of a customs body of one or another category. It is argued that a separate statement of the universal provisions regarding the decisions of the customs bodies is

much more perfect, after which the material-legal and procedural bases of decision-making of each category should be disclosed separately.

In order to ensure the predictability, consistency and transparency of the application of the provisions of the customs legislation by the customs authorities, as well as to intensify the activities of the customs authorities of the advisory (supportive) and analytical direction, it is proposed to introduce a hierarchical system of imperative administrative precedents, which will include the full range of decisions of the customs authorities regarding the practical application of the provisions of the customs legislation, as well as to set forth the need for their publication and systematization, as well as to develop a special mechanism for eliminating discrepancies between the decisions of customs bodies adopted in the main areas of their activity.

It is substantiated that the main promising directions of increasing the effectiveness of administrative appeals as a means of pre-trial settlement of disputes arising from customs legal relations are: (1) deepening the publicity and openness of the activities of higher-level customs authorities regarding the consideration of complaints about the decisions, actions and malfeasance of customs authorities by publishing their final decisions; (2) introduction of organizational legal mechanisms to ensure the unity of law enforcement within the framework of administrative appeals and approval of the rule that a change of assessment and conclusions in the same or similar cases is possible only if it is properly substantiated; (3) bringing the legal basis of the procedure of administrative appeal of decisions, actions and malfeasance of customs authorities into compliance with the requirements of the Law of Ukraine 'On Administrative Procedure'; (4) approximation of the scope of guarantees provided to individuals and entities by the procedure of administrative appeal under customs legislation to the one prescribed by the tax law; (5) placing the burden of proving the lawfulness of the contested decision on the relevant customs authority; (6) automatically upholding a complaint on the principle of tacit consent in

the event that the higher-level customs authority misses the deadlines for its consideration with the appropriate mechanisms for ensuring the implementation of this principle; (7) establishment of the need to automatically suspend the execution of the decision of the customs authority appealed in the administrative procedure, with the establishment of exceptions related to special circumstances; (8) collection of funds from the subject of authority to compensate for damage caused by his unlawful decisions, action or malfeasance; (9) ensuring the transparency of the course of the process and the openness of the outcomes of the administrative appeal and bringing the procedural standards of the administrative appeal closer to the standards of administrative proceedings.

It was determined that the development of special decision-making rules for customs authorities within the framework of the key components of customs clearance (tariff classification of goods, determination of the country of origin of the goods and customs valuation controls) should encompass introducing provisions: (1) regarding the tariff classification – on the incorporation in the electronic information resources of the Unified State Information Web Portal "Single Window for International Trade" of all classification decisions of customs authorities, regardless of them being made during customs clearance or customs control or as a result of an administrative appeal, as well as of legal opinions of the Supreme Court of Ukraine regarding the application of relevant provisions of customs legislation, as well as their expansion by reflecting in them, at least in the most accurate reference format possible, the relevant legal opinions of the European Court of Justice; (2) regarding the determination of the country of origin – on the right of the declarant, if it is impossible to reliably establish the country of origin of the goods, to release the relevant goods on the condition of paying customs payments in accordance with the declared country of origin and providing for a certain period security for the payment of customs payments (guarantee, cash deposit, etc.) in the amount, which is the difference between the amount of customs payments according to the country of

origin of the goods, determined by the declarant, and the amount of customs payments according to the country of origin of the goods, determined by the customs authority.

It is substantiated that the basis for further improvement of the provisions of the customs legislation of Ukraine on binding information decisions could include the recommendatory norms of the Agreement on the Simplification of Trade Procedures, as well as the following provisions of the customs legislation of some foreign countries, relating, first of all, to establishing the possibility of customs authorities making binding information decisions with respect to: (1) application of the method of determining the customs value under specific circumstances (Australia, Kazakhstan, USA); (2) the possibility of applying the provisions of the customs legislation regarding the reduction or exemption from customs duties (Canada, USA); (3) application of quotas, including tariff quotas (Canada, USA); (4) any other additional issues related to the main areas of activity of the customs authorities, on which it is possible and expedient to issue a preliminary decision (USA). It is argued that a binding information decision on any matter should be made public with due restrictions originating from requirements for confidentiality of information.

It was noted that the legal opinion of the Supreme Court of Ukraine prescribing that the amount of evidence submitted by entities and individuals within certain customs procedures that ended with a decision by a customs authority, as well as within an administrative appeal procedure against the respective decision does not bind entities and individuals and does not prevent the submission of new evidence to the administrative court when proving the unlawfulness of decisions, actions or malfeasance of customs authorities – should be revised and departed from. It is substantiated that the viewpoint on the inadmissibility of evidence that, without good reason, was not submitted by entities and individuals within customs clearance and customs control procedures and the procedures of administrative appeal of the respective decision of the customs authority – ensures a more orderly and fair assessment of decisions of the customs authorities, contributes to procedural



economy, highlights the responsibility of entities and individuals for the quality and timeliness of justification of their customs claims within customs clearance and customs control procedures, thus, to a greater extent correspond to the principle of proportionality.

**Keywords:** administrative act, administrative appeal of decisions, actions and inaction of customs authorities, administrative procedure, determination of the country of origin of goods, release of goods with disputed country of origin under special conditions, classification of goods, customs legislation, customs case, customs decisions of customs authorities regarding binding information, systematization and publicity of decisions of customs authorities.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### *В яких висвітлені основні наукові результати дисертації:*

1. Дрофич О. Ю. Юридичні властивості рішень митних органів та окремі аспекти їх прийняття, зміни та припинення їх чинності за законодавством США. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*. 2022. № 6. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2022-6-01-06>.

2. Дрофич О. Ю. Специфіка підстав та процедур прийняття, зміни та припинення чинності рішень митних органів за законодавством Казахстану. *Аналітично-порівняльне правознавство. Електронне наукове видання*. 2022. № 6. С. 208-212. URL: <http://app-journal.in.ua/2022-6-3>. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2022.06.37>

3. Дрофич О. Ю. Підстави та процедури прийняття митними органами рішень щодо класифікації та визначення країни походження товарів: окремі перспективи вдосконалення. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*. 2023. № 7. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2023-7-01-10>.

4. Дрофич О. Ю. Адміністративне оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів: проблеми та перспективи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2023. Випуск 76. Том 2. С. 46-52. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.76.2.7>

5. Дрофич О. Ю. Загальна характеристика та класифікація рішень митних органів. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління*

та адміністрування. 2024. № 11. DOI <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2024-11-01-09>.

***Які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:***

6. Дрофич О.Ю. Підстави та основні процедурні аспекти припинення дії рішень митних органів. *Інтеграція юридичної науки і практики як основа сталого розвитку правової системи*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпро, 14–15 листопада 2022 р.). Дніпро, 2022. С. 86-89.

7. Дрофич О.Ю. Спеціальні правила прийняття окремих різновидів рішень митних органів. *Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 16-17 березня 2023 р.). Харків, 2023. С. 57–60.

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	21
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ВИДИ РІШЕНЬ МИТНИХ ОРГАНІВ.....	30
1.1. Рішення митних органів: поняття та ознаки .....	30
1.2. Класифікація рішень митних органів.....	42
Висновки до розділу 1 .....	58
РОЗДІЛ 2. ОСНОВНІ МАТЕРІАЛЬНО-ПРАВОВІ ТА ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ ПРИЙНЯТТЯ, ЗМІНИ ТА ПРИПИНЕННЯ ДІЇ РІШЕНЬ МИТНИХ ОРГАНІВ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ .....	61
2.1. Порядок прийняття рішень митними органами: загальні засади та спеціальні правила прийняття окремих різновидів рішень митних органів.....	61
2.2. Підстави та основні процедурні аспекти припинення дії рішень митних органів .....	96
Висновки до розділу 2 .....	133
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ ПРИЙНЯТТЯ, ЗМІНИ ТА ПРИПИНЕННЯ ДІЇ РІШЕНЬ МИТНИХ ОРГАНІВ.....	140
3.1. Зарубіжний досвід правового регулювання питань прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів.....	140
3.2. Заходи вдосконалення порядку прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів.....	179
Висновки до розділу 3 .....	197
ВИСНОВКИ.....	205
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	2155

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Посилення значення якості законодавчого та інституційного компонента системи митного адміністрування та фактичного рівня її ефективності у частині забезпечення своєчасного та повного надходження митних платежів в умовах масштабних кризових явищ в економіці, викликаних збройною агресією, а також у світлі прагнення України до набуття повноправного членства у Європейському Союзі та активізації її співробітництва із міжнародними інституціями навколо отримання фінансових запозичень вимагає, серед іншого, досягнення якомога більш високого рівня якості правового регулювання та правозастосування з питань митного контролю та митного оформлення й інших напрямів діяльності митних органів. Спрямовані на це комплексні законодавчі та організаційні нововведення у митній сфері мають ґрунтуватись на максимально наближеному до досконалості науковому фундаменті, який, зокрема, охоплює ключові сутнісні, матеріально-правові та процедурні аспекти рішень митних органів.

Для одержання відповідних наукових результатів мають виконуватись фундаментальні наукові дослідження, спрямовані на визначення оптимальних шляхів наближення підстав та процедур прийняття, зміни та припинення дії рішеннями митних органів з охопленням широкого кола різноманітних зарубіжних підходів до упорядкування обігу рішень митних органів та з урахуванням найбільш прогресивних здобутків доктрини адміністративного права.

Насамперед, має бути віднайдена визначеність щодо сутності та визначальних характеристик рішень митних органів, у тому числі як критеріїв їх відмежування від суміжних інструментів діяльності митних органів. Накопичилось й достатнє теоретичне та практичне підґрунтя для подальшого

поступу наукової думки щодо критеріїв класифікації рішень митних органів для поглиблення розуміння сутнісних та другорядних характеристик рішень митних органів у їх різноманітті, у тому числі для градації рішень митних органів з точки зору їх значення для виконання завдань митного адміністрування й митно-тарифного регулювання, а також окреслення їх специфічних правових властивостей.

Також, належна увага має бути приділена визначенню шляхів максимізації спроможності митних органів виконувати їх обов'язки перед суспільством та приватним сектором економіки за сучасних реалій. Найбільш дієві засоби досягнення цього результату включають, зокрема, оновлення та автоматизацію митних процедур за допомогою інноваційних рішень, що ґрунтуються на інформаційних технологіях та інших здобутках науки й техніки, організацію діяльності митних органів як єдиного механізму, запровадження інструментів забезпечення однакового та правильного застосування ними приписів митного законодавства та інтенсифікацію діяльності митних органів консультативно-допоміжного спрямування. Крім того, виклики, які постають між вченими, які спеціалізуються на митній тематиці, включають наукове опрацювання питань адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів для формулювання пропозицій, які дозволять найбільшою мірою втілити потенціал цього механізму.

Разом з тим, оцінивши стан наукового опрацювання цих питань, маємо підстави констатувати недостатність зусиль наукового співтовариства, спрямованих на поступ до визначення найкращих перспектив розвитку доктринального підґрунтя та законодавчого регулювання питань прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів як при загальній постановці цього завдання, так й у розрізі вищевикладених аспектів діяльності митних органів. Незважаючи на наявність у науковій думці теоретичних положень, висновків та рекомендацій, які вирізняються системним та прогресивним

характером, потреба у подальшому науковому опрацюванні проблематики матеріально-правових та процесуальних аспектів прийняття, зміни та припинення дії рішення митних органів є нагальною.

Фундаментальною основою дослідження є наукові праці вчених, які присвятили свою наукову діяльність дослідженню основоположних питань діяльності митних органів або дотичним загальним питанням адміністративного права на системному рівні з вираженим інноваційним нахилом. Окремо мають бути відзначені, насамперед, В. М. Бевзенко, Л. М. Дорофєєва, З. Ю. Кунєва, І. М. Квеліашвілі, А. Б. Маслова, О. О. Мандюк, О. А. Мілієнко, В. О. Петросян, Д. В. Приймаченко, О. В. Рой, Т. С. Тоцька, А. М. Турчак, О. П. Федотов, Н. І. Шевченко, П. Ю. Шевченко.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконувалась у рамках плану наукових досліджень Університету митної справи та фінансів «Адміністративно-правове регулювання публічних відносин» та з урахуванням положень п. 1 ч. 1 ст. 3 Закону України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки», Плану заходів з реформування та розвитку системи органів, що реалізують митну політику, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 травня 2020 р. № 569-р., Плану заходів з імплементації положень Угоди СОТ про спрощення процедур торгівлі, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 червня 2019 р. № 444-р, а також згідно з пріоритетними напрямками фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права: європейська традиція права як чинник модернізації правової системи України, доктринальне забезпечення законодавчого регулювання адміністративної процедури, розвиток публічного адміністрування в Україні в умовах цифровізації, удосконалення адміністративної діяльності суб'єктів владних повноважень (п. 5 п. 1.2, пп. 9, 13, 15 п. 1.3, пп. 8 п. 1.7 Розділу I Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки,

затвердженої Постановою загальних зборів НАПрН України від 26 березня 2021 р. № 12-21).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є визначення перспектив розвитку доктринального підґрунтя та законодавчого регулювання питань прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів.

Для досягнення цієї мети поставлено й виконано такі основні *завдання*:

– встановити сутність та визначальні характеристики рішень митних органів, у тому числі як критерії їх відмежування від інших інструментів діяльності митних органів;

– класифікувати рішення митних органів за основними критеріями, що відображають їх зміст, спрямованість та несуть на собі відбиток сучасних тенденцій розвитку митного законодавства;

– висвітлити загальні засади прийняття рішень митними органами та спеціальні правила прийняття окремих різновидів рішень митних органів;

– розкрити та охарактеризувати основні матеріально-правові та процедурні аспекти припинення чинності рішеннями митних органів за підсумками процедури їх адміністративного та судового оскарження та у деяких інших випадках;

– розглянути зарубіжний досвід правового регулювання підстав та процедур прийняття, зміни та припинення чинності рішеннями митних органів, з виокремленням специфічного правового інструментарію для вивчення можливості його імплементації в законодавство України;

– запропонувати шляхи вдосконалення регуляторних основ та правозастосовних практик, пов'язаних з прийняттям, зміною та припиненням дії рішень митних органів.

*Об'єктом дослідження* є матеріально-правові та процедурні аспекти прийняття, зміни та припинення дії рішення митних органів.



*Предмет дослідження* – суспільні відносини, що складаються у зв'язку із прийняттям, зміною та припиненням дії рішення митних органів.

*Методи дослідження.* Достовірність, теоретичне та практичне значення отриманих наукових результатів забезпечується широким використанням філософських (метафізичний та діалектичний), загальнонаукових (аналіз, синтез, абстрагування, узагальнення, структурно-функціональний, системний тощо) та спеціально-юридичних (нормативно-догматичний, порівняльно-правовий, державно-правового моделювання та прогнозування) методів наукового пізнання. Зокрема, діалектичний метод забезпечив можливість вивчення матеріально-правових та процедурних аспектів прийняття, зміни та припинення дії рішення митних органів у їх внутрішній єдності та суперечностях, а також у взаємозв'язку із загальними тенденціями розвитку митного законодавства, митно-тарифного регулювання та системи митного адміністрування. За допомогою логіко-семантичного методу окреслено та поглиблено розуміння понятійно-категоріального апарату митного права у частині, яка використовується у дослідженні. Статистичні методи слугували основою для оцінки ступеня заінтересованості приватних осіб у використанні процедур адміністративного оскарження та рівня довіри до них (підрозділ 2.2).

Нормативно-догматичний метод став інструментом опрацювання поза політичним, соціальним та економічним контекстом положень митного законодавства та практики його застосування судами України (розділи 1 та 2). Використання системно-структурного методу дозволило дослідити засадничі, а також загальні та спеціальні положення митного законодавства як сукупність взаємопов'язаних елементів, викладених у визначеній послідовності (підрозділ 2.1). Порівняльно-правовий метод був використаний під час дослідження законодавства окремих зарубіжних держав, що є правовою основою прийняття, зміни та припинення чинності рішеннями митних органів, із виокремленням тих їх правових та організаційних моделей, що не мають еквіваленту в Україні та

можуть бути імплементовані у митне законодавство України (підрозділ 3.1). Для розроблення законодавчих пропозицій щодо вдосконалення порядку прийняття та припинення чинності рішень митних органів використовувався метод державно-правового моделювання та прогнозування (підрозділ 3.2).

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у тому, що ця дисертація є одним з перших фундаментальних наукових досліджень, спрямованих на визначення перспектив розвитку доктринального підґрунтя та законодавчого регулювання питань прийняття, зміни та припинення дії рішення митних органів після масштабного оновлення митного законодавства у відповідній частині й оновлення контурів євроінтеграційного курсу України. У результаті проведеного дослідження сформульовано нові наукові положення, висновки та рекомендації, зокрема:

*уперше:*

– запропоновано для забезпечення передбачуваності, послідовності та прозорості застосування митними органами положень митного законодавства, а також для інтенсифікації діяльності митних органів консультативно-допоміжного та довідково-аналітичного спрямування запровадити ієрархічну систему імперативних адміністративних прецедентів, що включатимуть повний спектр рішень митних органів щодо практичного застосування положень митного законодавства, передбачити необхідність їх оприлюднення й систематизації, а також розробити спеціальний механізм усунення розбіжностей між рішеннями митних органів, прийнятих за основними напрямками їх діяльності;

*удосконалено:*

– наукові погляди на визначальні характеристики рішень митних органів, у тому числі як критерії їх відмежування від інших інструментів діяльності митних органів;

– теоретичні положення щодо критеріїв поділу рішень митних органів та виділених на їх основі класифікаційних груп рішень митних органів;

*дістали подальшого розвитку:*

– наукові положення щодо позитивних властивостей процедури адміністративного оскарження, які є її перевагами перед судовим оскарженням, а також щодо недоліків та напрямів підвищення ефективності адміністративного оскарження як засобу досудового врегулювання спорів, що впливають з митних правовідносин;

– наукова оцінка якості структури викладу законодавчих положень про рішення митних органів з їх поділом на загальні положення та матеріально-правові й процедурні основи прийняття рішень кожної категорії, а також стану правового регулювання основних процедурних аспектів прийняття рішень митними органами відповідно до загальних положень митного законодавства, а також питань прийняття рішень митними органами у рамках ключових складових митного оформлення та митного контролю, якими прийнято вважати класифікацію товарів, визначення країни походження товару, а також визначення митної вартості товарів;

– стан наукового опрацювання матеріально-правових та процедурних аспектів прийняття, зміни та припинення чинності рішень митних органів за міжнародними стандартами та зарубіжним досвідом держав з найвищими позиціями у рейтингах, які ґрунтуються на показниках якості митного адміністрування та ефективності державного сприяння транснаціональній торгівлі.

**Практичне значення** отриманих результатів засвідчується можливістю їх використання у:

– *науково-дослідницькій діяльності* – для подальшого наукового опрацювання теоретико-правових та практико-прикладних аспектів прийняття,

зміни та припинення дії тих чи інших рішень митних органів, а також практики застосування відповідних положень митного законодавства України;

– *правотворчості* – під час розробки законопроектів та проектів інших нормативно-правових актів, спрямованих на вдосконалення положень митного законодавства України, що стосується тих чи інших матеріально-правових чи процедурних аспектів прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів;

– *правозастосовній діяльності* – у рамках наукового, інформаційно-аналітичного та методичного забезпечення діяльності митних органів та адміністративних судів у справах щодо протиправності рішень, дій та бездіяльності митних органів;

– *навчальному процесі* – під час підготовки навчальної літератури, навчальних програм, навчально-методичних матеріалів, у процесі викладання лекцій, під час проведення семінарських і практичних занять із дисциплін «Митне право», «Митне право зарубіжних держав» та окремих питань дисциплін «Адміністративне право України», «Адміністративно-правова реформа в Україні», «Адміністративний процес», «Адміністративне право в умовах реформування», «Державне управління (публічне адміністрування)».

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертації, висновки і рекомендації теоретичного та практичного характерів оприлюднено на двох науково-практичних конференціях: «Інтеграція юридичної науки і практики як основа сталого розвитку правової системи» (м. м. Дніпро, 14-15 листопада 2021 р.), «Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності» (м. Харків, 16-17 березня 2023 р.).

**Публікації.** Основні положення та результати дисертації відображені у 5 наукових статтях, які опубліковані у виданнях, що визнані як фахові з юридичних наук та входять до міжнародних наукометричних баз, а також у двох тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які містять п'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 211 сторінок, у т. ч. основного тексту – 233 сторінки. Список використаних джерел налічує 143 найменування.

# РОЗДІЛ 1

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ВИДИ РІШЕНЬ МИТНИХ ОРГАНІВ

### 1.1. Рішення митних органів: поняття та ознаки

Посилення значення законодавчого та інституційного компонента системи митного адміністрування та її ефективності у частині забезпечення своєчасного та повного надходження митних платежів в умовах масштабних кризових явищ в економіці, викликаних збройною агресією, а також у світлі прагнення України до набуття повноправного членства у Європейському Союзі та активізації її співробітництва із міжнародними інституціями навколо отримання фінансових запозичень вимагає, серед іншого, досягнення якомога більш високого рівня якості правового регулювання та правозастосування з питань митного контролю та митного оформлення й інших напрямів діяльності митних органів. Спрямовані на це комплексні законодавчі та організаційні нововведення у митній сфері мають ґрунтуватись на максимально наближеному до досконалості науковому фундаменті, який, зокрема, охоплює ключові сутнісні, матеріально-правові та процедурні аспекти рішень митних органів. Насамперед, має бути віднайдена визначеність щодо визначальних характеристик рішень митних органів, у тому числі як критеріїв їх відмежування від суміжних інструментів їх діяльності, а також має бути побудована модель класифікації рішень митних органів для їх цілісного сприйняття в усій схожості та різноманітті.

Розпочинаючи наукове опрацювання джерел, у яких наводиться визначення рішень митних органів та адміністративного акту як основного

опорного доктринального та законодавчого поняття, необхідного для пізнання рішень митних органів як поняття (категорії) митного права, перш за все, звернемось до основоположних актів адміністративного законодавства та ознайомимось із судовою практикою.

Так, адміністративний акт у положеннях п. 3 ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства (КАС) України та у п. 3 ч. 1 ст. 2 Закону України «Про адміністративну процедуру» визначається як рішення або юридично значуща дія індивідуального характеру, прийняте (вчинена) адміністративним органом для вирішення конкретної справи та спрямоване (спрямована) на набуття, зміну, припинення чи реалізацію прав та/або обов'язків окремої особи (осіб) [1; 2].

У практиці Верховного Суду ненормативні акти розуміються як індивідуально-правові акти, які є юридичними фактами, на підставі яких у фізичних осіб та юридичних осіб приватного права виникають, змінюються або припиняються конкретні права та обов'язки. Такі акти стосуються конкретних суб'єктів правовідносин (фізичних осіб та/чи юридичних осіб приватного права) і розраховані на одноразове застосування (Постанова Верховного Суду від 7 листопада 2018 р. у справі № 824/3130/14-а) [3]. Інакше кажучи, індивідуально-правові акти, як результати правозастосування, адресовані конкретним особам, тобто є формально обов'язковими для персоніфікованих (чітко визначених) суб'єктів; вміщують індивідуальні приписи, в яких зафіксовані суб'єктивні права та/чи обов'язки адресатів цих актів; розраховані на врегулювання лише конкретної життєвої ситуації, а тому їх юридична чинність (формальна обов'язковість) вичерпується одноразовою реалізацією. Крім того, такі акти не можуть мати зворотної дії в часі, а свій зовнішній прояв можуть отримувати не лише у письмовій (документальній), але й в усній (вербальній) або ж фізично-діяльнісній (конклюдентній) формах (Постанова Верховного Суду від 16 жовтня 2018 р. у справі № 9901/415/18) [4].

Законодавче визначення рішення митного органу значною мірою відображає вищевикладені характеристики адміністративних (індивідуально-правових / ненормативних) актів, передбачаючи, що рішенням митного органу є акт митного органу (посадової особи або осіб митного органу), що стосується застосування законодавства України з питань митної справи у конкретному випадку та що має юридичні наслідки для заінтересованої особи чи заінтересованих осіб (п. 51-1 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу (МК) України) [5].

Витлумачивши ці законодавчі положення, зазначимо, що за їх змістом рішення митного органу характеризуються такими ознаками:

- являють собою рішення або юридично значущі дії індивідуального характеру;
- виражають собою обраний митним органом шлях застосування митного законодавства у конкретному випадку (конкретній життєвій ситуації) та розрахований на одноразове застосування;
- мають юридичні наслідки для конкретних (персоніфікованих) підприємств та фізичних осіб (адресоване ним);
- мають зовнішній прояв у письмовій (документальній), але й в усній (вербальній) або ж фізично-діяльнісній (конклюдентній) формах.

Для зіставлення цього висновку із напрацюваннями доктрини адміністративного права, звернемося до міркувань вчених-адміністративістів, присвячених, насамперед, сутності та основним ознакам адміністративних актів.

Насамперед, зауважимо, що, А. М. Турчак пропонує визначати адміністративний акт як рішення або юридично значущу адресну дію індивідуального характеру, що має зовнішній вплив та видається (приймається) уповноваженим суб'єктом публічного адміністрування, спрямована на реалізацію матеріальних норм адміністративного права та досягнення певних юридичних результатів для конкретних суб'єктів – встановлення, зміна або припинення їх прав та обов'язків [6, с. 43-44].



Автори підручника Загальне адміністративне право за загальною редакцією І. С. Гриценка вказують на те, що адміністративний акт – це рішення (юридичний акт) індивідуальної дії, прийняте суб'єктом публічної адміністрації, спрямоване на набуття, зміну чи припинення прав та обов'язків фізичної або юридичної особи (осіб). Спрямованість адміністративного акта на створення, зміну чи припинення прав та обов'язків особи (осіб) дозволяє відрізнити від адміністративного акта офіційні документи, які не мають таких юридичних наслідків (наприклад, різного роду довідки) [6; 7, с. 245].

Подібне визначення адміністративного акту наводить О. А. Мілієнко, розуміючи його як рішення суб'єкта владних повноважень (органу державної влади, органу місцевого самоврядування, іншого суб'єкта, уповноваженого на здійснення публічно-владних функцій) у індивідуальній адміністративній справі, що проголошено в усній (словесній) формі, в письмовій документарній чи електронній формах, в автоматичному режимі (на підставі отриманих документів у машинозчитуваному форматі), в результаті якого виникають, змінюються чи припиняються відносини у сфері публічно-сервісної, контрольної-наглядової, інформаційно-орієнтовної діяльності держави. До ознак адміністративних актів О. А. Мілієнко відносить: каузальність правового регулювання; дуалізм нормативного впливу; публічний характер змісту його положень; їх спрямування на забезпечення прав та свобод приватної особи у сфері здійснення публічно-владних функцій держави, що визначає каузальний характер їх впливу; необхідність дотримання встановленої чинним законодавством процедури, форми та обсягу правосуб'єктності суб'єкта владних повноважень, що його ухвалює, що має безпосередній зв'язок із дотримання вимог чинності адміністративного акта; їх застосування з метою врегулювання індивідуальної справи, що не виключає можливості їх триваючої у часі реалізації; забезпечення можливості оскарження їх змісту, процедури ухвалення, що означає необхідність дотримання вимог прозорості та відкритості

здійснення функцій публічного управління [6, с. 36-37; 8, с. 184; 9, с. 13; 10; 11, с. 203; 12, с. 192].

У свою чергу В. М. Бевзенко у його публікації, присвяченій рішенням, діям та бездіяльності суб'єктів владних повноважень у контексті їх оскарження до адміністративного суду, пропонує декілька основних ознак адміністративних актів, які слугують критеріями їх вирішення з кола інструментів діяльності суб'єктів владних повноважень. Вчений, насамперед, підкреслив, що, по-перше, адміністративний акт завжди адресований конкретному суб'єктові – фізичній або юридичній особі. По-друге, адміністративний акт породжує права та обов'язки у фізичної чи юридичної особи. Для прикладу, коли особа згідно із наказом зараховується на публічну службу, у неї виникають права на отримання грошового забезпечення, відпочинок або відпустку, медичне забезпечення, але водночас на неї покладається обов'язок виконувати ті регламенти, які запроваджено на конкретній посаді. Адміністративний акт може бути більш конкретизованим: містити дозвіл на будівництво, до чогось зобов'язувати (наприклад, сплатити податковий борг, штраф тощо). По-третє, адміністративний акт певним чином оформлений: він містить обов'язкові елементи, реквізити, у ньому зазначено, ким і коли або відповідно до яких розпорядчих приписів він виданий, а також яким чином його можна оскаржити. По-четверте, до ознак адміністративного акта можна віднести також і те, що його реалізація забезпечується примусовою силою. Тобто суб'єкт владних повноважень може застосувати примус для того, щоб цей адміністративний акт було виконано. Наприклад, виконання податкового повідомлення-рішення може бути забезпечене через суд, якщо не виконується добровільно. Або може бути застосовано юридичну відповідальність за невиконання того чи іншого адміністративного акта [13, с. 160; 20]. Так само, для адміністративних актів, на думку Т. О. Коломоець, характерним є індивідуальний, правозастосовчий характер, а їх ознаками є: а) індивідуальність (конкретність); б) акт

уповноваженого на реалізацію повноважень публічної адміністрації органу, тобто обов'язкова прив'язка до специфіки повноважень суб'єкта прийняття; в) зовнішня дія акту (прямий вплив на приватних осіб), що і дозволяє відмежувати їх від внутрішньо спрямованих актів (стосовно організаційної структури органу) [6, с. 32; 14, с. 234].

Принагідно підкреслимо, що адміністративний акт видається на виконання відповідним суб'єктом владних повноважень виключно покладених на нього владних управлінських функцій та не може бути наслідком діяльності суб'єкта владних повноважень у рамках приватно-правових відносин (щодо користування та розпорядження закріпленим за ним майном тощо).

Як зауважив у цьому зв'язку Верховний Суд України у справі № 21-633a15, у якій центральним питанням була належність спору до юрисдикції адміністративних судів, розглядаючи спір за правилами адміністративної юрисдикції, суди не мали обмежуватися визначенням статусу відповідача та фактом вчинення ним якихось певних дій, а водночас мали з'ясувати характер і правову природу здійснених суб'єктом владних повноважень дій, які правовідносини спричинили ці дії, якої вони форми, значення, яка їх юридична сила, чи обов'язкові вони, чи настає відповідальність за невиконання і яка саме. Владною управлінською дією (діяльністю) має чи може визнаватися щонайменше та, яка встановлена законодавством, входить до кола повноважень (компетенції, функціональних обов'язків) суб'єкта владних повноважень, містить в собі ознаки веління, обов'язковості, ззовні проявляється (виражається) у встановлених законом формах, забезпечується виконанням із застосуванням державного примусу (Постанова Верховного Суду України від 12 січня 2016 р. у справі № 21-633a15) [15]. Інакше кажучи, адміністративним судам підвідомчий спір, що виник між двома (кількома) суб'єктами стосовно їх прав та обов'язків у конкретних правовідносинах, у яких хоча б один суб'єкт законодавчо уповноважений владно керувати поведінкою іншого суб'єкта

(інших суб'єктів), а останній (останні) відповідно зобов'язаний (зобов'язані) виконувати вимоги та приписи такого суб'єкта владних повноважень [16]. Так само, Верховний Суд стосовно терміну «владні управлінські функції» зауважив, що зміст поняття «владні» полягає в наявності у суб'єкта повноважень застосовувати надану йому владу, за допомогою якої впливати на розвиток правовідносин, а «управлінські функції» – це основні напрямки діяльності органу влади, його посадової чи службової особи або іншого уповноваженого суб'єкта, спрямовані на управління діяльністю підлеглого суб'єкта (Постанова Верховного Суду від 1 квітня 2020 р. у справі № 520/13067/17) [17].

Осмисливши вищевикладені положення законодавства та взявши до уваги викладені у судовій практиці та наукових працях висновки щодо сутності та визначальних ознак адміністративних актів та рішень митних органів як одному з їх різновидів, маємо підстави стверджувати про те, що рішенням митних органів притаманні такі властивості:

- видання на виконання повноважень (компетенції, функціональних обов'язків) митних органів щодо реалізації положень митного законодавства;
- породження, зміна або припинення прав та обов'язків конкретних підприємств та фізичних осіб у митній сфері (обов'язкових наслідків для них, що пов'язані із повноваженнями митних органів керувати їх поведінкою у встановлених законом межах та настання яких забезпечується застосуванням державного примусу);
- встановлення юридичних наслідків для конкретних (персоніфікованих) підприємств та фізичних осіб (адресний характер);
- вираження собою обраний митним органом шлях застосування митного законодавства у конкретному випадку (конкретній життєвій ситуації) та розрахований на одноразове застосування;
- спрямованість на збалансоване одночасне досягнення фіскальних (захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки), безпекових (захист

внутрішнього ринку) та регуляторних цілей (регулювання зовнішньої торгівлі) діяльності митних органів;

– зовнішній прояв у письмовій (документальній), в усній (вербальній) або фізично-діяльнісній (конклюдентній) формах.

Взявши до уваги вищевикладені визначальні ознаки рішень митних органів у розумінні митного законодавства для більш повного та точного уявлення про їх зміст та значення зауважимо, що за їх допомогою рішення митних органів відмежовуються від інших інструментів діяльності митних органів.

Насамперед, підкреслимо, що через їх походження, пов'язане із діяльністю винятково митних органів, рішення митних органів не включають адміністративні договори, укладені за участю митних органів.

Так, за змістом п. 16 ч. 1 ст. 4 КАС України адміністративний договір – спільний правовий акт суб'єктів владних повноважень або правовий акт за участю суб'єкта владних повноважень та іншої особи, що ґрунтується на їх волеузгодженні, має форму договору, угоди, протоколу, меморандуму тощо, визначає взаємні права та обов'язки його учасників у публічно-правовій сфері і укладається на підставі закону:

а) для розмежування компетенції чи визначення порядку взаємодії між суб'єктами владних повноважень;

б) для делегування публічно-владних управлінських функцій;

в) для перерозподілу або об'єднання бюджетних коштів у випадках, визначених законом;

г) замість видання індивідуального акта;

г) для врегулювання питань надання адміністративних послуг [1].

Як зауважив з приводу природи адміністративних договорів та їх значення для діяльності митних органів Д. В. Приймаченко, в умовах розширення міжнародних торговельних зв'язків, спрощення митних процедур

особливе місце посідає координація та взаємодія – невід’ємна і важлива складова процесів управління, що здійснюються в межах адміністративної діяльності митних органів і спрямовані на реалізацію економічних, соціальних та охоронних завдань. Вони є самодостатніми засобами організації управління, з огляду на їх ефективність при забезпеченні належного рівня узгодженості функціонування автономних систем, до яких можемо зарахувати як митну службу України, з одного боку, так і інші державні інституції чи суб’єктів господарювання, з іншого. Дієвим інструментом налагодження партнерських стосунків між митними органами та суб’єктами господарювання, як свідчать дослідження, є укладання договорів як актів про взаємну згоду у встановленні правових зв’язків. Формування таких зв’язків на підставі адміністративного договору наділено рисами універсальності і має низку переваг, що ґрунтуються на загальновизнаних юридичних властивостях договірних відносин і обумовлених цим управлінських можливостях. Визначальним у цьому є така юридична якість, як формальна рівність сторін, яка передбачає свідомо-вольову узгодженість своєї поведінки митними органами та іншими сторонами договору. Наявність рівності дозволяє виступити ініціатором виникнення правовідносин будь-якому органу державної влади, суб’єкту господарювання чи будь-якій зацікавленій особі [18, с. 326].

Свідченням того, що діяльність митних органів супроводжується укладенням адміністративних договорів, є, зокрема, висновки Верховного Суду у справі № 826/3694/16 щодо визначення природи договору про співробітництво, укладеного між Товариством з обмеженою відповідальністю «Термінал-2004» та Чопською митницею Держмитслужби України, предметом якого було взаємне співробітництво сторін у межах митного законодавства щодо створення належних умов, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності та громадян

підрозділами митниці. У цьому договорі за твердженням Верховного Суду відбулося поєднання публічного та приватного інтересів. Верховний Суд визнав, що цей договір характеризується такими ознаками:

- однією зі сторін є суб'єкт владних повноважень, правова основа діяльності якого передбачає можливість укладення адміністративного договору;
- права та обов'язки сторін договору впливають із владних управлінських функцій суб'єкта владних повноважень;
- договір укладається з метою задоволення публічних потреб;
- складовою предмета договору є рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень, які входять до змісту відповідної управлінської функції;
- порядок укладення та виконання угоди за загальним правилом регулюються нормами публічного права з субсидіарним застосуванням в окремих випадках норм приватного права, у тому числі господарського, цивільного (Постанова Верховного Суду від 20 жовтня 2020 р. у справі № 826/3694/16) [19].

За ознакою виникнення, зміни або припинення суб'єктивних прав та/чи обов'язків їх адресатів внаслідок їх прийняття рішення митних органів відрізняються від офіційних документів митних органів, що мають характер кореспонденції та інших юридично нейтральних інструментів діяльності митних органів.

В. М. Бевзенко з цього приводу слушно зауважив, що часто адміністративні акти плутають з іншими документами, які видаються суб'єктами владних повноважень. Це можуть бути юридично нейтральні дії, такі як інформування (наприклад, інформування фізичної чи юридичної особи суб'єктом владних повноважень про прийняте рішення), листування, роз'яснення. Або їх плутають із документами, що підтверджують певні стани, факти або права (акти перевірок, протоколи, висновки атестаційних комісій,

висновки службових розслідувань тощо). Вони жодним чином не позначаються на правах і свободах, але під час оскарження адміністративних актів, які можуть прийматись на їх основі, вони досліджуються та оцінюються з точки зору дотримання матеріально-правових та процедурних вимог їх підготовки й їх достовірності [20]. Наприклад, у справі № 21-4557a15 Верховний Суд України виклав його усталену позицію щодо того, що висновки, викладені в акті перевірки, є відображенням дій працівників податкових органів і самі по собі не породжують правових наслідків для платника податків та, відповідно, такий акт не порушує прав останнього. Включення суб'єктом владних повноважень до бази даних інформації про таку перевірку не створює жодних перешкод для діяльності платника податку. За таких обставин дії контролюючого органу щодо внесення до електронної бази даних інформації, отриманої внаслідок проведення податкової перевірки, у тому числі й складеного за її результатами акта, є лише службовою діяльністю працівників податкового органу на виконання своїх професійних обов'язків по збиранню доказової інформації щодо наявності чи відсутності документального підтвердження відповідних операцій, якщо дії зі здійснення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку. Зазначені дії самі по собі не створюють для платника податків жодних правових наслідків у вигляді зміни або припинення його прав та не породжують для нього обов'язкових юридичних наслідків (Постанова Верховного Суду України від 8 грудня 2015 р. у справі № 21-4557a15) [21].

Так само, А. М. Турчак справедливо визнає нелогічним поширювати зміст категорії «адміністративний акт» на так звану інформаційно-орієнтовну діяльність держави, оскільки вказана діяльність публічних суб'єктів (не тільки державних) має нейтральний характер і, як правило, не породжує правових наслідків, а лише інформує про фактичний правовий стан або ж вже існуючий факт настання юридичних результатів [6, с. 43]. Зокрема, за підсумками розгляду справи № 921/128/22 Верховний Суд констатував, що за її



обставинами позивач оскаржує не рішення Національної комісії з цінних паперів та фондових ринків як суб'єкта владних повноважень, а оформлену листом відповідь цього органу, в якій було роз'яснено порядок скасування реєстрації випуску облігацій відповідно до законодавства і яка не містить відмови у скасуванні реєстрації випуску облігацій. Зважаючи на це, позивач при зверненні з позовом помилково ототожнив рішення Національної комісії з цінних паперів та фондових ринків як суб'єкта владних повноважень з її відповіддю, оформленою листом, адресованим позивачу, тобто позивач фактично оскаржує кореспонденцію відповідача, до якої не застосовуються вимоги щодо незаконності. Натомість, скасування реєстрації випуску цінних паперів може оформлятися рішенням цієї комісії, яке є актом індивідуальної дії. Незаконним може бути визнане рішення Національної комісії з цінних паперів та фондових ринків про відмову у скасуванні реєстрації випуску цінних паперів, прийняте цим органом як суб'єктом владних повноважень, яке породжує певні наслідки для заявника, а не будь-який інший документ цього органу, який є звичайною кореспонденцією (Постанова Верховного Суду від 13 червня 2023 р. у справі № 921/128/22) [22].

Більше того, вирізняється високим рівнем інноваційності та наукового обґрунтування позиція А. М. Турчак стосовно того, що адміністративний акт не може використовуватися як категорія для позначення рішень або дій, що стосуються проходження публічної служби або організації діяльності відповідних структурних підрозділів адміністративного органу. Мова йде про акти (рішення, накази, розпорядження і т. д.) про призначення та звільнення зі служби, переведення, преміювання, проходження стажування, перерозподіл обов'язків тощо. У даному випадку вказані акти мають внутрішньо-організаційний характер [6, с. 42]. Видається очевидним, що, дійсно, сумнівним є зв'язок вирішення питань внутрішньо-організаційного устрою та проходження служби в митних органах (включаючи питання працевлаштування та звільнення

працівників митних органів) із публічним адмініструванням у митній сфері та виконанням спеціальних владних управлінських функцій митних органів. Разом з тим, за законодавчим визначенням рішення митного органу в його основі завжди лежить застосування митного законодавства, що виключає охоплення обсягом цього поняття актів внутрішньо-організаційного характеру, у тому числі пов'язаних із проходженням служби в митних органах та структури митних органів.

## **1.2. Класифікація рішень митних органів**

Для поглиблення розуміння сутнісних та другорядних характеристик рішень митних органів у їх різноманітті, у тому числі для градації рішень митних органів з точки зору їх значення для виконання завдань митного адміністрування й митно-тарифного регулювання, а також окреслення їх специфічних правових властивостей, необхідною є їх класифікація за притаманними їм основними ознаками.

Насамперед, необхідно викласти розуміння та значення класифікації як техніки наукового дослідження, покладаючись на теоретичні положення та висновки з цього питання, наведені у науковій праці В. С. Князева, що присвячена митно-правовому аспекту класифікації товарів.

Як зауважив вчений, поняття «класифікація» походить від латинського *classis* – розряд, клас. Латинський корінь визначає «квінтесенцію» цього поняття, його найістотніше, найсуттєвіше значення: поділ предметів певної сукупності за спільними ознаками з утворенням системи класів цієї сукупності. Під класифікацією розуміють систему підпорядкованих за певною ознакою понять (класів) у певній галузі знань або діяльності людини, використовувану

як засіб для встановлення взаємозв'язків між цими поняттями (класами). Будуючи таку систему підпорядкованих понять, використовують певні спільні ознаки, притаманні цим поняттям. Вони називаються ознаками класифікації і відіграють вирішальну роль в отриманні результату класифікації. Таким чином класифікація може бути використана задля отримання інформації щодо різнобічної характеристики предмета дослідження. Класифікація структурних елементів, що у своїй сукупності створюють певне явище (у нашому випадку явище правового характеру – тобто систему), сприяє більш цілісному теоретичному та практичному сприйняттю явища загалом. З погляду практики, класифікація важлива тим, що будь-яка система, сформована і перенесена з теоретичної сфери у реальне життя, допомагає структурувати поведінку учасників суспільних відносин, пов'язаних з цим систематизованим явищем. Поведінка учасників відносин у такому випадку також має чіткий системний характер, що втілюється у практичній діяльності митних органів [23, с. 19]. Так само, за слушним зауваженням Д. В. Приймаченка, для максимально повного та глибокого з'ясування закономірностей і процесів адміністративної діяльності митних органів необхідно розв'язати проблему її класифікації. Класифікація – це науковий метод пізнання, в основі якого лежить логічна операція поділу обсягу поняття. Як правило, підставою для класифікації обирають ознаки, суттєві для даного явища. Будь-яка класифікація має сенс, якщо в результаті даної роботи відбувається приріст знань про досліджуваний об'єкт або накопичені знання створюють певну систему, що дозволяє більш чітко відобразити його особливості. Практичне значення наукової класифікації полягає в тому, що вона, за умови обрання критерію наближеного до об'єктивного, дає можливість усебічно дослідити різносторонню діяльність митних органів, проаналізувати практику і сформулювати обґрунтовані пропозиції щодо її вдосконалення [18, с. 266].

Таким чином, очевидним є те, що класифікація рішень митних органів сприятиме їх більш структурованому та цілісному сприйняттю з урахуванням усього їх різноманіття у рамках вивчення теоретичних (наукових), законодавчих та правозастосовних (практичних) аспектів рішень митних органів.

Основою для поділу рішень митних органів за певними ознаками, передусім, мають слугувати їх законодавчі класифікації або їх нариси.

Так, звернувшись до положень ч. 1 ст. 19 та ч. 1 ст. 19-2 МК України, зазначимо, що за їх змістом митні органи приймають рішення:

- 1) за заявою підприємства;
- 2) під час виконання митних формальностей;
- 3) у справах про порушення митних правил;
- 4) під час розгляду скарг на рішення, дії або бездіяльність митних органів;
- 5) в інших випадках, передбачених законодавством України з питань митної справи [5].

Із цих законодавчих положень випливає можливість класифікації рішень митних органів, як видається, головним чином, за походженням ініціативи щодо їх прийняття (за значенням волі підприємства) та зв'язок рішень митних органів із напрямом діяльності (функцією) митних органів.

За формою рішень митних органів, митне законодавство їх поділяє на ті, що оформлюються:

- 1) письмово (в паперовій або електронній формі);
- 2) усно;
- 3) шляхом вчинення дій (ст. 19-1 МК України) [5].

Продовжуючи пошук критеріїв класифікації рішень митних органів та послуговуючись для цього науковими напрацюваннями Д. В. Приймаченка, звернемо увагу на те, що вчений підкреслює, що найбільш поширеним є поділ методів управління залежно від характеру їх впливу на волю та поведінку

людей. Якщо ж глибше проаналізувати механізм формування впливу, то таким критерієм буде характер застосовуваних мотиваційних засобів впливу. Відповідно до цього прийнято розрізняти методи переконання та примусу. Більшістю визнається, що це універсальні, найбільш загальні методи [18, с. 360; 24, с. 299].

Переконання, що використовуються митними органами, є стимулюючими (спонукальними) факторами забезпечення необхідної, належної поведінки громадян у сфері митно-правових відносин. При цьому, Д. В. Приймаченко небезпідставно схиляється до думки про те, що виокремлювати заохочення навряд чи є доцільним, адже воно, з огляду на характер впливу на волю та свідомість особи, швидше за все є проявом переконання. Розвиваючи думку, вчений зауважив, що для ефективного виконання завдань та функцій митних органів, виконання приписів правових норм та актів правозастосування, використовуються різноманітні за формою заходи переконання: зауваження, що виносяться посадовою особою під час заповнення декларантом митної декларації; роз'яснення щодо можливості реалізації громадянином своїх прав та законних інтересів; інформування щодо митних правил, норм та умов переміщення товарів, предметів і транспортних засобів через митний кордон; консультування з питань, що виникають в учасників митних правовідносин; спілкування посадових осіб митних органів з громадянами у коректній формі тощо [18, с. 362-363].

Примус, як такий же універсальний та загальний метод, діє за умови нерезультативності першого. Переконання далеко не завжди є достатнім та ефективним засобом впливу на поведінку осіб у сфері митно-правових відносин. Метод примусу покликаний доповнювати метод переконання. У зв'язку з цим митні органи з метою більш ефективної реалізації митної політики держави уповноважені застосувати не тільки переконання, а й заходи примусового характеру. Примус, здійснюваний митними органами є, з одного

боку, особливим видом державного примусу, а з іншого – може розглядатися з позиції способів впливу органів державного управління на керовані об'єкти (наприклад, уведення заборон і обмежень, встановлення конкретних обов'язків тощо). У системі численних заходів управління центральне місце посідають заходи примусу, за допомогою яких відбувається безпосередній, цілеспрямований вплив органів управління та їх посадових осіб на фізичних і юридичних осіб з метою забезпечення виконання ними встановлених правил поведінки незалежно від того, бажають вони дотримуватись цих правил чи ні. При цьому, як окремо зауважує Д. В. Приймаченко, серед адміністративно-примусових заходів вирізняються примусові заходи, не пов'язані із протиправними діями, – адміністративно-запобіжні заходи (перевірка документів та відомостей, необхідних для митного контролю, огляд і переогляд ручної поклажі і багажу та інші форми митного контролю). Друга група – це заходи примусового характеру, застосування яких пов'язано з фактом вчинення митного правопорушення. До цієї групи належать: заходи припинення, заходи процесуального забезпечення провадження і заходи адміністративної відповідальності, включаючи можливість застосування у передбачених законодавством випадках і фізичного впливу [18, с. 366, 368].

Таким чином, за аналогією із методами управління у митній справі, допустимою є класифікація рішень митних органів залежно від характеру їх впливу на волю та поведінку людей із виокремленням тих з них, які прийняті для забезпечення належного виконання встановлених митним законодавством обов'язків за допомогою заходів переконання (зауваження, інформування та роз'яснення тощо) та примусових заходів як пов'язаних із протиправними діями підприємств та фізичних осіб (заходи припинення, заходи процесуального забезпечення провадження і заходи адміністративної відповідальності тощо), так й не пов'язаних із фактом вчинення порушення митних правил (перевірка

документів та відомостей, необхідних для митного контролю, огляд і переогляд ручної поклажі і багажу та інші форми митного контролю).

Загальні адміністративно-правові дослідження питань класифікації адміністративних актів також можуть слугувати основою для класифікаційних моделей, присвячених рішенням митних органів. Зокрема, як зазначила А. М. Турчак у її дисертації з тематики адміністративно-процесуального аспекту нуліфікації адміністративного акту [6, с. 45-46], автори Повного курсу з адміністративного права України на підставі ґрунтовного аналізу наявних класифікацій, резюмують, що адміністративні акти можуть бути класифіковані за такими критеріями: 1) за формою виявлення (або способом оформлення); 2) за юридичними наслідками; 3) за дією в часі; 4) за характером дії щодо особи; 5) за порядком ухвалення; 5) за критерієм результату; 6) за функцією у правовому регулюванні; 6) за способом ухвалення; 7) за критерієм суб'єктів, які мають право видавати чи ухвалювати адміністративні акти; 8) за критерієм відповідності праву; 9) за критерієм наявності очевидних вад тощо [25, с. 160].

Значну наукову цінність має й міркування О. А. Мілієнко щодо шляхів класифікації адміністративних актів, яка пропонує їх поділ: 1) за юридичною формою вираження (акти в усній (словесній) формі, в письмовій документарній чи електронній формах, в автоматичному режимі або у формі конклюдентних дій); 2) за суб'єктом ухвалення (акти, ухвалені центральними органами державної влади, акти, прийняті органами місцевого самоврядування, локальні органи); 3) за змістом правових наслідків (правовстановлюючі, правозмінюючі, правозобов'язуючі та правоприпиняючі акти); 4) за сферою застосування (захист довкілля та природних ресурсів; забезпечення громадського порядку та громадської безпеки; міграційні відносини; відносини з питань розвитку та державної підтримки спорту; сфера міжнародного співробітництва та представництва публічних інтересів української держави у зовнішніх дипломатичних зносинах; сфера інфраструктури; сфера соціального

забезпечення та захисту населення; сфера аграрної політики та продовольства; сфера юстиції; сфера акумулювання та розподілу фінансових ресурсів; економічна сфера; сфера сільського господарства; сфера охорони здоров'я; сфера національної оборони та охорони державного кордону; сфера культури та інформаційної політики; сфера розвитку громад та територій, в тому числі питання забезпечення благоустрою населених пунктів; сфера освіти та науки; енергетична сфера як складова системи національної безпеки України); 5) за функціями правового регулювання (регулятивні акти – офіційно підтверджують або визначають права та обов'язки сторін, викладені в диспозиції регулятивних норм; охоронні акти – встановлюють міру юридичної відповідальності відповідно до санкції охоронних норм; акти змішаної дії); 6) за характером процедури ухвалення (акти, прийняті у спрощеній процедурі та акти, прийняті у загальній процедурі); 7) за кількісним складом суб'єкта прийняття (акти, для прийняття якого достатньо рішення одного суб'єкта владних повноважень; акти, що ухвалюються колегіально; акти, що ухвалюються двома чи більше суб'єктами; акти, для ухвалення яких є необхідним здійснення погоджувальних процедур); 8) за дотриманням вимог чинного законодавства адміністративні акти класифікуються на дійсні та недійсні (при цьому недійсність може встановлюватися з моменту його прийняття (нікчемні акти) та акти, недійсність яких вимагає звернення до адміністративного суду чи подання адміністративної скарги (оспорювані акти)); 9) за змістом (акти, реалізація яких вимагає від суб'єкта владних повноважень вжиття активних дій чи утримання від певних дій); 10) за встановленням допустимості періодичності застосування (адміністративні акти, багаторазове застосування яких є неможливим та недоцільним (наприклад, рішення про призначення та виплату разової грошової допомоги чи компенсації); періодичні (реалізація яких допускає багаторазове застосування) [26, с. 183-184; 27; 28; 29; 30]. На доповнення до цього, на особливу увагу заслуговує й підхід до класифікації адміністративних актів,



якого дотримується О. В. Рой та у рамках якого всі адміністративні акти, що можуть бути предметом публічно-правового спору в адміністративному судочинстві, можуть бути класифіковані за сферою прийняття на:

– сервісні – індивідуальні акти, що видаються у зв'язку із наданням адміністративних послуг фізичним і юридичним особам (свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, дозволи на полювання мисливських тварин (ліцензія, відстрільна картка), дозволи на спеціальне водокористування, дозволи на придбання та зберігання і носіння вогнепальної зброї та ін.);

– управлінські (у тому числі внутрішньо-управлінські) – індивідуальні акти, що видаються у зв'язку з виконавчо-розпорядчою діяльністю органів публічної влади (накази з кадрових питань, документи (акти, доповідні записки, довідки) перевірок організації з основних (профільних) питань діяльності організації, рішення про проведення інвентаризації земель, рішення про надання чи відмову у наданні певних пільг, доручення державних органів, органів місцевого самоврядування, рішення про реєстрацію чи відмову у реєстрації податкових накладних тощо);

– деліктні – ті індивідуальні акти, що видаються у зв'язку з притягненням фізичних і юридичних осіб до відповідальності (постанови по справі про адміністративне правопорушення, податкові повідомлення рішення) [31, с. 109-110; 32, с. 355-358; 33].

Цілком корисною для дослідницьких цілей є й класифікаційна модель, яку запропонував О. О. Мандюк та яка ґрунтується на ознаці характеру дії щодо особи індивідуальні адміністративні акти. За цією ознакою адміністративні акти поділяються на:

а) сприяючі – акти, які надають або підтверджують права чи переваги, які мають юридичне значення, тобто приймаються на користь приватної особи;

б) обтяжуючі – акти, які погіршують правове становище особи, шляхом покладення на неї обов'язків, застосування обмежень, встановлення заборон чи відмов у наданні певних благ, тобто не вигідні для приватної особи.

в) змішані, тобто акти, які для особи є частково сприяючими, а частково обтяжуючими;

г) акти з подвійною дією, які стосуються третіх осіб, тобто акти, який є для однієї особи сприятливим, а для іншої обтяжуючим [34, с. 7-8; 35, с. 163-165].

Так само, залежно від впливу на приватних осіб, В. М. Бевзенко та Р. С. Мельник, поділяють адміністративні акти на обтяжуючі (обмежують права, свободи, законні інтереси приватних осіб, покладають на них додаткові обтяження або обмеження) та сприяючі (підтверджують наявність права, надають особі таке право чи матимуть для неї інші позитивні наслідки). При цьому науковці уточнюють, що адміністративний акт може бути для особи одночасно і обтяжуючим, і сприяючим, тобто містити у собі обмеження та надавати певні блага [13, с. 267-268].

Найбільше значення з точки зору пізнання та вдосконалення адміністративних актів, на переконання А. М. Турчак, має їх класифікація на групи за такими критеріями: за юридичними наслідками; залежно від змісту розпорядження; залежно від впливу на приватних осіб; за формою; за процедурою прийняття; за суб'єктами прийняття тощо. Звісно є й інші, класифікаційні групи, але вбачається, що поміж усіх найбільш базовими є ті, що мають значення для практики адміністративного судочинства та обрання відповідних форм та засобів захисту, а саме за юридичними наслідками (зобов'язуючі; забороняючі; правоповноважуючі; відмовні), за характером впливу на приватних осіб (обтяжуючі, сприяючі, змішані) [36, с. 160].

Підсумовуючи вищевикладене, вважаємо, що на основі здобутків доктрини адміністративного права для цілей наукового опрацювання матеріально-правових та процедурних аспектів рішень митних органів у

теоретичному та практичному вимірах найбільш важливо дійти правильного розуміння шляхів класифікації за такими критеріями: 1) походження ініціативи щодо їх прийняття (за значенням волі підприємств чи фізичних осіб); 2) зв'язок рішень митних органів із напрямом діяльності (функцією) митних органів; 3) юридична форма вираження; 4) походження (митний орган, уповноважений на прийняття рішення); 5) характер впливу рішень митних органів на волю та поведінку підприємств чи фізичних осіб; 6) характер впливу рішень митних органів на права та обов'язки підприємств чи фізичних осіб.

За походженням ініціативи щодо прийняття рішень митних органів (за значенням волі підприємств та фізичних осіб для прийняття рішень митних органів) вони поділяються на:

1) рішення митних органів, які приймаються за ініціативою митних органів, незалежно від волі підприємств та фізичних осіб;

2) рішення митних органів, які приймаються за згодою підприємств та фізичних осіб:

– про призначення дослідження проб та зразків товарів під час прийняття рішень щодо зобов'язуючої інформації (ст. 23-1 МК України);

– про проведення планової виїзної перевірки у приміщенні митного органу (ч. 2 ст. 346 МК України);

3) рішення митних органів, які приймаються за зверненням підприємств та фізичних осіб:

– про продовження строку використання рішень щодо зобов'язуючої інформації (ст. 23-2 МК України);

– про надання авторизації на застосування спрощення (ст. 13 МК України)

– про випуск товарів, що декларуються, у вільний обіг за умови сплати митних платежів згідно з митною вартістю цих товарів, визначеною декларантом або уповноваженою ним особою, та забезпечення сплати різниці

між сумою митних платежів, обчисленою згідно з митною вартістю товарів, визначеною декларантом або уповноваженою ним особою, та сумою митних платежів, обчисленою згідно з митною вартістю товарів, визначеною митним органом, шляхом надання забезпечення сплати митних платежів на строк 90 днів з дня випуску товарів (ч. 7 ст. 55 МК України).

– про виконання митних формальностей поза місцем розташування цих органів та/або поза робочим часом (ч. 7 ст. 247 МК України);

За зв'язком рішень митних органів із напрямом діяльності митних органів їх можна умовно класифікувати на ті, що пов'язані із:

- 1) захистом митних інтересів та забезпечення митної безпеки України;
- 2) захистом внутрішнього ринку;
- 3) регулюванням зовнішньої торгівлі та розвитком економіки України.

Принагідно зауважимо, що збирання митних платежів як функцію митних органів, яка вирішальним чином відображається на ефективності їх діяльності за усіма основними напрямками Комітет бюджетного контролю Європейського Парламенту визнає чи не найбільш важливим завданням митних органів, на які покладається вжиття заходів й за іншими різноманітними напрямками, таких як забезпечення дотримання правил торговельної політики (торговельних преференцій), нагляд за виконанням вимог щодо безпечності окремих категорій товарів, боротьба не лише з податковим шахрайством, але й з організованою транскордонною злочинністю і тероризмом, а також збір статистичних даних. Розвиваючи цю думку, фахівці зауважили, що основними факторами, що лежать в основі нарахування митних платежів, є:

- 1) митна вартість товарів, які переміщуються через митний кордон;
- 2) країна походження товару – для митниці мають значення два види походження: преференційне походження та непреференційне походження; преференційні правила походження допомагають вирішити, чи походять товари з країн, з якими діють спеціальні домовленості чи угоди, що відкриває

можливість для імпортованих товарів мати право на нижчі або нульові ставки мита; неpreferenційні правила походження служать для прийняття рішення про країну походження товарів, щоб можна було застосувати режим найбільшого сприяння, але також служать для реалізації ряду заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (наприклад, антидемпінгових і компенсаційних мит, торгового ембарго тощо)

3) тарифна класифікація товарів – ставки ввізного мита на товари, що ввозяться на митну територію, залежить від типу продукту та його економічної чутливості, а також від того, звідки він походить [37, с. 2-3].

Осмисливши ці міркування, маємо підстави констатувати, що рішення митного органу про коригування заявленої митної вартості товарів, щодо класифікації товарів для митних цілей та з питання підтвердження країни походження товару заслуговують на особливу увагу як такі, що мають визначальне значення для нарахування митних платежів й виконання митними органами завдань за іншими основоположними напрямками їх діяльності.

Іншими словами, прийнято вважати, що особливою групою митних процедур є ті, що пов'язані з основними факторами нарахування митних платежів та застосування інших заходів тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, якими є тарифна класифікація товарів, країна походження товару та митна вартість. Зокрема, це пов'язано з тим, що, як зауважив Європейський суд аудиторів (рахункова палата Європейського Союзу), на що звертається особлива увага у наукових джерелах імпортер може навмисно зменшити митні зобов'язання шляхом:

- заниження вартості, тобто коли імпортер декларує вартість імпортованих товарів, нижчу за фактичну вартість, що часто супроводжується поданням підроблених комерційних документів;

- неправильного опису походження, коли імпортер заявляє неправдиву країну походження імпортованих товарів;

- неправильної тарифної класифікації шляхом переходу до класифікації продукту з нижчою ставкою мита; або
- поєднання вищезазначеного [38, с. 15].

Продовжуючи виклад моделей класифікації рішень митних органів, слід нагадати, що за формою рішень митних органів, митне законодавство їх поділяє на ті, що оформлюються:

- 1) письмово (в паперовій або електронній формі);
- 2) усно;
- 3) шляхом вчинення дій, що включає, наприклад, проставлення відбитків відповідних митних забезпечень, у тому числі за допомогою інформаційних технологій, тощо (ч. 2 ст. 248 МК України).

Розподіляючи повноваження між митними органами щодо прийняття тих чи інших рішень у межах їх компетенції, митне законодавство встановлює, зокрема, що митними органами, уповноваженими приймати рішення та відповідними рішеннями, є

- 1) Державна митна служба України – щодо:
  - авторизації авторизованого економічного оператора;
  - авторизації на застосування спрощення;
  - дозволу на здійснення митної брокерської діяльності;
  - дозволу на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі (разом з Державною прикордонною службою України);
- 2) митниця із відповідною зоною відповідальності – щодо:
  - відкриття та експлуатація митного складу;
  - відкриття та експлуатація вільної митної зони комерційного або сервісного типу;
  - відкриття та експлуатація складу тимчасового зберігання;
  - відкриття та експлуатація вантажного митного комплексу;

– авторизації на застосування процедури кінцевого використання товарів;

3) митний орган, визначений Державною митною службою України, – щодо зобов'язуючої інформації (ч. 1 ст. 19-3 МК України).

Залежно від характеру впливу рішень митних органів на волю та поведінку підприємств чи фізичних осіб можна виокремити:

а) рішення митних органів примусового характеру:

1) не пов'язані із протиправними діями – рішення про проведення особистого огляду (ч. 3 ст. 340 МК України) тощо;

2) пов'язані з фактом вчинення порушення митних правил;

б) рішення митних органів, що ґрунтуються на переконанні:

1) у вигляді рекомендації – запит щодо додаткових документів та відомостей, необхідних для прийняття рішення про визнання заявленої митної вартості (п. 2 ч. 5 ст. 52 МК України) тощо;

– у вигляді заохочення – щодо авторизації авторизованого економічного оператора, про надання авторизації на застосування спрощення (ст. 13 МК України) тощо.

За характером впливу рішень митних органів на права та обов'язки підприємств чи фізичних осіб вони можуть бути:

а) сприятливими (надають або підтверджують права чи переваги, які мають юридичне значення, тобто приймаються на користь приватної особи) – рішення про прийняття митної декларації для митного оформлення (ч. 6 ст. 264 МК України), про відстрочення або розстрочення сплати митних платежів (ч. 1 ст. 304 МК України) тощо;

б) обтяжуючими (погіршують правове становище підприємств та фізичних осіб шляхом покладення на них обов'язків, застосування обмежень, встановлення заборон чи відмов у наданні певних благ) – рішення про відмову у митному оформленні (ст. 256 МК України), податкове повідомлення-рішення,

рішення про визначення грошових зобов'язань підприємства, що перевірялося (ст. 354 МК України) тощо;

в) такими, що можуть бути як сприятливими, так й обтяжуючими – рішення про коригування заявленої митної вартості товарів (ст. 55 МК України), наказ про проведення документальної позапланової виїзної перевірки (ч. 7 ст. 346 МК України) тощо;

г) нейтральними (не впливають на права та обов'язки підприємств та фізичних осіб) – визнання митної декларації недійсною (ч. 6 ст. 269 МК України) тощо.

Сучасні тенденції розвитку правил митного оформлення та митного контролю підкреслюють необхідність поділу рішень митних органів за їх функціональною спрямованістю та характером правовідносин на:

а) рішення митних органів публічно-сервісного спрямування (видаються у зв'язку із наданням адміністративних послуг підприємствам та фізичним особам):

– щодо зобов'язуючої інформації з питань класифікації товарів, визначення країни походження товарів (ст. 23 МК України);

– консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи (ст. 21 МК України);

– узагальнення консультацій з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи (ч. 4 ст. 21 МК України);

– про надання авторизації на застосування спрощення (ст. 13 МК України);

б) публічно-владні управлінські рішення митних органів неделіктного характеру:

1) дозвільного характеру – щодо:

– реєстрації гаранта (ч. 3 ст. 316 МК України);



- дозволу на здійснення митної брокерської діяльності;
  - дозволу на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі (разом з Державною прикордонною службою України);
  - відкриття та експлуатація митного складу;
  - відкриття та експлуатація вільної митної зони комерційного або сервісного типу;
  - відкриття та експлуатація складу тимчасового зберігання;
  - відкриття та експлуатація вантажного митного комплексу;
  - авторизації на застосування процедури кінцевого використання товарів;
- 2) фіскального характеру:
- вимога про сплату митних платежів (ч. 2 ст. 317-1 МК України);
  - про коригування заявленої митної вартості товарів (ст. 55 МК України);
  - щодо класифікації товарів для митних цілей (ст. 69 МК України);
  - про відстрочення або розстрочення сплати митних платежів (ч. 1 ст. 304 МК України);
- 3) контрольного характеру:
- запит про проведення перевірки автентичності документа про походження товару та відповідності походження товару правилам походження (ч. 2 ст. 43 МК України);
  - про необхідність проведення огляду (інспектування) товарів (ст. 319 МК України);
  - дозвіл на пропуск товарів через митний кордон України за результатами попереднього документального контролю (ч. 4 ст. 319 МК України);

в) деліктні рішення митних органів (видаються у зв'язку з притягненням фізичних і юридичних осіб до відповідальності за порушення митних правил) – постанова про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил (ст. 542 МК України) тощо [38].

## **Висновки до розділу 1**

1. Рішенням митних органів притаманні такі властивості: 1) видання на виконання повноважень (компетенції, функціональних обов'язків) митних органів щодо реалізації положень митного законодавства; 2) породження, зміна або припинення прав та обов'язків конкретних підприємств та фізичних осіб у митній сфері (обов'язкових наслідків для них, що пов'язані із повноваженнями митних органів керувати їх поведінкою у встановлених законом межах та настання яких забезпечується застосуванням державного примусу); 3) встановлення юридичних наслідків для конкретних (персоніфікованих) підприємств та фізичних осіб (адресний характер); 4) відображення обраного митним органом шляху застосування митного законодавства у конкретному випадку (конкретній життєвій ситуації) та розрахованість на одноразове застосування; 5) спрямованість на збалансоване одночасне досягнення фіскальних (захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки), безпекових (захист внутрішнього ринку) та регуляторних цілей (регулювання зовнішньої торгівлі) діяльності митних органів; 6) зовнішній прояв у письмовій (документальній), в усній (вербальній) або фізично-діяльнісній (конклюдентній) формах.

Будь-який адміністративний акт не може бути наслідком діяльності суб'єкта владних повноважень у рамках приватно-правових відносин (щодо

користування та розпорядження закріпленим за ним майном тощо). Підкреслено, що через їх походження, пов'язане із діяльністю винятково митних органів, рішення митних органів не включають адміністративні договори, укладені за участю митних органів. Звернена увага на те, що за ознакою виникнення, зміни або припинення суб'єктивних прав та/чи обов'язків їх адресатів внаслідок їх прийняття рішення митних органів відрізняються від офіційних документів митних органів, що мають характер кореспонденції та інших юридично нейтральних інструментів діяльності митних органів.

2. Слід запропонувати класифікувати рішення митних органів, насамперед: 1) за походженням ініціативи щодо їх прийняття на 1-1) рішення митних органів, які приймаються за ініціативою митних органів, незалежно від волі підприємств та фізичних осіб; 1-2) рішення митних органів, які приймаються за згодою підприємств та фізичних осіб (про призначення дослідження проб та зразків товарів під час прийняття рішень щодо зобов'язуючої інформації, про проведення планової виїзної перевірки у приміщенні митного органу); 1-3) рішення митних органів, які приймаються за зверненням підприємств та фізичних осіб (про надання авторизації на застосування спрощення, про виконання митних формальностей поза місцем розташування цих органів та/або поза робочим часом); 2) залежно від характеру впливу рішень митних органів на волю та поведінку підприємств чи фізичних осіб на: 2-1) рішення митних органів примусового характеру; 2-2) рішення митних органів, що ґрунтуються на переконанні у вигляді рекомендації (запит щодо подання додаткових документів та відомостей, необхідних для прийняття рішення про визнання заявленої митної вартості) або у вигляді заохочення (щодо авторизації авторизованого економічного оператора, про надання авторизації на застосування спрощення); 3) за характером впливу рішень митних органів на права та обов'язки підприємств чи фізичних осіб на: 3-1) сприятливі (рішення про прийняття митної декларації для митного

оформлення, про відстрочення або розстрочення сплати митних платежів); 3-2) обтяжуючі (рішення про відмову у митному оформленні, податкове повідомлення-рішення); 3-3) як сприятливі, так й обтяжуючі (рішення про коригування заявленої митної вартості товарів, наказ про проведення документальної позапланової виїзної перевірки) тощо; 3-4) нейтральні (визнання митної декларації недійсною); 4) за функціональною спрямованістю та характером правовідносин на: 4-1) рішення митних органів публічно-сервісного спрямування (щодо зобов'язуючої інформації, консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи, про надання авторизації на застосування спрощення); 4-2) публічно-владні управлінські рішення митних органів неделіктного характеру, у тому числі дозвільного характеру (про реєстрацію гаранта, дозвіл на здійснення митної брокерської діяльності), фіскального характеру (вимога про сплату митних платежів, про коригування заявленої митної вартості товарів, про відстрочення або розстрочення сплати митних платежів); 4-3) контрольного характеру (про необхідність проведення огляду (інспектування) товарів, дозвіл на пропуск товарів через митний кордон України за результатами попереднього документального контролю; 4-4) деліктні рішення митних органів (постанова про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил).

З точки зору вивчення теоретичних (наукових), законодавчих та правозастосовних (практичних) аспектів рішень митних органів заслуговують на особливу увагу рішення митного органу про коригування заявленої митної вартості товарів, щодо класифікації товарів для митних цілей та з питання підтвердження країни походження товару як такі, що мають визначальне значення для нарахування митних платежів й виконання митними органами завдань за іншими основоположними напрямками їх діяльності.

## РОЗДІЛ 2

### ОСНОВНІ МАТЕРІАЛЬНО-ПРАВОВІ ТА ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ ПРИЙНЯТТЯ, ЗМІНИ ТА ПРИПИНЕННЯ ДІЇ РІШЕНЬ МИТНИХ ОРГАНІВ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

#### **2.1. Порядок прийняття рішень митними органами: загальні засади та спеціальні правила прийняття окремих різновидів рішень митних органів**

Належне законодавче регулювання основних матеріально-правових та процедурних аспектів прийняття рішень митними органами є запорукою дотримання прав та законних інтересів підприємств та фізичних осіб під час переміщення ними товарів через митний кордон України. Оптимальна організація та упорядкування діяльності митних органів, яка ґрунтується на найбільш прогресивних здобутках доктрини адміністративного права й найкращих регуляторних практиках, утілених у законодавство України, забезпечує передбачуване правозастосування з боку митних органів з дотриманням ними максимальною мірою вимог верховенства права та засад належного врядування. Особливого значення набуває розробка якомога більш деталізованих матеріально-правових умов та адміністративних процедур прийняття суб'єктами владних повноважень владних управлінських рішень у сферах, які є складними через комплексний економіко-правовий характер відповідних суспільних відносин та високий ступінь динамічності їх розвитку. Зважаючи на це, а також на значний невикористаний еволюційний потенціал положень митного законодавства України, пов'язаний з правовим регулюванням питань прийняття рішень митними органами, слід оцінити

правову основу прийняття рішень митними органами та окреслити перспективи її вдосконалення. Також, актуальність наукового опрацювання відповідного комплексу питань підкреслюється й тим, що закріплений законодавством України порядок прийняття рішень митними органами докорінно оновлювався у рамках приведення національного митного законодавства у відповідність до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 р. про встановлення Митного кодексу Європейського Союзу.

Розпочинаючи наукове дослідження за вищевказаними напрямками, насамперед, зазначимо, що рішення митного органу – акт митного органу (посадової особи або осіб митного органу), що стосується застосування законодавства України з питань митної справи у конкретному випадку та що має юридичні наслідки для заінтересованої особи чи заінтересованих осіб (п. 51-1 ч. 1 ст. 4 МК України). За змістом ч. 1 ст. 19 та ч. 1 ст. 19-2 МК України митні органи приймають рішення:

- б) за заявою підприємства (щодо авторизації АЕО, авторизації на застосування спрощення, реєстрації гаранта, зобов'язуючої інформації тощо);
- 7) під час виконання митних формальностей;
- 8) у справах про порушення митних правил;
- 9) під час розгляду скарг на рішення, дії або бездіяльність митних органів;
- 10) в інших випадках, передбачених законодавством України з питань митної справи [5].

Розподіляючи повноваження між митними органами щодо прийняття тих чи інших рішень у межах їх компетенції, митне законодавство встановлює, зокрема, що митними органами, уповноваженими приймати рішення, є: 1) щодо авторизації авторизованого економічного оператора – Державна митна служба України; 2) щодо дозволу на провадження видів діяльності, визначених ст. 404 МК України (відкриття та експлуатація магазину безмитної торгівлі, митного

складу, вантажного митного комплексу, брокерська митна діяльність тощо) – Державна митна служба України самостійно або разом з Державною прикордонною службою України або митниця, у зоні діяльності якої розташовані відповідні території, приміщення, резервуари, холодильні чи морозильні камери, криті чи відкриті майданчики, що можуть використовуватися під час провадження таких видів діяльності; 3) щодо зобов'язуючої інформації – митний орган, визначений Державною митною службою України (ч. 1 ст. 19-3 МК України) [5].

Зважаючи на широке різноманіття рішень, які приймають митні органи, для врівноваження ступеня ґрунтовності й всебічності дослідження з його максимально допустимим обсягом й вимогами щодо його цілісності та завершеності, оптимальним кроком видається охопити рішення щодо зобов'язуючої інформації як приклад рішення, що приймається за заявою підприємства, а також декілька прикладів рішень митних органів основоположного значення, що приймаються під час виконання митних формальностей у рамках митного оформлення та митного контролю. Разом з тим, першочерговим завданням є розгляд загальних положень щодо матеріально-правових та процедурних аспектів, пов'язаних з рішеннями митних органів.

Викладаючи деякі загальні правила прийняття рішень митних органів, ст. 19-1 МК України вказує на те, що письмові рішення митних органів оформлюються в паперовій або електронній формі. Рішення в електронній формі оформлюються як окремий електронний документ або шляхом внесення відміток, відомостей про прийняте рішення до відповідних систем, що забезпечують функціонування електронних інформаційних ресурсів митних органів. Невідкладно, але не пізніше ніж на наступний робочий день з дня прийняття рішення, митний орган:

1) надсилає підприємству в паперовій або електронній формі інформацію про прийняте рішення (за наявності – таке рішення та копію наказу щодо такого рішення, у разі якщо оформлення наказу передбачено законодавством України з питань митної справи);

2) вносить відомості про прийняте рішення до систем, що забезпечують функціонування електронних інформаційних ресурсів митних органів;

3) здійснює інші заходи, визначені законодавством України з питань митної справи для виконання митними органами після прийняття відповідного рішення (ч. 5 ст. 19-2 МК України) [5].

З днем отримання підприємством рішення митного органу пов'язане набрання ним чинності, крім випадків, передбачених законом. За положеннями митного законодавства днем отримання рішення митного органу є: 1) у разі надсилання рішення в електронній формі – дата надсилання електронного повідомлення, яким надіслано рішення митного органу; 2) у разі надсилання рішення в паперовій формі – дата отримання рекомендованого листа, зазначена поштовою службою в повідомленні про вручення, а у разі неотримання листа – дата повернення відправнику рекомендованого листа, зазначена поштовою службою (ст. 19-11 МК України) [5]. Разом з тим, ці правила набрання чинності рішеннями митних органів Головне науково-експертне управління апарату Верховної Ради України визнало недосконалими через те, що, як зазначається експертами, відповідні положення звужують коло осіб, яких стосується рішення, до підприємств, що не повною мірою відповідає визначенню рішення митного органу як акту митного органу, який має юридичні наслідки для заінтересованої особи чи осіб, а не лише для підприємств. Також, звертається увага на те, що за змістом ст. 24 МК України не лише підприємство, а «будь-яка особа має право оскаржити рішення, дії або бездіяльність митних органів, якщо вважає, що цими рішеннями, діями або бездіяльністю порушено її права,



свободи чи інтереси, створено перешкоди для їх реалізації або на неї незаконно покладено будь-які обов'язки» [40].

Аналіз вищевикладених законодавчих положень свідчить про те, що, незважаючи на деякі незначні техніко-юридичні неточності, вони закладають правову основу для запровадження електронного документообігу між митними органами та підприємствами й фізичними особами, а також належним чином регулюють питання моменту набрання чинності рішеннями митних органів, за умови, якщо у відповідних електронних інформаційно-комунікаційних систем підтверджуватиметься факт одержання електронних документів. У іншому випадку законодавче положення про те, що днем отримання рішення митного органу є дата надсилання відповідного електронного повідомлення, може породжувати деякі непорозуміння у правозастосовному процесі.

Продовжуючи дослідження процедурних аспектів прийняття рішень митними органами відповідно до загальних положень митного законодавства, зазначимо, що основною частиною процедури прийняття рішень митними органами є розгляд та вирішення справи митним органом, який охоплює дослідження обставин справи та збирання доказів. Значний науковий та практико-прикладний інтерес мають правила розгляду заяв, поданих підприємствами для набуття спеціальних статусів у рамках сфери митного адміністрування, особливо ті з них, що визначають особливості реалізації бути почутим у правовідносинах, які складаються під час розгляду цих заяв.

Насамперед, зауважимо, що митне законодавство передбачає проміжний етап процедури прийняття рішень митними органами, визначений як попередній розгляд заяви та документів, поданих для прийняття рішення.

Метою попереднього розгляду є перевірка дотримання підприємством умов, необхідних для прийняття до розгляду його заяви та документів. Строк попереднього розгляду як матеріально-правових, так й процедурних питань встановлений законом. Наприклад, за п. 6 ч. 2 ст. 19-5 МК України попередній

розгляд заяви та документів, поданих для прийняття рішення щодо зобов'язуючої інформації здійснюється протягом 15 днів. За результатами попереднього розгляду митний орган приймає рішення: 1) про розгляд заяви – якщо митним органом встановлено дотримання умов, необхідних для прийняття заяви до розгляду; або 2) про відмову в розгляді заяви – якщо митним органом встановлено недотримання хоча б однієї з умов, необхідних для прийняття заяви до розгляду (ч. 5 ст. 19-5 МК України). Зокрема, умови, необхідні для прийняття заяви підприємства до розгляду, вважаються недотриманими, у разі якщо подано не всі документи, необхідні для прийняття митним органом рішення, або до таких документів внесено відомості не в повному обсязі з урахуванням виду рішення митного органу, щодо якого подано заяву (п. 4 ч. 7 ст. 19-5 МК України). Водночас, якщо протягом встановленого законом строку митний орган не повідомив про прийняття рішення, то заява вважається прийнятою митним органом до розгляду (ч. 6 ст. 19-5 МК України) [5].

Визнаючи прогресивним нововведенням автоматичне прийняття заяви та документів, поданих для прийняття митним органом рішення, якщо у встановлений законом строк він не прийняв протилежне процедурне рішення, все ж, очевидним видається неврегульованість правових наслідків оперативного усунення підприємством неповноти відомостей або некомплектності пакету документів, що подаються для прийняття рішення митним органом.

Зокрема, прогалина, пов'язана із зазначеним аспектом може бути заповнена законодавчими положеннями, що відтворюють зміст закріплених Законом України «Про адміністративну процедуру» правил залишення заяви без руху. За їх змістом у повідомленні про залишення заяви без руху зазначаються виявлені недоліки з посиланням на порушені вимоги законодавства, спосіб та строк усунення недоліків, а також способи, порядок та строки оскарження рішення про залишення заяви без руху (абз. 2 ч. 1 ст. 43 Закону України «Про адміністративну процедуру»). При цьому, не допускається повторне залишення

без руху заяви, в якій усунуто виявлені недоліки, зазначені в повідомленні про залишення заяви без руху (ч. 3 ст. 43 Закону України «Про адміністративну процедуру») [2].

Більше того, під час застосування цього підходу неодмінно слід врахувати висновки Верховного Суду щодо правильного тлумачення положень абз. 4 п. 11 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165, згідно з яким у квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування зазначаються, зокрема, пропозиція щодо надання платником податку пояснень та копій документів, необхідних для розгляду питання прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в реєстрі або відмову в такій реєстрації [41]. Витлумачивши формування цього правила, Верховний Суд наголосив на тому, що вимога щодо необхідних, на переконання контролюючого органу, документів має бути якомога більш чіткою (Постанова Верховного Суду від 27 липня 2022 р. у справі № 520/15348/2020) [42]. Більше того, у обсяг документів завжди є унікальним та залежить від організації господарських взаємовідносин між суб'єктами господарювання, змісту договірних відносин між ними, а також особливостями законодавчого врегулювання діяльності тієї чи іншої сфери бізнесу (Постанова Верховного Суду від 7 грудня 2022 р. у справі № 500/2237/20) [43].

Таким чином, оптимальним законодавчим рішенням може бути покладення на митний орган обов'язку у випадку недотримання підприємством умов, необхідних для прийняття його заяви до розгляду, з якомога більшим ступенем чіткості та врахування специфіки ситуації підприємства вказати на шляхи усунення ним неповноти відомостей або некомплектності пакету документів, що подаються для прийняття рішення митним органом.

Як наступну складову процедури прийняття рішень митними органами розглянемо основні аспекти, пов'язані зі строком на їх прийняття.

Законом визначено, що строк розгляду заяви та документів, поданих для прийняття рішення митним органом, перебіг якого розпочинається після прийняття митним органом рішення про розгляд заяви, залежить від предмета заяви. Наприклад, за змістом ч. 1 ст. 19-6 МК України рішення митного органу щодо авторизації авторизованого економічного оператора має бути прийняте протягом 120 днів, а рішення щодо зобов'язуючої інформації – протягом 30 днів. Водночас, прийняття митним органом рішень за його ініціативою здійснюється невідкладно, але не пізніше 30 днів з дня виявлення підстав для прийняття таких рішень, крім випадків, пов'язаних з реалізацією відповідним підприємством або фізичною особою права бути почутим за положеннями митного законодавства (ч. 3 ст. 19-6 МК України). Передбачається й можливість продовження цих строків, як за заявою підприємства (не більше ніж на 30 днів), так й за рішенням митного органу, але не більше ніж на 30 днів, якщо інше не передбачено законом, у окреслених законом випадках, серед яких направлення запиту про надання додаткових документів та/або інформації, направлення повідомлення про намір прийняти несприятливе рішення, отримання від підприємства письмових заперечень тощо (ч. 5 ст. 19-6 МК України). Водночас, у цьому контексті слід взяти до уваги те, що недотримання митним органом вищезазначених строків, на відміну від наслідків пропущення строків для прийняття рішення про допущення заяви до розгляду, автоматично не призводить до позитивного для підприємства чи фізичної особи вирішення відповідного питання, а породжує для них право оскаржити бездіяльність митних органів (ч. 7 ст. 19-6 МК України) [5].

Оглянувши ж законодавчі положення, що регламентують реалізацію підприємством або фізичною особою права бути почутим, що, як зазначено вище, унеможливорює невідкладне прийняття рішення митним органом за його

ініціативою, вкажемо на те, що законом встановлено, що у разі якщо митний орган має намір прийняти рішення, що може мати несприятливий вплив на права заінтересованої особи (несприятливе рішення), така особа має право подати письмові заперечення та додаткові документи чи відомості. Перед прийняттям несприятливого рішення митні органи надсилають заінтересованій особі повідомлення про намір прийняти несприятливе рішення, яке має містити:

- 1) інформацію про зміст такого несприятливого рішення та підстави, на яких митні органи мають намір прийняти рішення, із посиланням на відповідні документи та інформацію, що підтверджують виникнення таких підстав;
- 2) строк, протягом якого заінтересована особа має право скористатися правом бути почутою;
- 3) інформацію про право заінтересованої особи ознайомитися з відповідними документами та інформацією (ст. 19-9 МК України).

Водночас, митним законодавством визначено, що право бути почутим не застосовується у разі, якщо, зокрема якщо реалізація права бути почутим створює загрозу заподіяння значної шкоди національній безпеці, життю та здоров'ю людей, навколишньому природному середовищу, правам споживачів товарів, або якщо несприятливе рішення, яке мають намір прийняти митні органи, стосується рішення щодо зобов'язуючої інформації, а також в інших випадках, передбачених законами України (ст. 19-10 МК України) [5].

Принагідно зауважимо, що поруч зі встановленням необхідності для митних органів викласти у повідомленні про намір прийняти несприятливе рішення інформацію про зміст та підстави для несприятливого рішення (із посиланням на відповідні документи та інформацію), окремо у загальних положеннях митного законодавства регламентується обов'язок митних органів щодо обґрунтування їх рішень. Йдеться про те, що у рішеннях, визначених пунктами 2 і 3, 6-9, 12 і 13 ч. 3 ст. 19-2 МК України (зокрема, у рішеннях про відмову в розгляді заяви, про продовження строку прийняття рішення, про скасування рішення), зазначаються підстави та причини прийняття такого

рішення з посиланням на норми законодавства, а також строк і порядок оскарження рішення (ч. 6 ст. 19-2 МК України). Більше того, у разі прийняття рішень, визначених пунктами 6, 9, 12 і 13 ст. 19-2 МК України (зокрема, рішень про відмову в наданні рішення, про скасування рішення) митний орган разом з рішенням надсилає копії документів (за наявності), на підставі яких було прийнято відповідне рішення (ч. 7 ст. 19-2 МК України) [5].

Підбиваючи проміжний підсумок та оцінивши якість законодавчого регулювання загальних питань прийняття рішень митними органами, маємо підстави констатувати, що відповідним положенням митного законодавства притаманна невиправдана складність, пов'язана з неструктурованим комбінуванням матеріально-правових та процедурних правил прийняття як юрисдикційних рішень митних органів та рішень митних органів за підсумками виконання ними митних формальностей, так й заохочувально-стимулюючих рішень митних органів щодо авторизації економічних операторів й застосування спрощень та дозвільних рішень митних органів. Такий стиль викладу законодавчого матеріалу може вкрай несприятливо позначитись на правильності його сприйняття та визначення, чи підлягає застосуванню та чи інших вимога з точки зору підстав та процедур прийняття рішення митного органу тієї чи іншої категорії. Значно досконалішим видається окремий виклад універсальних положень щодо рішень митних органів, після якого мають окремо розкриватись матеріально-правові та процедурні основи прийняття рішень кожної категорії.

Крім того, аналіз законодавчих положень, що встановлюють процедуру прийняття рішень митними органами, показав, що потребують виправлення їх прогалини та техніко-юридичні неточності їх формулювань, які допускають неоднакове тлумачення та застосування тих чи інших процедурних правил або створюють підґрунтя для невиправданих процедурних перешкод. Зокрема, йдеться про положення, що стосуються дня отримання рішення митного органу

в електронній формі, визначення митним органом шляхів усунення підприємством неповноти відомостей або некомплектності пакету документів, що подаються для прийняття рішення митним органом, тощо. Водночас, прогресивними законодавчими рішеннями є запровадження електронного документообігу між митними органами та підприємствами й фізичними особами; автоматичне прийняття заяви та документів, поданих для прийняття митним органом рішення, якщо у встановлений законом строк він не прийняв протилежне процедурне рішення (мовчазна згода); забезпечення можливості підприємствам та фізичним особами подати письмові заперечення та додаткові документи чи відомості щодо несприятливого рішення, яке має намір прийняти митний орган; обґрунтування митними органами їх рішень із зазначенням підстав та причини прийняття такого рішення з посиланням на норми законодавства.

Переходячи до наступного етапу наукового опрацювання матеріально-правових та процедурних аспектів прийняття рішень митними органами, висвітливо та охарактеризуємо правове підґрунтя прийняття митними органами рішень щодо зобов'язуючої інформації. До прийняття Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України та інших законів України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» [44] називались попередніми рішення щодо застосування окремих положень законодавства України з питань митної справи. Цей правозастосовний інструмент митного адміністрування є одним із визнаних на міжнародному рівні засобів спрощення митних процедур [45, с. 9].

Насамперед, у цьому зв'язку слід зауважити, що, як встановлено митним законодавством, рішення щодо зобов'язуючої інформації за заявою підприємства приймаються митними органами з питань:

1) класифікації товарів (у тому числі комплектних об'єктів, що постачаються в розібраному стані декількома партіями протягом тривалого періоду);

2) визначення країни походження товарів (ч. 1 ст. 23 МК України) [5].

За законодавчими положеннями, якими визначаються правові властивості рішень щодо зобов'язуючої інформації, вони є обов'язковими для виконання підприємством, за заявою якого таке рішення прийнято, та будь-яким митним органом (ч. 2 ст. 23 МК України), а за предметним критерієм їх обов'язковість поширюється на товари, яких вони стосуються та щодо яких митні формальності виконуються після набрання чинності таким рішенням (ч. 3 ст. 23 МК України). Строк дії рішення щодо зобов'язуючої інформації становить 3 роки з дати його прийняття (ч. 4 ст. 23 МК України) [5].

Також, законом передбачено оприлюднення Державною митною службою України рішення щодо зобов'язуючої інформації з додержанням вимог щодо конфіденційності інформації відповідно до порядку, затвердженого Міністерство фінансів України (ч. 10 ст. 23 МК України) [5].

Законність та обґрунтованість рішення митного органу щодо зобов'язуючої інформації забезпечується шляхом вжиття ними контрольних-аналітичних заходів, за допомогою яких митний орган пересвідчується у дотриманні підприємством правил класифікації товарів та відповідності країни походження товару, що визначена підприємством, країні, в якій товар був повністю вироблений або підданий достатній переробці.

Зокрема, ч. 1 ст. 23-1 МК України встановлює, що у випадках класифікації, визначення країни походження товарів, якщо для прийняття рішення щодо зобов'язуючої інформації необхідне проведення дослідження (аналізу, експертизи) проб (зразків) таких товарів, митний орган має право призначити таке дослідження (аналіз, експертизу), за умови отримання попередньої згоди підприємства. У разі відсутності згоди митний орган приймає



рішення з урахуванням наявних у нього документів та/або інформації або відмовляє в наданні рішення щодо зобов'язуючої інформації (ч. 2 ст. 23-1 МК України). Дослідження проб та зразків товарів проводиться за рахунок підприємства спеціалізованим органом з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, або іншою експертною установою (організацією). При цьому, строк на прийняття рішення щодо зобов'язуючої інформації продовжується на строк проведення дослідження проб та зразків (ч. 4 ст. 23 МК України) [5].

Примітним є те, що Верховний Суд звертав увагу на те, що протиправним є рішення контролюючого органу про визначення коду товару, якщо не дотримано законодавчих вимог, які регламентують підстави і порядок взяття проб (зразків) товарів, що перебувають під митним контролем, а також гарантій, які надаються декларантам під час цього процесу акт про зняття проб (зразків) товарів (Постанова Верховного Суду від 7 червня 2022 р. у справі № 818/295/17) [46]. Зокрема, у справі № 810/2192/16 Верховний Суд дійшов висновку про те, що висновок експертизи має бути сформований на підґрунті огляду товару та на підставі спостережень, аби переконатися у можливості його використання власне за призначенням. Фактичне дослідження товару, а не тільки документів, має визначальне значення для його правильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД. Наприклад, установивши в межах митного контролю, що використання товару за функціональним призначенням неможливе, та зазначивши, що, враховуючи вміст дорогоцінних металів (срібло, золото), переробка товару з метою добування дорогоцінних металів цілком вірогідна, зразок товару може бути віднесено до категорії промислового металобрухту відповідно до положень Закону України «Про металобрухт» (Постанова Верховного Суду від 14 червня 2022 р. у справі № 810/2192/16) [47].

Отже, вищевикладене дозволяє констатувати те, що за передбаченою митним законодавством моделлю використання рішень щодо зобов'язуючої

інформації для оптимізації митного оформлення, вони приймаються митними органами з питань класифікації товарів та визначення країни походження товарів, мають строк дії тривалістю 3 роки, оприлюднюються Державною митною службою України з додержанням вимог щодо конфіденційності інформації, а їх законність та обґрунтованість забезпечується митною експертизою за згодою та за рахунок відповідного підприємства.

Завершивши наукове опрацювання основних процедурних аспектів прийняття рішень митними органами відповідно до загальних положень митного законодавства, звернемо увагу на спеціальні правила прийняття рішень митними органами у рамках ключових складових митного оформлення та митного контролю, якими прийнято вважати класифікацію товарів, визначення країни походження товару, а також визначення митної вартості товарів. Зіставивши відповідні адміністративні процедури забезпечення дотримання вимог митного законодавства із загальними положеннями щодо рішень митних органів, матимемо можливість оцінити міру їх узгодженості та окреслити невикористаний потенціал правового регулювання відповідних митних формальностей.

Розпочинаючи з огляду законодавчих положень, що стосуються рішень митних органів, пов'язаних з класифікацією товарів, перш за все, у якості преамбули зазначимо, що, як встановлено ч. 1 ст. 69 МК України товари при їх декларуванні підлягають класифікації, тобто у відношенні товарів визначаються коди відповідно до класифікаційних групувань, зазначених в УКТ ЗЕД. Митні органи здійснюють контроль правильності класифікації товарів, поданих до митного оформлення, згідно з УКТ ЗЕД (ч. 2 ст. 69 МК України). На вимогу посадової особи митного органу декларант або уповноважена ним особа зобов'язані надати усі наявні відомості, необхідні для підтвердження заявлених ними кодів товарів, поданих до митного оформлення, а також зразки таких товарів та/або техніко-технологічну документацію на них (ч. 3 ст. 69 МК

України). У разі виявлення під час митного оформлення товарів або після нього порушення правил класифікації товарів митний орган має право самостійно класифікувати такі товари (ч. 4 ст. 69 МК України) [5].

Таким чином, у разі виявлення порушень правил класифікації товарів у рамках контролю правильності класифікації підприємством товарів, поданих до митного оформлення, митний орган має право самостійно їх класифікувати. При цьому, як наголосив Верховний Суд за підсумками розгляду справи про визнання протиправними та скасування рішень про визначення коду товару, яка досліджується у наукових працях С. І. Денисенка, за загальним правилом класифікації товарів у разі, якщо товар на перший погляд можна віднести до двох або більше товарних позицій, їх класифікація здійснюється наступним чином: перевага віддається тій товарній позиції, у якій товар описується конкретніше порівняно з товарними позиціями, де дається більш загальний його опис (Постанова Верховного Суду від 10 лютого 2021 р. у справі № 380/671/20) [48, с. 73-74; 49]. Серед іншого, у цьому висновку щодо класифікації товарів митними органами підкреслюється необхідність прийняття ними найбільш сприятливого класифікаційного рішення з урахуванням характеристик відповідних товарів.

Визначаючи правові властивості рішень митних органів щодо класифікації товарів, закон визначає, що для митних цілей є вони обов'язковими. Також, встановлений обов'язок оприлюднювати рішення митних органів щодо класифікації товарів (абз. 1 ч. 7 ст. 69 МК України) [5].

Крім того, привертає увагу закріплений законом характер правового взаємозв'язку між рішеннями митних органів щодо класифікації товарів та рішення щодо зобов'язуючої інформації з питань класифікації товарів. Йдеться про те, що наявність рішення митних органів щодо класифікації товарів не є підставою для відмови у прийнятті рішення щодо зобов'язуючої інформації з питань класифікації товарів. У разі якщо рішення щодо класифікації товарів

суперечить рішенню щодо зобов'язуючої інформації з питань класифікації товарів щодо товарів з ідентичними характеристиками, рішення щодо класифікації товарів підлягає скасуванню. У такому разі рішення щодо класифікації товарів втрачає чинність з моменту набрання чинності рішенням щодо зобов'язуючої інформації з питань класифікації товарів, а підприємство не несе відповідальності за негативні наслідки застосування рішення щодо класифікації товарів з моменту його прийняття до моменту його скасування (ч. 7 ст. 69 МК України) [5].

Осмисливши вищевикладене та ознайомившись із пануючими у науковій та експертній думці баченнями подальшого вдосконалення загальних засад прийняття митним органами рішень щодо класифікації товарів, зазначимо, що одним з пріоритетних напрямків системного оновлення правового та організаційно-технічного підґрунтя класифікації товарів митними органами визнається систематизація адміністративних та судових рішень з цього питання, у тому числі тих, що прийняті міжнародними судовими установами європейського правового простору, насамперед, Європейським судом справедливості.

Зокрема, у системних рекомендаціях Ради бізнес-омбудсмена, пов'язаних з актуальними проблемами бізнесу у митній сфері, наголошується на необхідності створення публічного електронного реєстру рішень щодо класифікації товарів за прикладом того, як це робиться в Європейському Союзі. На думку фахівців ради, до такого реєстру слід вносити не лише ті рішення, що приймаються митними органами під час митного оформлення, а й ті, що приймаються митними органами під час документальних перевірок та (для забезпечення інформативності реєстру) рішення судових органів у справах де вирішуються питання правильності класифікації. Більше того, пропонується й видати методичні рекомендації з метою належного врахування митними органами існуючої судової практики з питань класифікації по відповідних кодах

УКТ ЗЕД. Такий документ мав би, серед іншого, встановити, що при здійсненні класифікації за УКТ ЗЕД таких саме, ідентичних або аналогічних за характеристиками товарів належна увага має приділятися судовій практиці як національних судів так і Європейського суду справедливості [50].

У контексті врахування у діяльності митних органів правозастосовних висновків Європейського суду справедливості з питання класифікації товарів фахівці урядового консультативно-дорадчого органу звертають увагу на те, що, оскільки в питаннях класифікації товарів Європейський суд справедливості застосовується фактично те ж саме законодавство, що й в Україні, – його рішення можуть бути прикладом для вітчизняного правозастосування як в аспекті обґрунтування рішень (порядку та підходів застосування основних правил інтерпретації), так і для вирішення конкретних спірних питань щодо класифікації товарів [51, с. 29]. Принагідно зауважимо, що у Інформаційному листі Вищого адміністративного суду України від 18 листопада 2014 року № 1601/11/10/14-14 про посилання на рішення Європейського суду справедливості вказується на те, що правові позиції, сформульовані у рішеннях Європейського суду справедливості, можуть враховуватися адміністративними судами як аргументація, міркування стосовно гармонійного тлумачення національного законодавства України згідно з усталеними стандартами правової системи Європейського Союзу, однак не як правова основа (джерело права) врегулювання відносин, стосовно яких виник спір, оскільки на сьогодні Україна не є державою-членом Європейського Союзу, через що установчі договори Європейського Союзу не зобов'язують Україну, відповідно і рішення Європейського суду справедливості не можуть розглядатися як джерело права національної правової системи [52].

Таким чином, визнається нагальною потреба у охопленні електронними інформаційними ресурсами Єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» усіх класифікаційних рішень митних

органів, незалежно від їх прийняття під час митного оформлення чи митного контролю або за підсумками адміністративного оскарження, включення у них висновків Верховного Суду щодо застосування відповідних положень митного законодавства, а також їх розширення за рахунок відображення у них, принаймні, у якомога більш точному відсилочному форматі відповідних правових позицій Європейського суду справедливості.

Просуваючись далі за планом дослідження, ознайомимось з правовою основою прийняття митними органами рішень, пов'язаних з визначенням країни походження товару.

Країною походження товару вважається країна, в якій товар був повністю вироблений або підданий достатній переробці (ч. 2 ст. 36 МК України). Правильне визначення країни походження товару є необхідним для оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, заборон та/або обмежень щодо переміщення через митний кордон України, а також з метою забезпечення обліку цих товарів у статистиці зовнішньої торгівлі (ч. 1 ст. 36 МК України) [5]. Зокрема, від правильності визначення країни походження залежить з'ясування підстав для рішень митних органів, які стосуються:

- надання пільг і преференцій у застосуванні ввізного чи вивізного мита (у тому числі попередження, розслідування та/або припинення порушення митних правил, пов'язаних з неправомірним застосуванням преференційного режиму у зовнішній торгівлі);
- застосування антидемпінгового чи компенсаційного мита, мита у відповідь на недружні дії з боку торгових партнерів;
- застосування кількісних обмежень чи заборон;
- установлення квот та ембарго на зовнішню торгівлю з окремими країнами;

– устанавлення експортних субсидій на підтримку місцевих товарів чи державних закупівель товарів з країн за угодами про умови взаємності; маркування товарів (“Вироблено в Україні”, “Made in China”);

– запобігання надходженню на територію держави контрафактної, неякісної продукції тощо [53, с. 54; 54, с. 27; 55, с. 97; 56, с. 108].

Інакше кажучи, як слушно зауважила Н. О. Коваль, розширення міжнародної економічної інтеграції супроводжується поживленням торгівлі, збільшенням надходження прямих іноземних інвестицій, зростанням обсягів виробництва, зменшенням трансакційних витрат тощо. Усунення торговельних бар’єрів передбачає збільшення торгівлі між країнами, при цьому країни, надаючи преференції, також прагнуть відповідно їх отримати. Проте існує небезпека, що товари з третіх країн можуть потрапити на ринки членів через країни, де діють найнижчі торговельні бар’єри. З метою усунення таких ситуацій було розроблено правила походження товарів [38, с. 26].

З’ясувавши призначення та значення правильного визначення країни походження товарів у рамках митно-тарифного регулювання, слід висвітлити та охарактеризувати механізм контролю дотримання підприємствами відповідних вимог митного законодавства. С. Г. Войтов у цьому зв’язку зауважив, що за своєю регулятивною сутністю контроль за правильністю країни походження – це комплекс заходів в основному з приводу документальної верифікації (через підтвердження дійсності та справжності сертифікатів про походження) та перевірки належного рівня переробки на відповідність тому походженню, що зазначається під час декларування і спрямовує товар у відповідний режим тарифного оподаткування [53, с. 56].

Звернувшись до відповідних положень митного законодавства, зазначимо, що документами, що підтверджують країну походження товару, є сертифікат про походження товару, засвідчена декларація про походження товару, декларація про походження товару, сертифікат про регіональне найменування

товару (ч. 1 ст. 43 МК України). Якщо в документах про походження товару є розбіжності у відомостях про країну походження товару або митним органом встановлено інші відомості про країну походження товару, ніж ті, що зазначені у документах, декларант або уповноважена ним особа має право надати митному органу для підтвердження відомостей про заявлену країну походження товару додаткові відомості (ч. 8 ст. 43 МК України). Також, у разі виникнення сумнівів з приводу дійсності документів про походження товару чи достовірності відомостей, що в них містяться, включаючи відомості про країну походження товару, митний орган може звернутися до компетентного органу, що видав документ, або до компетентних організацій країни, зазначеної як країна походження товару, із запитом про проведення перевірки цих документів про походження товару чи надання додаткових відомостей (ч. 1 ст. 45 МК України) [5].

За підсумками дослідження документів та відомостей щодо походження товарів, митний орган може прийняти несприятливе рішення, яке може мати вигляд відмови у випуску товару (якщо цей товар походить з країни, товари якої заборонені до переміщення через митний кордон України) або рішення про сплату загальних або спеціальних митних платежів у максимальному розмірі. Зокрема, товари, походження яких достовірно не встановлено, випускаються митним органом у вільний обіг на митній території України за умови сплати ввізного мита за повними ставками Митного тарифу України (ч. 2 ст. 48 МК України). У разі ж неможливості достовірно встановити країну походження товарів, щодо яких застосовуються особливі види мита (антидемпінгове, компенсаційне, спеціальне або додатковий імпорتنний збір), такі товари випускаються у вільний обіг на митній території України за умови сплати особливих видів мита (ч. 3 ст. 48 МК України). Водночас, можливим є й застосування (відновлення) режиму найбільшого сприяння до товарів за умови одержання митним органом не пізніше ніж через 365 днів від дня здійснення



митного оформлення цих товарів належним чином оформленого відповідного документа про їх походження (ч. 4 ст. 48 МК України) [5].

Осмисливши вищевикладене, зазначимо, що правила визначення країни походження товарів закріплюють широке коло позитивних регуляторних практик, з-поміж яких процедура консультацій між підприємствами та митними органами у випадку виявлення митними органами достатніх підстав для обґрунтованого сумніву у достовірності поданих підприємством відомостей про країну походження товару. Також, спрощення процедури митного оформлення забезпечується покладенням на митні органи обов'язку самостійно пересвідчитись у дійсності документів про походження товару чи достовірності відомостей, що в них містяться. Повною мірою відповідають засаді пропорційності положення митного законодавства про те, що відмовити у випуску товарів митний орган може, якщо він належним чином обґрунтує походження товарів з країни, товари якої заборонені до переміщення через митний кордон України. Водночас, незрозумілим видається те, що за неможливості достовірно встановити країну походження товарів митний орган приймає рішення про випуск відповідних товарів за умови сплати ввізного мита, у тому числі спеціальних видів мита, за повними ставками, а не, як це передбачено у положеннях законодавства про митну вартість, за умови сплати митних платежів згідно із заявленою країною походження та надання на певний строк забезпечення сплати митних платежів (гарантії, грошової застави тощо) в розмірі, що становить різницю між сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною декларантом, та сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною митним органом.

Продовжуючи наукове опрацювання спеціальних правил прийняття рішень митними органами у рамках ключових складових митного оформлення та митного контролю, виокремимо особливості прийняття митними органами рішень, пов'язаних із митною вартістю товарів.

Для формування правильного уявлення про те, що являє собою митна вартість, та з якою метою для її визначення запроваджена окрема митна процедура, зазначимо, що 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 (ч. 1 ст. 49 МК України). Відомості про митну вартість товарів використовуються для: 1) нарахування митних платежів; 2) застосування інших заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України; 3) ведення митної статистики; 4) розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки (ч. 1 ст. 50 МК України) [5].

Установлюючи порядок визначення митної вартості, закон визначив, що митна вартість визначається декларантом відповідно до вимог митного законодавства та заявляється під час декларування (ч. 1 ст. 51, ч. 1 ст. 52 МК України). Перед цим підприємство може скористатись передбаченою для нього можливістю проведення консультацій з митним органом з метою обґрунтованого вибору методу визначення митної вартості на підставі інформації, яка наявна в митному органі (ч. 5 ст. 55 МК України). Водночас, у наукових джерелах проблемним питанням, що виникає при визначенні митної вартості та контролю правильності визначення митної вартості визнається відсутність форми та змісту таких консультацій [57, с. 85; 58, с. 608-610; 59].

Якщо документи, які підтверджують митну вартість товарів, містять розбіжності, які мають вплив на правильність визначення митної вартості, наявні ознаки підробки або не містять всіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари, на письмову вимогу митного органу протягом 10 календарних днів мають бути надані (за наявності) додаткові документи зі встановленого законом переліку (ч. 3 ст. 53

МК України). Так само, якщо митний орган має обґрунтовані підстави вважати, що існуючий взаємозв'язок між продавцем і покупцем вплинув на заявлену декларантом митну вартість, на письмову вимогу митного органу, крім документів, згаданих вище, мають бути додатково надані й інші документи за визначеним законом переліком (ч. 4 ст. 53 МК України) [5].

При цьому, якщо митний орган під час контролю правильності визначення митної вартості цих товарів як до, так і після їх випуску, виявить що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі невірно визначено митну вартість товарів, митний орган приймає рішення про коригування заявленої митної вартості товарів (ч. 1 ст. 55 МК України). Прийняте митним органом письмове рішення про коригування заявленої митної вартості товарів має містити, зокрема:

- 1) обґрунтування причин, через які заявлену декларантом митну вартість не може бути визнано;
- 2) наявну в митного органу інформацію (у тому числі щодо числових значень складових митної вартості, митної вартості ідентичних або подібних (аналогічних) товарів, інших умов, що могли вплинути на ціну товарів), яка призвела до виникнення сумнівів у правильності визначення митної вартості та до прийняття рішення про коригування митної вартості, заявленої декларантом;
- 3) вичерпний перелік вимог щодо надання додаткових документів, передбачених законом, за умови надання яких митна вартість може бути визнана митним органом;
- 4) обґрунтування числового значення митної вартості товарів, скоригованої митним органом, та фактів, які вплинули на таке коригування;
- 5) інформацію про:
  - а) право декларанта або уповноваженої ним особи на випуск у вільний обіг товарів, що декларуються, у тому числі, у разі незгоди декларанта або уповноваженої ним особи з рішенням митного органу про коригування

заявленої митної вартості товарів – за умови сплати митних платежів згідно із заявленою митною вартістю товарів та надання на строк 90 днів з дня випуску товарів забезпечення сплати митних платежів (гарантія, грошова застава тощо) в розмірі, що становить різницю між сумою митних платежів за митною вартістю товарів, визначеною декларантом, та сумою митних платежів за митною вартістю товарів, визначеною митним органом;

б) право декларанта або уповноваженої ним особи оскаржити рішення про коригування заявленої митної вартості до органу вищого рівня або до суду (ч. 2 ст. 55, ч. 1 ст. 308 МК України) [5].

Особливу увагу заслуговують також положення митного законодавства, що регламентують процес взаємодії між підприємством та митним органом, що спрямована на узгодження визначених ними значень митної вартості. Зокрема, законом встановлено, що протягом 80 днів з дня випуску товарів декларант або уповноважена ним особа може надати митному органу додаткові документи для підтвердження заявленої ним митної вартості товарів, що декларуються (ч. 8 ст. 55 МК України). У разі надання декларантом або уповноваженою ним особою додаткових документів митний орган розглядає подані додаткові документи і протягом 5 робочих днів з дати їх подання виносить письмове рішення щодо визнання заявленої митної вартості та скасовує рішення про коригування заявленої митної вартості або надає обґрунтовану відмову у визнанні заявленої митної вартості з урахуванням додаткових документів. У такому разі надане забезпечення сплати митних платежів відповідно повертається (вивільняється) або використовується для сплати відповідних митних платежів (ч. 9 ст. 55 МК України). Водночас, якщо митний орган протягом цього строку не надає обґрунтованої відмови у визнанні заявленої митної вартості з урахуванням додаткових документів, вважається, що декларантом або уповноваженою ним особою митну вартість товарів визначено правильно (ч. 10 ст. 55 МК України) [5].

Законодавчі положення, що визначають підстави для обґрунтованого сумніву посадових осіб митних органів у правильності визначення декларантом митної вартості та звернення до нього з вимогою про підтвердження її числового значення додатковими документами, супроводжуються значним масивом практики їх тлумачення та застосування адміністративними судами, а також виступають предметом численних досліджень та аналітичних оглядів наукового та фахового співтовариства.

Зокрема, Т. С. Тоцька та А. В. Аршиннікова у їх науковій праці, присвяченій контролю за правильністю визначення митної вартості товарів та його впливу на економічну безпеку держави, вказали на те, що базовим принципом у світовій комерційній практиці є те, що під ціною угоди для цілей митної оцінки розуміється ціна, сформована при нормальному перебігу торгівлі за умов повної конкуренції. Передбачається, що ціна операції є ринковою і на її формування не вплинули жодні комерційні, фінансові та інші фактори й умови, як зазначені, так і не зазначені в контракті. Ціна вважається адекватною в тому випадку, коли вона забезпечує покриття всіх витрат плюс прибуток, який відповідає звичайному прибутку фірми, отриманому за тривалий період часу (наприклад, на середньорічному рівні) у разі продажу товарів того ж класу або виду. У цьому випадку можна зробити висновок про те, що ціна операції не схильна до якогось впливу. Відхилення ціни угоди в ту або іншу сторону від наявної у митного органу цінової інформації про вартість товарів, аналогічних з оцінюваними, слугує підставою для виникнення сумнівів у митного органу в її достовірності та для призначення необхідних заходів контролю [60, с. 153].

Серед основних причин виникнення сумніву у митних органів щодо правильності визначення декларантом митної вартості товарів С. М. Мінакова та О. Ф. Запорожець окремо виділяють:

- відсутність належного документального підтвердження її числового значення чи відомостей щодо ціни, яка була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари;
- неврахування в структурі митної вартості всіх складників митної вартості, зокрема транспортних витрат, винагород посередникам (експедиторам), витрат на страхування вантажу;
- наявність розбіжностей у документах, що підтверджують митну вартість товарів;
- суттєву різницю між задекларованою митною вартістю та даними цінової бази щодо ідентичних або подібних товарів, яка міститься в електронних інформаційних ресурсів митних органів [61, с. 60].

Також, з посиланням на огляд практики вирішення колишнім Вищим адміністративним судом України спорів щодо протиправності та скасування рішень про коригування митної вартості товарів, С. М. Мінакова та О. Ф. Запорожець наводять й інші приклади обґрунтованості сумнівів митних органів у правильності визначення вартості товарів для цілей визначення суми митних платежів з них. Зокрема, це мало місце за обставин, коли:

- під час поставки на умовах EXW додатково не надано митниці відомостей про вартість навантаження товару, оскільки цей вид умов поставки передбачає самостійне вивезення покупцем товару зі складу продавця; вартість товару згідно з умовами зовнішньоекономічного контракту визначено залежно від іншого подібного товару того ж виду;
- умовами ЗЕД контракту передбачено узгодження продавцем цінової політики продавця та його клієнтської бази, що дійсно може свідчити про те, що особи є пов'язаними;
- підприємство декларує аналогічний товар за митною вартістю, суттєво нижчою порівняно з попередніми митними оформленнями;

- відсутність економічної доцільності (сутності) зовнішньоекономічних операцій для підприємства-посередника;
- дата рахунку-фактури передує даті укладення зовнішньоекономічного контракту;
- зазначення умов поставки DAP (місце призначення в Україні) суперечить самій сутності прайс-листа як пропозицій необмеженому колу покупців [61, с. 61; 62].

Разом з тим, зважаючи на спрямованість інструментарію контролю за митною вартістю одночасно на наповнення бюджету та на створення сприятливих умов для функціонування товарних ринків шляхом виключення випадків одержання підприємствами необґрунтованих конкурентних переваг унаслідок оптимізації митних платежів у спосіб заниження їх митної вартості, через прояви фіскалізації діяльності митних органів, а також з урахуванням звичайного людського фактору, що може мати вияв у некомпетентності або недбалості посадових осіб митних органів, практика застосування митними органами законодавчих положень про митну вартість нерідко стає предметом судового контролю через необґрунтованість вимог до підприємств про надання додаткових документів та безпідставне збільшення митними органами числового значення митної вартості товарів всупереч засадам нормального ціноутворення. Недотримання митним органами основоположних засад митного адміністрування та спеціальних законодавчих положень під час контролю правильності визначення митної вартості товарів призводить до несправедливих економічних наслідків для декларантів, спонукаючи їх до використання механізмів оскарження відповідних рішень митних органів для визнання протиправними та скасування рішення про коригування митної вартості товарів та карток відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні випуску чи пропуску товарів.

Зокрема, за слушним зауваженням С. Е. Мороза, О. В. Калашника, А. О. Коровченка, неправомірні рішення, дії чи бездіяльність посадових осіб митних органів щодо коригування митної вартості товару вказують на наявність несприятливого бізнес-клімату у державі для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Численні конфлікти у питаннях визначення митної вартості пов'язані із невірним застосуванням методів визначення митної вартості та створенням штучних перешкод для здійснення законослухняними та сумлінними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності зовнішньоторговельних операцій. Зважаючи на це, за справедливим висновком авторів, серед проблем, які потребують першочергового вирішення – розв'язання питання справедливої та нейтральної системи оцінювання товарів для митних цілей, яка унеможливиловатиме використання довільних або фіктивних митних вартостей [63, с. 270; 64, с. 183].

Так само, як зазначили Ю. Ю. Рак та М. В. Жила, під час здійснення контролю за правильністю визначення заявленої декларантом митної вартості митні органи допускають численних помилок та інколи зловживають своїми правами, що полягає в необґрунтованих запитах додаткових документів, аргументованих виявленими розбіжностями у поданих декларантом документах, які зазвичай є формальними та несуттєвими, або відсутністю документального підтвердження певних витрат, які декларант взагалі не здійснював або ж такі витрати не є складовими митної вартості товарів та не включаються до неї. Ці дії митних органів, за твердженням автора, призводять до неправомірної відмови в митному оформленні товарів за заявленою декларантом митною вартістю та прийняття рішень про коригування, більшість із яких у подальшому скасовуються судом [65, с. 133; 66, с. 107].

Ознайомившись з усталеними висновками Верховного Суду щодо застосування положень митного законодавства з питань підстави звернення до декларантів з вимогою про надання додаткових документів та визначення їх



номенклатури, насамперед, звернемо увагу на те, що Верховний Суд неодноразово підкреслював те, що наявність обґрунтованих сумнівів у правильності зазначеної декларантом митної вартості товарів є імперативною умовою, оскільки з цією обставиною закон пов'язує можливість витребування додаткових документів у декларанта та надає митниці право вчиняти наступні дії, спрямовані на визначення дійсної митної вартості товарів. Такі сумніви є обґрунтованими, якщо надані декларантом документи містять розбіжності, наявні ознаки підробки або не містять всіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи інформації щодо ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари. Саме на митний орган покладається обов'язок зазначити конкретні обставини, які викликали відповідні сумніви, причини неможливості їх перевірки на підставі наданих декларантом документів, а також обґрунтувати необхідність перевірки сумнівних відомостей та зазначити документи, надання яких може усунути сумніви в достовірності цих відомостей (постанови Верховного Суду від 31 липня 2018 р. у справі № 803/2011/17, від 23 липня 2019 р. у справі № 1140/3242/18, від 2 червня 2022 р. у справі № 460/2674/20, від 17 січня 2023 р. у справі № 0440/5532/18) [67; 68; 69; 70].

При цьому, як зазначається у судовій практиці, важливим є розуміння посадовими особами митних органів того, що повноваження контролюючого органу витребувати додаткові документи стосується тільки тих документів, які дають можливість пересвідчитись у правильності чи помилковості задекларованої митної вартості, а не всіх документів, передбачених ст. 53 МК України. Саме по собі ненадання ж декларантом витребуваних контролюючим органом документів може бути підставою для коригування митної вартості лише у випадку, коли подані документи є недостатніми чи такими, що у своїй сукупності не спростовують об'єктивних сумнівів щодо достовірності наданої декларантом інформації. (Постанова Верховного Суду від 29 липня 2020 року у

справі № 420/1709/19) [71]. Натомість, митний орган не може посилається на неподання декларантом додаткових документів, якщо їх відсутність не впливає на правильність визначення декларантом митної вартості товарів, що підтверджується наданими до митного оформлення документами (Постанова Верховного Суду від 23 квітня 2019 р. у справі № 810/1479/16) [72].

На доповнення до вищевикладеного, наукове співтовариство та бізнес-спільнота вкрай критично ставиться до випадків надання митними органами необґрунтовано високого значення ціновим базам електронних інформаційних ресурсів митних органів під час оцінки правильності визначення вартості товарів декларантами, так само як й до недостатнього опрацювання митними органами альтернативних джерел інформації про рівень цін на товари та випадків неврахування індивідуальних параметрів відповідних зовнішньоекономічних операцій.

Зокрема, розмірковуючи щодо використання даних з цінових баз електронних інформаційних ресурсів митних органів та ступеня їх відкритості, О. П. Федотов констатує, що інформація щодо «орієнтованих показників» митної вартості товарів, що ввозяться (імпортуються) на митну територію України не має характеру гласної та прозорої інформації, оскільки декларанти або уповноважені ним особи не мають права доступу до неї [73, с. 301]. Так само, А. Б. Маслова, посилаючись на спостереження С. Г. Войтова, зазначає, що основною проблемою в частині застосування цінової бази митних органів виступає те, що, прикриваючись конфіденційністю цінової інформації в процесі митного оформлення, митні органи фактично приховують вказану інформацію від підприємств, тобто того, кого вона стосується безпосередньо. Затримка нормативної регламентації застосування цінових баз митної служби, на переконання вченого, була пов'язана з тим, що упорядкування використання цінових баз даних, по-перше, обмежить можливості використання цінової інформації задля виконання плану митних надходжень, по-друге – позбавить

тіньового заробітку «нечистих на руку» посадовців митних органів [74, с. 363; 75, с. 45]. Значне зрушення у бік посилення відкритості, прозорості й запровадження сучасних підходів у діяльність митних органів, за слушним твердженням А. Б. Маслової, має забезпечити створення інформаційної бази щодо митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України, на основі знеособленої інформації щодо експортно-імпорتنих операцій, а також регулярне оприлюднення Державною митною службою України інформації, що стосується митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України [74, с. 363-364]. Як слушно у цьому зв'язку зауважила Я. Б. Мерило, вся інформація, яка не є комерційною чи державною таємницею або персональними даними, має бути відкрита для всіх, зокрема: інформація щодо товарів, які імпортуються в розрізі митного оформлення товарних підкатегорій по УКТ ЗЕД та торгових марок з оприлюдненням країни походження товару, країни відправлення товару, митної вартості та іншої інформації. Громадськість і ділові конкуренти – найкращі контролери сумлінності перевізників та їхніх декларацій [74, с. 36; 76]. Натомість, О. І. Люба так само обґрунтовує необхідність надання доступу суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності до єдиної автоматизованої інформаційної системи і тим самим дати їм можливість довести заявлену митну вартість на етапі митного оформлення товару [77, с. 95].

Оглянувши матеріали практики судового правозастосування, що відображають міркування, яких дотримуються адміністративні суди, визначаючи доказове значення зосереджених у базах даних митних органів цінових індикативів та інформації про аналогічні або зіставні товари, що декларувались підприємствами, зазначимо, що Верховний Суд схиляється до думки про те, що розбіжність між рівнем заявленої декларантом митної вартості товару та рівнем митної вартості ідентичних або подібних товарів, митне оформлення яких вже здійснено, може бути лише підставою для сумніву у правильності визначення митної вартості, проте не є достатньою підставою для

висновку про недостовірність даних щодо заявленої декларантом митної вартості товару. В цьому випадку митний орган має дослідити документи щодо поставки товару з метою встановлення доказів, які підтверджують або спростовують цей сумнів (постанови Верховного Суду від 22 квітня 2019 р. у справі № 815/6242/17, від 18 серпня 2021 р. у справі № 821/1050/17) [78; 79]. Інакше кажучи, спрацювання профілів ризиків автоматизованої системи аналізу та управління ризиками й наявність інформації про те, що ідентичні та подібні товари було оформлено в митному відношенні іншими особами за вищою митною вартістю, якщо відсутні інші законні підстави для витребування додаткових документів, не може бути самостійною підставою для такого витребування та відмови в прийнятті заявленої декларантом митної вартості товарів за ціною контракту (Постанова Верховного Суду від 12 березня 2021 р. у справі № 808/3837/16) [80].

Висловлюючись щодо доказового значення відомостей про орієнтовну митну вартість товарів, яка накопичується у базах електронних інформаційних ресурсів митних органів, Верховний Суд зауважив, що наявність в автоматизованій системі аналізу та управління ризиками інформації про те, що подібний товар у попередні періоди розмитнювався за вартістю вищою, ніж задекларована декларантом, за відсутності інших визначених законом підстав, що обумовлюють межі і способи здійснення контролю митної вартості, не є підставою для відмови у визнанні заявленої декларантом митної вартості за основним методом, адже торгові відносини є різноманітними, здійснюються на принципах автономії волі та свободи договору, при цьому безліч обставин можуть впливати на їх ціну (характеристика товару, виробник, торгова марка, умови і обсяги поставок, наявність знижок тощо). Суд визнає, що автоматизована система аналізу та управління ризиками з об'єктивних причин не може містити усієї інформації, що стосується суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, товарів і умов їх продажу, тому такі дані не можуть мати більше

значення, ніж надані декларантом первинні документи про товар, оскільки торгові відносини є різноманітними, здійснюються на принципах автономії волі та свободи договору (Постанова Верховного Суду від 23 квітня 2019 р. у справі № 810/1479/16) [72].

Стосовно ж широкого охоплення довідково-аналітичних видань з ціновою інформацією на прикладі встановлення вартості транспортних засобів для цілей визначення суми митних платежів, що мають стягуватись під час їх ввезення, О. В. Вишталюк, Г. З. Чекаловська вказали на те, що при визначенні митної вартості транспортних засобів, які були у використанні, в обов'язковому порядку враховуються такі відомості про автомобіль: загальне значення процента зменшення вартості транспортного засобу залежно від технічних, технологічних характеристик та особливостей оцінки, умов та терміну його експлуатації, обслуговування, зберігання, технічного стану, а також залежно від його комплектності, укомплектованості та процента зменшення (збільшення) вартості транспортного засобу або величини пробігу тощо. Під час контролю правильності визначення митної вартості транспортних засобів, що були у використанні, посадові особи митниці мають використовувати такі джерела цінової інформації:

- цінова база електронних інформаційних ресурсів митних органів (спеціалізований програмно-інформаційний комплекс ЄАІС);
- митні декларації;
- періодичні видання – автокаталоги, зокрема «SuperSchwacke»;
- Методику товарознавчої експертизи та оцінки дорожніх транспортних засобів, затверджену наказом Міністерства юстиції України та Фонду державного майна України від 24 листопада 2003 р. №142/5/2092 [81];
- висновки про якісні та вартісні характеристики товарів, підготовлені спеціалізованими експертними організаціями, що мають відповідні повноваження згідно із законодавством;

– ресурси мережі Інтернет [82, с. 125; 83, с. 103; 84, с. 151].

Належну ретельність під час дослідження та оцінки відомостей щодо особливостей ціноутворення, пов'язаного з тією чи іншою категорією товарів, має виявляти митний орган й за усталеними правовими позиціями Верховного Суду з питань доведення та доказового підтвердження невідповідності між митною вартістю, що заявляється, та тією, яка є дійсною. Окремо наголошується на необхідності врахування й індивідуальних характеристик відповідних товарів.

Зокрема, у контексті визначення вартості вживаних транспортних засобів для митних цілей Верховний Суд зауважив, що, корегуючи митну вартість, контролюючий орган має враховувати індивідуальні особливості придбаного автомобіля, зокрема технічний стан, що суттєво впливає на його ринкову вартість, а також рік випуску транспортного засобу, тип двигуна, наявність пошкоджень, умови використання, що вплинули на зношеність товару й обумовили ціну, за яку його було придбано. Акт про проведення огляду вказує лише на результати, отримані внаслідок поверхового візуального обстеження автомобіля та не містить даних ані про вартість, ані про дійсний характер наявних пошкоджень (зокрема, внутрішніх), витрат, необхідних для відновлення тощо. Більше того, була звернена увага й на те, що ненаведення в рішенні митного органу будь-якого розрахунку для обґрунтування визначеної вартості транспортного засобу не дає можливості встановити правильність визначеної ціни (Постанова Верховного Суду від 29 грудня 2021 р. у справі № 520/11303/19) [84]. Так само, у справі № 810/1479/16 Верховний Суд визнав протиправним те, що, приймаючи рішення про визначення митної вартості товару за другорядним резервним методом, митний орган не вказав, яким чином митна вартість товару визначена саме в такому розмірі, які складові вплинули на формування такої вартості, та не навів жодних розрахунків, за якими ним визначено таку вартість товару [72].

Підсумовуючи результати опрацювання практики судового правозастосування та матеріалів наукових досліджень з питань прийняття митними органами рішень, якими корегується митна вартість товарів, зазначимо, що більша частина справ щодо їх протиправності та критики практики митних органів у цій сфері з боку наукового співтовариства пов'язана з недотриманням митними органами буквального змісту відповідних матеріально-правових та процедурних законодавчих положень або ж з надмірно формалістичним розумінням встановлених законом умов для прийняття тих чи інших рішень. Зокрема, наголошується на тому, що обов'язковою умовою для звернення до декларанта з вимогою про надання додаткових документів є виявлення конкретних розбіжностей, ознак підробки або неповноти відомостей у поданих декларантом документах, а також конкретних обставин, що свідчать про пов'язаність між продавцем і покупцем відповідних товарів, які безпосередньо впливають на правильність визначення митної вартості (відсутність належного документального підтвердження її числового значення, неврахування в її структурі всіх складників, значна різниця зі середньостатистичною ціною інформацією та митною вартістю у рамках попередніх митних оформлень цього самого декларанта тощо), у протилежність до формальних вад документального оформлення чи неістотних цінових відхилень. Сама лише незначна номінальна розбіжність між митною вартістю товарів, що декларуються, та тією, з якою інші особи декларували ідентичні або подібні товари, або індикативними показниками, відображеними у ціновій базі електронних інформаційних ресурсів митних органів, не може бути самостійною підставою для витребування додаткових документів, адже торгові відносини є різноманітними та ведуться на принципах автономії волі та свободи договору у частині ціноутворення.

Важливим є й те, що вимагатись може надання додаткових документів лише з числа тих, що передбачені законом, та лише з метою усунення

об'єктивних сумнівів у достовірності відомостей, поданих декларантом. Також, коригуючи митну вартість, митний орган має обґрунтувати числове значення, яке відповідає дійсній митній вартості, шляхом викладення його розрахунку та наведення відомостей, які підтверджують його правильність. Ґрунтуватись коригування має на охопленні достатнього джерел інформації про рівень цін на товари та врахуванні індивідуальних параметрів відповідних зовнішньоекономічних операцій.

Позитивними регуляторними рішеннями є запровадження права на випуск товарів на умовах покриття забезпеченням суми перевищення між заявленою та визначеною митним органом митною вартістю з можливістю декларанта протягом встановленого законом строку підтвердити заявлену митну вартість додатковими документами.

## **2.2. Підстави та основні процедурні аспекти припинення дії рішень митних органів**

Необхідність забезпечення правильного правозастосування у діяльності митних органів разом з неминучістю добросовісних чи недбалих помилок, так само як й пов'язаних з корупцією чи іншими деструктивними спонуканнями явно протиправних рішень, дій та бездіяльності посадових осіб митних органів під час реалізації ними покладених на них владних повноважень, обумовлюють потребу в розгортанні та безперервному вдосконаленні системи адміністративних та судових процедур, використання яких підприємствами та фізичними особами гарантуватиме їм якнайскоріше та якомога більш повне поновлення їх порушених прав чи одержання ними належних компенсацій. Одночасно з цим за деяких особливих умов має забезпечуватись змога самого



митного органу, який ухвалив правозастосовне рішення, яке не може вважатись правомірним, скасувати його. Припиняється чинність рішень митних органів, як правило, шляхом визнання їх протиправними та скасування за підсумками їх адміністративного чи судового оскарження (з можливістю зміни рішення митних органів митними органами вищого рівня без їх скасування), а також, якщо постає питання про долю рішення щодо зобов'язуючої інформації, шляхом його скасування митним органом, який ухвалив таке рішення.

Огляд відповідних положень митного законодавства України дозволяє констатувати те, що незважаючи на те, що правове регулювання матеріально-правових та процедурних аспектів припинення чинності рішеннями митних органів було нещодавно докорінно оновлене шляхом приведення його у повну відповідність до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 р. про встановлення Митного кодексу Європейського Союзу, наукове дослідження порядку скасування рішення щодо зобов'язуючої інформації, так само як й регуляторних основ механізмів адміністративного та судового оскарження рішень митних органів все ще може мати значну теоретичну та практико-прикладну цінність, у тому числі з точки зору виявлення недоліків відповідних законодавчих положень й практики їх застосування та їх подальшого вдосконалення.

Водночас, незалежно від обраних дослідницьких пріоритетів, першочерговим завданням видається окреслити закріплений законодавством загальний порядок зміни та припинення дії рішень митних органів з особливим наголосом на ті положення. У цьому контексті маємо зауважити, що переважна частина регуляторних положень стосуються трансформацій тих рішень митних органів, які опосередковують їх дозвільну діяльність у сфері митного адміністрування, пов'язану з авторизацією авторизованих економічних операторів, виданням дозволів на провадження окремих видів діяльності (у тому числі, митна брокерська діяльність, відкриття та експлуатація митного

складу) тощо. З огляду на це, відповідні законодавчі положення висвітлюватимуться лише оглядово.

Перш за все, звернемо увагу на те, що ст. 19-13 МК України визначає випадки, у яких митний орган приймає рішення про внесення змін до рішення, з-поміж яких встановлення митним органом невідповідності рішення вимогам законодавства України з питань митної справи, а також того, що відповідність цим вимогам може бути забезпечено шляхом внесення змін до рішення. Поруч зі внесенням змін до рішення митного органу, передбачається й можливість перегляду рішення митного органу шляхом проведення повторної оцінки відповідності підприємства критеріям та/або умовам надання рішення, зокрема, у разі якщо зміни до законодавства України впливають на строк дії та/або зміст рішення або на відповідність підприємства критеріям та/або умовам надання рішення (ст. 19-14 МК України). Окремий комплекс законодавчих положень присвячений порядку скасування рішення митного органу (ст. 19-17 МК України) та умовам й правовим наслідкам анулювання рішення (ст. 19-18 МК України) [5].

Переходячи до ґрунтовного й всебічного опрацювання більш класичних рішень митних органів, розпочнемо з основних аспектів скасування рішення щодо зобов'язуючої інформації. Зважаючи на правове значення рішення щодо зобов'язуючої інформації як утвердженого митними органами офіційного зразка практичного застосування положень митного законодавства, цілком закономірним є те, що підставам та процедурам припинення його чинності притаманні деякі особливості, найбільш примітні з яких відображені в особливому порядку адресного продовження дії рішення щодо зобов'язуючої інформації.

Ознайомившись з відповідними законодавчими положеннями, перш за все, зазначимо, що зміна рішення щодо зобов'язуючої інформації, так само як й його скасування за заявою підприємства не допускається. Митний орган лише

за своєю ініціативою приймає рішення про скасування рішення щодо зобов'язуючої інформації у разі, якщо митним органом встановлено, що:

- 1) рішення не відповідає законодавству України з питань митної справи внаслідок внесення змін до законодавства;
- 2) факти та умови, на основі яких було прийнято таке рішення, змінилися;
- 3) рішення прийнято з порушенням законодавства України з питань митної справи;
- 4) отримано рекомендації, пояснення та інші рішення, що приймаються Всесвітньою митною організацією щодо класифікації товарів, відповідно до яких змінюється класифікація товарів, щодо яких прийнято таке рішення (ч. 7 ст. 23 Митного кодексу України) [5].

Водночас, з урахуванням правозастосовних висновків Верховного Суду з питань запобігання випадкам надмірного формалізму та досягання якомога більшого рівня пропорційності у діяльності суб'єктів владних повноважень, не будь-яке порушення приписів митного законодавства під час прийняття рішення щодо зобов'язуючої інформації має вважатись підставою для його скасування, а лише те, яке істотно вплинуло на його зміст та не є порушенням процедури чи порядку оформлення рішення щодо зобов'язуючої інформації, яке не позначилось на правильності вирішення митним органом відповідного питання по суті. Зокрема, це впливає з висновків Верховного Суду у справі про визнання протиправним і скасування рішення конкурсної комісії з відбору членів Національного агентства із забезпечення якості вищої освіти, у якій найвища інстанція вказала на те, що залежно від характеру 55процедурних порушень, вони можуть мати наслідком нікчемність або оспорюваність акта, а в окремих випадках, коли йдеться про порушення суто формальні, узагалі не впливають на його чинність. Верховний Суд зауважив, що межею, що розділяє істотне (фундаментальне) порушення від неістотного, є встановлення такої

обставини: чи могло бути іншим рішення суб'єкта владних повноважень за умови дотримання ним передбаченої законом процедури його прийняття (Постанова Верховного Суду від 13 жовтня 2021 р. у справі № 640/21854/18) [86]. Зокрема, на розвиток цієї позиції, Верховний Суд наголосив на тому, що перевага надається змісту документа порівняно з його зовнішньою формою. Рішення може бути визнане судом правомірним у випадку, коли не дотримано окремих елементів форми спірного рішення. Зокрема, рішення контролюючого органу про застосування фінансових санкцій за порушення вимог законодавства з регулювання обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, прийняте не за формою, передбаченою для податкових повідомлень-рішень, можна розцінювати як податкове повідомлення-рішення з окремими дефектами, які не змінюють суті спірного рішення (Постанова Верховного Суду від 21 жовтня 2021 р. у справі № 814/724/17) [87].

Повертаючись до наукового опрацювання законодавчого порядку скасування рішення щодо зобов'язуючої інформації, звернемо особливу увагу на те, що специфічним чином закон врегульовує момент втрати чинності рішеннями щодо зобов'язуючої інформації, вказуючи на те, що якщо підставою для цього є його невідповідність митному законодавству внаслідок внесення змін до законодавства, то цим моментом є день набрання чинності відповідними змінами до законодавства, тоді як у інших випадках митний орган має зазначити дату втрати чинності рішенням щодо зобов'язуючої інформації в рішенні про його скасування (ч. 8, 9 ст. 23 МК України) [5]. Разом з тим, привертає увагу необмеженість дискреційних повноважень митних органів щодо зазначення дати втрати чинності рішенням щодо зобов'язуючої інформації в рішенні про його скасування з підстав, що не пов'язані з його невідповідністю митному законодавству внаслідок внесення змін у його положення.

Також, привертає увагу й те, що для підвищення ступеню стабільності та передбачуваності застосування митного законодавства орієнтований

спеціальний порядок адресного продовження дії рішення щодо зобов'язуючої інформації. За змістом відповідних законодавчих положень у разі якщо рішення щодо зобов'язуючої інформації було скасовано, за зверненням підприємства митний орган може продовжити строк його використання на умовах, визначених цим рішенням, але не більше 6 місяців з дня скасування такого рішення, та лише щодо товарів, яких стосується скасоване рішення та які переміщувалися (чи будуть переміщені) через митний кордон України за зовнішньоекономічними договорами (контрактами), укладеними до дати скасування такого рішення. Водночас, закон не допускає продовження строку використання рішення щодо зобов'язуючої інформації з питань визначення країни походження товарів, які вивозяться за межі митної території України (ч. 1-2, 5 ст. 23-2 МК України). Звернення підприємства з цього питання подається до митного органу, який скасував таке рішення, у строк не пізніше 15 днів з дня скасування такого рішення. Рішення про продовження строку використання рішення щодо зобов'язуючої інформації приймається митним органом протягом 15 днів з дня отримання звернення (ч. 3-4 ст. 23-2 МК України) [5].

Вочевидь, це концептуальне законодавче рішення щодо правових гарантій правомірних очікувань підприємств та фізичних осіб у приписах митного законодавства цілком узгоджується з положеннями податкового законодавства про принцип стабільності, за яким зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, а податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України) [88]. Водночас, запроваджена митним законодавством модель продовження дії рішення щодо зобов'язуючої інформації та її юридичне оформлення не визнаються оптимальними.

Насамперед, видаються цілком слушними зауваження Головним юридичним управлінням Апарату Верховної Ради України щодо того, що можливість продовження «строку використання» рішення, яке скасовано, повністю суперечить базовим принципам застосування та дії в часі нормативно-правових актів. На переконання експертів, що у цьому випадку мова може йти лише про відстрочення набрання чинності рішенням про скасування [40]. Також, слід взяти до уваги й те, що в умовах відсутності обов'язку підприємств та фізичних осіб реєструвати зовнішньоекономічні договори (контракти) у контролюючих органах встановити достовірність дати їх укладення може виявитись надмірно складним або неможливим.

Осмисливши законодавчі положення, які визначають підстави та процедури скасування рішення щодо зобов'язуючої інформації, констатуємо те, що ними передбачається обов'язок митного органу, який прийняв відповідне рішення щодо зобов'язуючої інформації, самостійно скасувати його у випадку зміни вихідних фактичних чи правових підстав його ухвалення або у разі допущення під час його прийняття порушень приписів митного законодавства, які вплинули на правильність вирішення митним органом відповідного питання по суті. Момент втрати чинності рішеннями щодо зобов'язуючої інформації є диференційованим та у разі їх скасування з підстав, що не пов'язані з його невідповідністю митному законодавству внаслідок внесення змін у його положення, визначається митним органом на основі необмежених дискреційних повноважень. При цьому, для підвищення ступеня стабільності та передбачуваності застосування митного законодавства запроваджений спеціальний порядок адресного продовження дії рішення щодо зобов'язуючої інформації (відтермінування набрання чинності рішенням про скасування рішення щодо зобов'язуючої інформації) на строк не більше 6 місяців з дня його скасування та лише щодо товарів, яких стосується скасоване рішення та які ввозяться (чи будуть ввезені) на митну територію України за

зовнішньоекономічними договорами (контрактами), укладеними до дати скасування такого рішення.

Переходячи до наукового опрацювання питань припинення чинності рішень митних органів за підсумками їх адміністративного оскарження, зазначимо, що концепція адміністративного оскарження рішень митних органів у положеннях митного законодавства та інституційних елементах системи митного адміністрування реалізована шляхом забезпечення можливості підприємствам та фізичним особам звернутись за переглядом рішення митного органу до митного органу вищого рівня. Цей механізм адміністративного оскарження є основним та повноцінним засобом юридичного захисту, через що основна увага має бути приділена його матеріально-правовим та процедурним основам. Водночас, значний науковий інтерес мають альтернативні (допоміжні) засоби позасудового врегулювання спорів, що впливають з митних правовідносин (звернення до незалежних консультативно-дорадчих органів Кабінету Міністрів України тощо), але все ж центральне місце посідає класичний механізм адміністративного оскарження.

Характеризуючи теоретичне підґрунтя класичного механізму адміністративного оскарження, насамперед, видається слушним узагальнити міркування, присвячені його потенціалу й перевагам та притаманним йому ризикам у контексті митного адміністрування.

Так, Всесвітня митна організація у її роз'яснювальних та аналітичних виданнях зауважує, що належним чином організована та функціонуюча система адміністративного оскарження забезпечує більш справедливе та прозоре застосування приписів митного законодавства митними органами. Вона посилює впевненість підприємств та фізичних осіб щодо правильного застосування регуляторних вимог у митних правовідносинах з ними, що сприятливо позначається на інвестиційному кліматі [89, с. 29]. Окремо ця міжнародна організація звертає увагу на те, що механізм адміністративного

оскарження може бути інструментом сприяння однаковому та правильному застосуванню митного законодавства [90].

Більше того, за змістом Рекомендації Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами - приватними особами факторами ефективності механізмів позасудового оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єктів владних повноважень є те, що: 1) велика кількість справ та в деяких державах постійне зростання їх числа можуть послабити спроможність адміністративних судів розглядати їх в межах розумного строку; 2) судові процедури на практиці не завжди найпридатніші для врегулювання адміністративних спорів; 3) широке використання альтернативних засобів урегулювання адміністративних спорів дасть змогу підійти до розв'язання цих проблем і наблизить адміністративні органи до громадськості; 4) основними перевагами альтернативних засобів урегулювання адміністративних спорів можуть бути, залежно від справи, більш прості та гнучкі процедури, що вможливають швидше й дешевше врегулювання спору, дружнє врегулювання, врегулювання спорів за участю експертів, вирішення спорів на засадах справедливості, а не тільки відповідно до суворих правових норм, і більш широкі межі розсуду [91]. Аналогічний поглядів дотримується український Верховний Суд, вказуючи на те, що захист прав особи адміністративними органами є безкоштовним, більш оперативним і часто ефективним (Постанова Верховного Суду від 4 березня 2020 року у справі № 813/3214/17) [92].

Для повноти охоплення основних міжнародних документів та українських офіційних джерел, присвячених оцінці потенціалу адміністративного оскарження, наведемо міркування з цього питання, висловлені фахівцями Ради бізнес-омбудсмена у виданому нею системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації». Насамперед, у документі констатується те, що можливість оперативно та без надмірних витрат усунути



створювані державним апаратом дефекти є життєво необхідною як для бізнесу, так і для держави, що зумовлює неабияку актуальність теми адміністративного оскарження. Зокрема, у разі досягнення якісно нового рівня суддівського корпусу (за рахунок нещодавнього підвищення ставок судового збору та заробітних плат суддів та працівників апарату судів) – кваліфіковані, але нечисленні судді усе одно нестимуть непомірний тягар вирішення безлічі однотипних рутинних справ, що буде призводити, знов-таки, до зниження якості судочинства та до проблем з дотриманням розумних строків. Водночас, зменшення навантаження на суди за рахунок удорожчання судового процесу (підвищення ставок судового збору, впровадження монополії адвокатури на представництво у судах тощо) сприймається громадськістю досить болісно. Відтак, у держави залишився лише «метод пряника» – заохочення громадськості та бізнесу до добровільного застосування наразі не надто популярної позасудової процедури шляхом її вдосконалення та демонстрації ефективності [93, с. 8, 13].

Ознайомившись із доробком наукового співтовариства з тематики, що зачіпає сутнісні, ціннісні та праксеологічні аспекти адміністративного оскарження, насамперед, зауважимо, що саме адміністративне оскарження у наукових дослідженнях прийнято розглядати як правовий інститут, який являє собою сукупність правових норм, що регулюють суспільні відносини, які виникають у зв'язку з реалізацією фізичною чи юридичною особою права на оскарження рішень, дій та бездіяльності органів виконавчої влади шляхом подання скарги до органу виконавчої влади (посадової особи), що уповноважений здійснювати їх розгляд та вирішення [94, с. 8]. Узагальнюючи результати дослідження правової природи адміністративного оскарження, українська наукова спільнота зазвичай виділяє такі його ознаки:

– адміністративне оскарження виступає факультативною стадією адміністративної процедури, оскільки без попередніх стадій адміністративної

процедури неможливим є оскарження рішень, дій чи бездіяльності адміністративного органу;

- адміністративне оскарження реалізується в межах системи органів публічної адміністрації (чи спеціально утворених комісій);

- порядок здійснення оскарження регламентований адміністративно-процедурними нормами;

- в Україні адміністративне оскарження не є обов'язковим перед зверненням до суду, однак у багатьох країнах адміністративне оскарження має обов'язковий характер;

- має безоплатний характер;

- за результатами адміністративного оскарження суб'єкт розгляду скарги може прийняти рішення, яким вирішить справу по суті, на відміну від судового розгляду;

- рішення, прийняте за результатами адміністративного оскарження, є обов'язковим для виконання, проте може бути переглянуте в судовому порядку [95, с. 23].

Характеризуючи адміністративне оскарження як адміністративно-правовий інструмент захисту порушених прав у публічно-правовій сфері, вчені адміністративісти одноставно вказують на усталений комплекс його властивостей, які прийнято визнавати факторами його ефективності й перевагами перед судовим захистом.

Зокрема, на погляд авторів підручника з адміністративного права за загальною редакцією Р. С. Мельника, адміністративне оскарження є одним із найзручніших і найоперативніших способів захисту суб'єктивних прав, свобод, інтересів, а також способом ініціювання перевірки законності й обґрунтованості адміністративної діяльності суб'єкта публічної адміністрації. До переваг адміністративного оскарження також відносяться спрощені процедури подання й розгляду скарг (порівняно із судочинством), скорочені строки ухвалення

рішень, спрощені вимоги до змісту й форми скарги [96, с. 347-349]. Так само, Я. Б. Михайлюк основними перевагами адміністративного оскарження з позиції приватних осіб вважає його:

– доступність: подання скарги в порядку адміністративного оскарження не вимагає спеціальних знань, залучення адвоката та в переважній більшості може бути реалізовано особою самостійно, на відміну від судового оскарження, що в більшості випадків вимагає залучення адвоката;

– оперативність: строки розгляду скарг в порядку адміністративного провадження на практиці є значно коротшими порівняно із судовим розглядом, що забезпечує дотримання принципу правової визначеності;

– безоплатність: адміністративне оскарження є безоплатним, на відміну від судового, що в більшості випадків передбачає сплату судового збору, окрім винятків, коли судовий збір не сплачується;

– результативність: у результаті розгляду адміністративної скарги уповноваженим органом може бути прийнято рішення по суті, на відміну від судового розгляду, у випадках коли суд не може втручатися в дискреційні повноваження органів публічної адміністрації [97, с. 127].

На доповнення до того, за слушним зауваженням Р. Сердеєна та Ф. Строїнка процедура адміністративного оскарження забезпечує можливість адміністративним органам вчинити компетентно та добросовісно й самостійно переглянути їх протиправні акти [98]. Дешевшим адміністративне оскарження є й для суб'єктів владних повноважень, адже виправлення допущених ними порушень поза судовим процесом заощаджує для них суми відшкодування судових витрат для звільняє їх від необхідності виплачувати компенсацій за порушені протиправною поведінкою права приватних осіб. Значно зменшується й ступінь розголосу, пов'язаного з публічно-правовим спором та протиправними рішеннями суб'єктів владних повноважень, що може бути вкрай вигідно для їх посадових осіб [99, с. 2].

Необхідно також чітко усвідомлювати й те, що судді не завжди можуть осягнути реалії публічного адміністрування, особливо у тих сферах, у яких виникають питання, що потребують спеціальних знань та специфічного практичного досвіду. Як зазначають фахівці Ради бізнес-омбудсмена, органом оскарження вищого рівня нерідко є центральний апарат, на рівні якого зосереджені найбільш фахові спеціалісти, які можуть надати свій коментар щодо ситуації, яка складає предмет адміністративної скарги. Це має особливе значення, коли йдеться про необхідність дотримання принципу послідовності адміністративного (відомчого) оскарження, а будь-яке відхилення від вже існуючої практики має бути належним чином обґрунтоване у світлі необхідності уніфікації практики правозастосування як на територіальному, так і на центральному рівнях [93, с. 28].

Більше того, важливим є й те, що під час адміністративного оскарження вищий адміністративний орган не зв'язаний обмеженнями, пов'язаними з дискрецією (управлінським розсудом) адміністративного органу, рішення, дія чи бездіяльність якого оскаржуються. Вищий адміністративний орган, на відміну від суду, може приймати рішення, керуючись не лише законністю, а й засадами належного урядування [99, с. 2; 100].

Аналогічним чином оцінюється значення механізму адміністративного оскарження, призначенням якого є сприяння досудового врегулювання спорів, що впливають з митних правовідносин. Зокрема, В. В. Рева зауважив, що можливість адміністративного оскарження особами до митних органів неправомірних рішень, дій або бездіяльності їх посадових осіб виступає важливим засобом захисту прав та законних інтересів особи в сфері публічного адміністрування та зміцнення зв'язків між митними органами та населенням. Крім того, безпосередній розгляд скарг сприяє посиленню контролю за діяльністю митних органів та допомагає виявити існуючі недоліки в роботі як організаційного, так і нормативно-правового характеру. Також, за

твердженнями автора, вирішення скарг в досудовому порядку митними органами має ряд інших переваг порівняно з іншими засобами захисту. Це не лише скорочені строки розгляду справи порівняно із судовим оскарженням, але є вигіднішим і за ефективністю прийнятих рішень, і по вирішенню митних спорів. Крім того, досудовий порядок оскарження неправомірних рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень не потребує фінансових затрат (подача адміністративного позову передбачає обов'язково сплату судового збору, причому відсутність відповідної квитанції є підставою про відмову у відкритті провадження по справі) та сприяє зменшенню навантаження на судову гілку влади, що в сучасних умовах є досить актуальним [101, с. 95-96].

Разом з тим, корисний потенціал адміністративного оскарження супроводжується деякими неминучими вразливостями та природною обмеженістю цього організаційно-правового механізму. Конкретний ступінь їх негативного впливу на ефективність адміністративного оскарження залежить від компетентності й правосвідомості посадових осіб, на яких покладається забезпечення належного функціонування цього механізму, а також від деяких інших чинників, які тією чи іншою мірою мають національний характер.

Зокрема, Я. Б. Михайлюк у цьому зв'язку дійшов висновку про те, що незважаючи на вказані переваги, адміністративне оскарження в Україні не позбавлене таких недоліків, як:

- низька ефективність, адже у результаті розгляду більша частина скарг залишається без задоволення;
- суб'єктивність та упередженість: під час розгляду скарг у порядку адміністративного провадження відсутні ефективні механізми забезпечення неупередженості та безсторонності, які наявні під час розгляду справи у суді;
- відсутність реальних механізмів оскарження в окремих випадках: така ситуація має місце, зокрема, в разі відсутності органу вищого рівня, що

може виступати суб'єктом розгляду скарги, наприклад, під час оскарження рішень органів місцевого самоврядування;

– залишається відкритим питання корупційних ризиків і загального рівня недовіри до органів державної влади в Україні, що значно вище, ніж у багатьох європейських країнах [102, с. 127].

За статистичними даними, підготовленими за підсумками опитування суб'єктів господарювання Радою бізнес-омбудсмена, у світлі вищевикладених реалій 87,2 % з тих, хто визначився із відповіддю на відповідне питання вважають, що не можна (радше не можна) розраховувати на неупереджений, повний і справедливий розгляд скарги, поданої за правилами чинного порядку адміністративного оскарження. Пов'язують цей показник фахівці урядового консультативно-дорадчого органу в українській колективній свідомості викристалізувалася свого роду «презумпція узгодженості» рішень та дій публічних суб'єктів по всій владній вертикалі, яка зумовлює скептичне ставлення громадськості до перспектив їх перегляду та скасування вищими за рівнем органами. Цей стереотип виник не на пустому місці та значною мірою підтверджується емпіричними спостереженнями. Для прикладу, у межах адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень контролюючих органів за 2018 рік надійшли скарги на 23 366 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду яких скасовано повністю та частково 3 743 (тобто близько 16 %), а за 2017 рік надійшли скарги на 15 152 податкових повідомлень-рішень, з яких скасовано повністю та частково 1 720 (тобто близько 11 %). Ця статистика виглядає не надто обнадійливо для скажників, при тому, що механізм адміністративного оскарження в ДФС України є досить розвиненим порівняно із багатьма іншими органами. Разом з тим, як зазначається у звіті Ради бізнес-омбудсмена, незважаючи на скептичне ставлення бізнесу до цього інституту, він залишається досить популярною серед підприємців альтернативою звернення до суду. Результати опитування

показали, що якщо є можливість оскаржити спірне рішення (дію, бездіяльність) державного органу спочатку в адміністративному порядку або ж одразу до суду, 73,3 % учасників опитування ради спочатку подадуть скаргу в адміністративному порядку, і лише 26,7 % – одразу звернуться до суду [93, с. 7-8, 12]. Водночас, за справедливим твердженням В. В. Тильчика, у більшості випадків першочергового використання підприємствами та фізичними особами процедури адміністративного оскарження є прагнення «затягнути час», не розраховуючи на неї як на ефективний інструмент захисту прав, свобод та законних інтересів фізичних (юридичних) осіб [103, с. 291].

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що адміністративне оскарження як позасудовий засіб правового захисту від порушень з боку суб'єктів владних повноважень має декілька особливих позитивних властивостей, які є його перевагами перед судовим оскарженням. Зокрема, механізм адміністративного оскарження: 1) забезпечує можливість суб'єкту владних повноважень самостійно виправити помилки та усунути прояви недобросовісності посадових осіб його територіальних підрозділів, які не ґрунтуються на затвердженій на найвищому рівні належній адміністративній практиці, та, цим самим, забезпечувати однакове та правильне застосування законодавства його структурними підрозділами; 2) включає якомога більш прості та швидкі процедури розгляду та вирішення справи з мінімальною часткою формалізму; 3) є менш витратним для фізичних та юридичних осіб, адже не передбачається стягнення зі скаржників будь-яких зборів, а також є більш ощадливим для суб'єктів владних повноважень, адже не виникає ризик відшкодування шкоди, що була спричинена порушенням, а також відшкодування понесених приватною особою судових витрат; 4) не обмежений дискреційними повноваженнями (управлінським розсудом) адміністративного органу, рішення, дія чи бездіяльність якого оскаржуються, а також залучає до

вирішення відповідних питань посадових осіб зі спеціальними знаннями та специфічним практичним досвідом.

Водночас, корисний потенціал адміністративного оскарження супроводжується деякими неминучими вразливостями та природною обмеженістю цього організаційно-правового механізму, які особливо широко та гостро проявляються в Україні, головним чином, через недостатній середньостатистичний рівень компетентності та правосвідомості посадових осіб суб'єктів владних повноважень. Зокрема, може йтися про корупцію, корпоративну солідарність та інші злоякісні фактори, які нівелюють неупередженість та безсторонність посадових осіб адміністративного органу вищого рівня тощо.

Разом з тим, підприємницька спільнота, навіть маючи скептичне ставлення до ефективності механізму адміністративного оскарження та нерідко прагнучи використати його для віддалення часу судового оскарження та моменту настання обов'язку виконати визначені суб'єктом владних повноважень зобов'язання, майже завжди, маючи можливість, оскаржує рішення, дії та бездіяльність суб'єкта владних повноважень у адміністративному порядку. Це викликає необхідність подальшого наукового опрацювання питань вдосконалення процедур адміністративного оскарження для покладення його результатів в основу відповідних законодавчих рішень. Серед інших, перспективними напрямками вдосконалення правового підґрунтя адміністративного оскарження є врегулювання питань: а) стягнення з суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю; б) забезпечення гласності перебігу процесу та відкритість результатів адміністративного оскарження та наближення процедурних стандартів адміністративного оскарження до стандартів адміністративного судочинства.



Керуючись цими міркуваннями, які є цілком застосовними до процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів, звернемося до відповідних положень митного законодавства.

Перш за все, зауважимо, що за висновком Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної Ради України на проект Закону про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання Глави 5 Розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 31 травня 2022 р. № 7420, який надав положенням митного законодавства про адміністративне оскарження сучасних обрисів, їх оновлена редакція має сприяти ефективному захисту прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [104].

Ознайомившись із правовою основою адміністративного оскарження рішень митних органів за законодавством України, вважаємо за доцільне викласти положення митного законодавства, що стосуються основних аспектів цієї процедури досудового врегулювання спорів, що впливають з митних правовідносин, а також ті, що з інших причин мають той чи інший науковий інтерес у світлі мети цього дослідження.

Насамперед, зауважимо, що згідно з ч. 1 ст. 24 МК України будь-яка особа має право оскаржити рішення, дії або бездіяльність митних органів до митного органу вищого рівня або до суду, якщо вважає, що такими рішеннями, діями або бездіяльністю порушено її права, свободи чи інтереси, створено перешкоди для їх реалізації або на неї незаконно покладено будь-які обов'язки. При цьому, адміністративна процедура для оскарження рішень, дій або бездіяльності митних органів не є єдиною. Основною є та, що врегульована законодавчими положеннями глави 4 МК України, поруч з якою можливість запровадження спеціальних порядків оскарження окремих категорій рішень, дій або бездіяльності митних органів. Зокрема, оскарження постанов у справах про

порушення митних правил здійснюється в порядку, встановленому главою 72 МК України, тоді як податкові повідомлення-рішення митних органів оскаржуються за правилами, встановленими Податковим кодексом України (ст. 24 МК України) [5].

Примітним у контексті законодавчого підґрунтя оскарження є й встановлення субсидіарного застосування Закону України «Про звернення громадян» під час оскарження рішення, дії або бездіяльності митних органів (ч. 6 ст. 24 МК України) [5], що було піддано справедливій критиці Головним юридичним управлінням Апарату Верховної Ради України, яке зауважило, що законодавче положення створює підстави для довільного тлумачення правових норм, що є неприпустимим [40]. Несхвальна оцінка зазначеного законодавчого положення висловлюється й науковою спільнотою. Зокрема, Г. Л. Малєєва вказала на те, що Закон України «Про звернення громадян», на який посилається МК України при встановленні порядку загального митного оскарження, не поширюється на правовідносини за участі юридичних осіб гарантії, передбачені ним, не можуть застосовуватися до підприємств-скаржників. На погляд вченої, незважаючи на те, що МК України встановлює, що скарги підприємств подаються і розглядаються у такому самому порядку і в ті самі строки, що і скарги громадян, це не розширює сферу застосування Закону України «Про звернення громадян», в тому числі всіх визначених ним гарантій [105, с. 17]. Приєднуючись до позиції фахівців та вчених про те, що встановлення субсидіарного застосування Закону України «Про звернення громадян» [106] під час оскарження рішення, дії або бездіяльності митних органів породжує більше непорозумінь та потенційних зловживань, вважаємо, що це законодавче положення має бути більш конкретизованим, що може бути досягнуто вказівкою на конкретні правила розгляду звернень громадян, які можуть бути застосовними під час адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності митних органів. Як альтернатива, це законодавче положення

може бути виключеним з імплементацією у митне законодавство правил розгляду звернень громадян, які можуть бути застосовними прямо або слугувати основою для аналогії закону для визначення порядку адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності митних органів.

Осмисливши вищевикладене, оптимальною траєкторією руху цього дослідження видається зосередження уваги на основній процедурі оскарження рішень, дій або бездіяльності митних органів у адміністративному порядку, зважаючи на те, що вона є найбільш репрезентативною з точки зору вираження специфіки регулювання питань митного адміністрування.

Насамперед, слід підкреслити можливість оскарження не будь-яких рішень митних органів, які негативно сприймаються підприємством або фізичною особою чи абстрактним чином несприятливо на них позначаються. Поставити питання про визнання протиправним та скасування можна лише того рішення митних органів, які порушують їх права, свободи чи інтереси, створюють перешкоди для їх реалізації або на них незаконно покладено будь-які обов'язки. Протилежним прикладом є, зокрема, акти документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи, які, як підтвердив Верховний Суд є лише службовим документом, який фіксує проведення перевірки та висновки контролюючого органу щодо наявності чи відсутності порушень вимог законодавства, тобто такий акт та дії посадових осіб контролюючого органу зі складання цього акта не створюють правових наслідків, не породжують, не змінюють та не звужують права особи, не встановлюють для неї додаткових обов'язків та не покладають відповідальність (Постанова Верховного Суду від 19 жовтня 2022 р. у справі № 200/7428/21 [107]). Так само, у справі № 802/18/18-а сформував правову позицію, згідно з якою дії митного органу зі складання акту про настання гарантійного випадку є лише фіксуванням працівниками митного органу відомостей що руху товару.

Наявна інформація в митному органі є службовою та використовується для обробки зібраних відомостей в автоматичному режимі з метою здійснення митного контролю. Митний орган фактично реалізує свою компетенцію на виявлення факту гарантійного випадку та оформлення акту. Самі по собі такі дії або акт не породжують правових наслідків для платника та не порушують його прав. Тому оскарження дій щодо складання акту не є таким способом захисту, що поновлює права та інтереси, а визнання їх протиправними не призведе до вирішення спору, оскільки не є юридично значущими для позивача [108].

Переходячи до аналізу процедурних основ адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності митних органів, перш за все, звернемо увагу на те, що одночасно з паперовим документообігом, у митне законодавство запроваджена можливість подання скарги до митного органу вищого рівня в електронній формі – за допомогою систем, що забезпечують функціонування електронних інформаційних ресурсів митних органів, з накладенням електронного підпису (ч. 1 ст. 26 МК України). Скарга може супроводжуватись документами та/або інформацією, які особа вважає за необхідне подати. У разі якщо особа під час подання скарги не може подати відповідні документи та/або інформацію, такі документи та/або інформація можуть бути подані пізніше, але в межах встановленого законом строку розгляду скарги (ч. 4 ст. 26 МК України) [5].

Продовжуючи дослідження процедурних аспектів адміністративного оскарження, зазначимо, що за законодавчими положеннями про строк для подання скарги вона може бути подана протягом 30 днів з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав унаслідок рішення, дії чи бездіяльності митного органу, але не пізніше 6 місяців з дня прийняття відповідного рішення, вчинення дії або бездіяльності. Цей строк, будучи пропущеним з поважних причин, може бути поновлений за заявою особи (ст. 26-1 МК України) [5].

Викладаючи процедурні права особи, яка подала скаргу, закон визначив, що вона має право:

- 1) брати участь у розгляді скарги особисто або через уповноважену особу, у тому числі в режимі відеоконференції;
- 2) подавати заяви, надавати пояснення, наводити свої доводи з питань, що виникають під час розгляду скарги, і заперечення проти заяв та доводів інших осіб;
- 3) надавати додаткові документи та/або інформацію або наполягати на їх запиті митним органом, який розглядає скаргу;
- 4) до прийняття рішення за результатами розгляду скарги відкликати її шляхом направлення письмової заяви до митного органу, який розглядає скаргу;
- 5) отримувати інформацію про розгляд скарги та одержувати рішення за результатами розгляду скарги;
- 6) висловлювати усно або письмово вимогу щодо забезпечення конфіденційності та нерозголошення певних відомостей під час розгляду скарги;
- 7) вимагати відшкодування збитків, якщо вони завдані внаслідок порушення встановленого порядку розгляду скарг;
- 8) користуватися іншими правами, визначеними законодавством (ч. 1 ст. 26-2 МК України) [5].

Принадгдно зауважимо, євроінтеграційні нововведення, запроваджені нещодавніми змінами й доповненнями митного законодавства, реалізували рекомендацію фахівців Ради бізнес-омбудсмена щодо забезпечення можливості участі у слуханні (засіданні) в органі оскарження представників скаржника та органу, на який подана скарга, у режимі телеконференції або відеоконференції, за аналогією зі схожими нововведеннями, які запроваджені у сфері судочинства, із поправкою на дещо менший формалізм, притаманний досудовому оскарженню. За справедливим твердженням фахівців, це наближує митне

законодавство України до стандартів Ради Європи щодо забезпечення права особи на участь у вирішенні справи, що стосується її прав та законних інтересів [109, с. 46] та допоможе заохотити до використання адміністративного оскарження більше скаржників з різних регіонів [93, с. 24].

Рухаючись далі та ознайомившись з положеннями ст. 26-3 МК України щодо порядку розгляду скарг на рішення, дії або бездіяльність митних органів, вважаємо за доречне навести закріплене ними правило про те, що митний орган вищого рівня перевіряє правомірність та обґрунтованість оскаржуваного рішення митного органу, правомірність вчинених дій або відсутність факту бездіяльності митного органу. Розглядається скарга митним органом вищого рівня протягом 30 днів з дня її отримання з можливістю його продовження за рішенням митного органу вищого рівня, але не більше ніж на 20 днів, а також з можливістю його зупинення до надання скаржником документів та/або інформації митному органу вищого рівня за його запитом, але не більше ніж на 20 днів з дня направлення такого запиту. Зокрема, розгляд скарги може бути зупинений у випадку, коли митний орган вищого рівня призначив документальну позапланову виїзну перевірку на підставі подання підприємством скарги на прийняте за результатами перевірки податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки чи скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення і зазначаються обставини, які не були досліджені під час перевірки та об'єктивний розгляд яких неможливий без проведення перевірки (п. 5 ч. 7 ст. 346 МК України). Важливо взяти до уваги й те, що якщо особа, яка подала скаргу, не надала документів та/або інформації на запит митного органу вищого рівня, рішення за результатами розгляду скарги приймається з урахуванням наявних у такого органу документів та/або інформації [5].

Ознайомившись з науковими дослідженнями, присвяченими проблематиці процедури опрацювання скарг на рішення, дії та бездіяльність митних органів, маємо підстави констатувати те, що основним системним приводом для критики відповідних положень митного законодавства є їх неузгодженість з однотипними процедурними положеннями податкового законодавства, незважаючи на їх близькість за правовою природою. Зокрема, Т. О. Шувалова виділила такі відмінності між правовим регулюванням адміністративного оскарження за митним законодавством (базова процедура) та податковим законодавством:

1) покладення обов'язку доведення правомірності нарахування на контролюючий орган (п. 56.4 ст. 56 ПК України) тоді як норми МК України взагалі не передбачають обов'язку митного органу доводити правомірність свого рішення (дії, бездіяльності);

2) запровадження правила «мовчазної згоди» щодо рішення за скаргою платника податків в разі його не надіслання платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника – така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків (п. 56.9 ст. 56 ПК України), тоді як норми ні МК України, ні загального Закону України «Про звернення громадян» не містять таких положень;

3) закріплення відкладальної дії рішення у разі подання скарги у встановленому порядку, що зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження (п. 56.15 ст. 56 ПК України) [110, с. 61].

Обміркувавши одержані вченою підсумки зіставлення процедур адміністративного оскарження за митним та податковим законодавством,

видається слухним почергово висловитись щодо відмінностей між ними, запропонувавши їх пояснення або виклавши наукове обґрунтування необхідності й перспектив їх зближення.

Так, стосовно покладення тягаря доказування правомірності оскаржуваного рішення на відповідний митний орган Г. Л. Малеева зазначила, що відсутність у МК України норми щодо презумпції винуватості митного органу є одним із чинників, що знижує ефективність адміністративного оскарження в цілому, ускладнює становище суб'єкта оскарження, який змушений доводити неправомірність відповідного рішення і, як правило, за допомогою доказів, які необхідно отримати від митного органу, рішення, дії чи бездіяльність якого оскаржуються [105, с. 17].

Наступним процедурним інструментом стимулювання органу оскарження до належного виконання його обов'язків, який не знайшов свого відображення у правовій основі адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів, на що звертається увага у наукових та аналітичних дослідженнях, є принцип мовчазної згоди. Зокрема, у системному звіті Ради бізнес-омбудсмена «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» вказується на те, що вкрай важливою гарантією дотримання строків у рамках процедури адміністративного оскарження, з точки зору ради, є закріплення принципу мовчазної згоди, який має спрацьовувати тоді, коли у строк, встановлений законодавством, орган оскарження не розглянув скаргу (не видав та не направив скаржникові рішення про результати його розгляду). Як зазначається у звіті, цей принцип позитивно зарекомендував себе у сфері оподаткування, і має бути поширений на інші сфери та забезпечуватись дієвими механізмами його виконання, що може включати встановлення обов'язку органу оскарження у разі задоволення скарги (у тому числі за принципом «мовчазної згоди») невідкладно вчинити дії, спрямовані на відновлення порушених прав та законних інтересів скаржника (усунути наслідки рішення, яке вважається



скасованим), або ж надати органу, на який була подана скарга, доручення щодо вчинення таких дій, із взяттям на контроль виконання такого доручення [93, с. 61].

Поруч з вищевикладеним, привертає увагу й шлях врегулювання митним законодавством того, якими є наслідки адміністративного оскарження рішення митного органу для процесу його виконання, у тому числі якщо оскаржуване рішення визначає зобов'язання відповідного підприємства або фізичної особи із сплати митних платежів.

Йдеться про те, що, як встановлено законом, саме подання скарги не призводить до зупинення виконання оскаржуваного рішення (ч. 1 ст. 26-4 МК України). Водночас, за заявою особи, яка подала скаргу, митний орган вищого рівня на час розгляду скарги має право зупинити повністю або частково виконання оскаржуваного рішення у разі, якщо є обґрунтовані підстави вважати, що оскаржуване рішення не відповідає законодавству України з питань митної справи або що існує ризик заподіяння значної шкоди особі, яка подала скаргу (ч. 2 ст. 26-4 МК України). При цьому, внаслідок виконання оскаржуваного рішення в особи, яка подала скаргу, виникає зобов'язання із сплати митних платежів, виконання такого рішення може бути зупинене, за умови надання забезпечення сплати митних платежів (грошова застава, індивідуальна гарантія тощо) на суму митних платежів, зобов'язання із сплати яких виникає внаслідок виконання оскаржуваного рішення (ч. 3 ст. 26-4 та ч. 1 ст. 308 МК України) [5].

Наукова спільнота на підставі результатів порівняльно-правового дослідження питань зупинення виконання рішення суб'єкта владних повноважень, оскарженого в адміністративному порядку, утримується від категоричних висновків та рекомендацій щодо того, чи має воно бути автоматичним або здійснюватися за особливих обставин, обґрунтованих скажником. Зокрема, Д. Драгос зауважив, що автоматичне зупинення

виконання оскаржуваного рішення суб'єкта владних повноважень передбачене законодавством декількох держав (Німеччина, Польща, Словенія, Угорщина, Чехія), тоді як інші держави віддають перевагу протилежному рішенню, за яким адміністративна скарга не тягне за собою зупинення виконання відповідного рішення, якщо про це суд (Франція, Нідерланди) або уповноважений адміністративний орган вищого рівня (Бельгія, Данія, Іспанія, Італія, Румунія) не прийняв окреме рішення [99, с. 5].

Водночас, послуговуючись аналогією з правилами оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів за податковим законодавством, Рада бізнес-омбудсмена наголосила на тому, що цілком слушним є підхід, коли, згідно із загальним правилом, рішення публічних суб'єктів санкційного або обмежувального характеру вступають у законну силу лише після закінчення строку на їх оскарження (а якщо оскарження розпочалося – то за його результатами). Як зауважили фахівці урядового консультативно-дорадчого органу, утверджений податковим законодавством підхід доцільно було б розповсюдити й на інші сфери публічного адміністрування (із застосуванням таких термінів, як «узгодження рішення», «набрання рішенням законної сили» тощо). За умови реалізації вищевказаних кроків, як зазначається, процедура адміністративного оскарження матиме більше підстав претендувати на достатньо зручну та повноцінну альтернативу судовому позову [93, с. 23].

Таким чином, це регуляторне рішення немає підстав вважати явно неправильним та відсталим від найкращого зарубіжного досвіду, але, все ж, мають бути або обґрунтовані відмінності адміністративного оскарження за податковим та за митним законодавством, або підхід щодо того, чи виконання оскаржуваного рішення має зупинятись автоматично або за особливих обставин, обґрунтованих скаржником, або підхід до вирішення цього питання має бути уніфікований.

Підсумовуючи вищевикладене, передбачена митним законодавством базова процедура адміністративного оскарження за обсягом гарантій, які надаються приватним особам, поступається близькій їй за правовою природою процедурі адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів за правилами податкового законодавства. Насамперед, йдеться про те, що положення митного законодавства не покладають тягар доказування правомірності оскаржуваного рішення на відповідний митний орган, не передбачають автоматичного задоволення скарги за принципом мовчазної згоди у разі пропущення митним органом вищого рівня строків її розгляду з відповідними механізмами забезпечення реалізації цього принципу та поновлення порушених прав, а також не встановлюють безумовного зупинення виконання рішення митного органу, оскарженого в адміністративному порядку.

Завершуючи наукове опрацювання питань процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів, розглянемо деякі її аспекти, пов'язані з прийняттям остаточного процедурного рішення за скаргою.

Насамперед, зауважимо, що за змістом ст. 26-5 МК України за результатами розгляду скарги митний орган вищого рівня приймає одне з таких рішень, яким: а) повністю задовольняє скаргу; б) частково задовольняє скаргу; в) залишає скаргу без задоволення. Зокрема, задовольняючи скаргу повністю чи частково, митний орган вищого рівня: 1) скасовує оскаржуване рішення повністю або частково; або 2) скасовує оскаржуване рішення та самостійно приймає нове рішення; або 3) скасовує оскаржуване рішення та зобов'язує відповідний митний орган прийняти нове рішення відповідно до законодавства; або 4) вносить зміни до оскаржуваного рішення; або 5) визнає дії або факт бездіяльності відповідного митного органу неправомірними та зобов'язує цей митний орган вжити заходів, спрямованих на усунення виявлених порушень. Рішення за результатами розгляду скарги складається із вступної, описової,

мотивувальної та резолютивної частин. Протягом 3 робочих днів з дати його прийняття воно надсилається особі, яка подала скаргу, у паперовій або електронній формі на адресу, зазначену у скарзі [5].

Відзначаючи значний прогрес митного законодавства у напрямі підвищення деталізації правового регулювання питань прийняття митним органом вищого рівня рішень за підсумками адміністративного оскарження, все ж, маємо підстави зауважити, що вищевикладені законодавчі положення мають чимало прогалин щодо визначення випадків обрання того чи іншого способу захисту порушених прав скаржника. Також, широкою підтримкою у науковій та фаховій спільноті користується позиція щодо необхідності запровадження універсального організаційно-правового інструментарію забезпечення публічності й відкритості практики розгляду адміністративних скарг на рішення, дії та бездіяльність митних органів. Все більша увага приділяється й розробці кроків, покликаних сприяти єдності правозастосування митними органами, насамперед, у рамках процедур адміністративного оскарження.

Насамперед, слід вказати на те, що прогалина щодо визначення у рішенні митного органу вищого рівня за результатами розгляду скарги конкретних заходів реагування умовно може бути компенсована врахуванням відповідних положень Закону України «Про адміністративну процедуру» (набирає чинності 15 грудня 2023 р.) під час тлумачення правил адміністративного оскарження за митним законодавством. Наприклад, може йтися про положення ч. 5 ст. 85 Закону України «Про адміністративну процедуру», за якими якщо усунення порушення не потребує додаткових процедурних дій, суб'єкт розгляду скарги, який має повноваження щодо вирішення справи по суті, зобов'язаний самостійно прийняти відповідний адміністративний акт [2].

Крім того, у контексті недоліків та перспектив правового підґрунтя адміністративного оскарження, як зазначається у звітах фахівців Ради бізнесомбудсмена, не менш важливим елементом відкритості, ніж можливість

отримання мотивованого рішення за результатами розгляду скарги, є також можливість для третіх зацікавлених осіб ознайомлюватись із рішенням, яке приймає орган оскарження. Зважаючи на це, пропонується здійснювати публікацію рішень за підсумками адміністративного оскарження у знеособленій формі для сприяння прозорості та публічності діяльності відповідних суб'єктів владних повноважень. З цього приводу Рада бізнес-омбудсмена пропонує запозичити практику Постійно діючої адміністративної колегії Антимонопольного комітету України з розгляду скарг про порушення законодавства в сфері державних закупівель та запровадити публікацію рішень на власних веб-сайтах. Публікація рішень (у т.ч. зі знеособленою інформацією про скажників) має сприяти забезпеченню єдності практики органу оскарження, зробити його роботу максимально передбачуваною та запобігти корупції. Якщо адміністративний орган не може навести переконливих аргументів на користь необхідності захисту конфіденційної інформації та аргументів проти публікації своїх рішень, – перевага має бути надана принципу відкритості і прозорості [93, с. 39-40]. Це цілком узгоджується зі ч. 9 ст. 84 Закону України «Про адміністративну процедуру», за якою суб'єкт розгляду скарги за результатами аналізу розгляду скарг може публікувати на своєму офіційному веб-сайті із дотриманням вимог Закону України «Про захист персональних даних» інформацію щодо практики розгляду та вирішення скарг [2].

На доповнення до того, за цілком справедливим твердженням, висловленим фахівцями Ради бізнес-омбудсмена, важливим є те, щоб користувачі могли не лише переглядати реєстр/архів рішень органу оскарження, але і здійснювати пошук за ключовими словами, реквізитами, нормами законодавства тощо. Послідовність у правозастосуванні митних органів під час адміністративного оскарження має забезпечуватись й тим, що будь-який відступ від правової позиції, використаної органом оскарження при розгляді

аналогічних справ, може мати місце тільки у виключних випадках і має бути належним чином аргументований. Однак за звичних обставин орган оскарження повинен слідувати своїй усталеній адміністративній практиці з метою забезпечення обґрунтованих сподівань скажників [93, с. 68]. Про це саме йдеться у ч. 4 ст. 8 Закону України «Про адміністративну процедуру», за якою якщо адміністративний орган змінює оцінку та висновки в однакових чи подібних справах, він зобов'язаний надати належне обґрунтування такої зміни [2].

Підбиваючи підсумки наукового опрацювання процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів, зазначимо, її найбільш прогресивні аспекти відображені у положеннях митного законодавства, які: 1) допускають подання скарги до митного органу вищого рівня в електронній формі; 2) забезпечують можливість участі у її розгляді в режимі відеоконференції; 3) оптимальним чином регулюють питання зупинення строку розгляду скарги, зокрема, у випадку, коли митний орган вищого рівня призначив документальну позапланову виїзну перевірку; 4) встановлюють обов'язок митного органу вищого рівня приймати рішення за результатами розгляду скарги з урахуванням наявних у такого органу документів та/або інформації, якщо особа, яка подала скаргу, не надала документів та/або інформації на його запит. Водночас, передбачена митним законодавством базова процедура адміністративного оскарження за обсягом гарантій, які надаються приватним особам, поступається близькій їй за правовою природою процедурі адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів за правилами податкового законодавства. Насамперед, йдеться про те, що положення митного законодавства: 1) не покладають тягар доказування правомірності оскаржуваного рішення на відповідний митний орган; 2) не передбачають задоволення скарги за принципом мовчазної згоди у разі пропущення митним органом вищого рівня строків її розгляду з

відповідними механізмами забезпечення реалізації цього принципу; 3) не визначають необхідність автоматичного зупинення виконання рішення митного органу, оскарженого в адміністративному порядку, зі встановленням винятків, пов'язаних з особливими обставинами. Перспективними напрямками підвищення ефективності адміністративного оскарження як засобу досудового врегулювання спорів, що впливають з митних правовідносин, вважаються також: 1) поглиблення публічності та відкритості діяльності митних органів вищого рівня щодо розгляду скарг на рішення, дії та бездіяльність митних органів шляхом оприлюднення їх підсумкових рішень; 2) запровадження організаційно-правових механізмів забезпечення єдності правозастосування у рамках адміністративного оскарження та утвердження правила про те, що зміна оцінки та висновків в однакових чи подібних справах можлива лише за її належного обґрунтування; 3) приведення правового підґрунтя процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів у відповідність до вимог Закону України «Про адміністративну процедуру».

Переходячи до наступного етапу дослідження, під час якого слід розкрити процесуальні особливості припинення чинності рішеннями митних органів за підсумками їх судового оскарження, перш за все, зазначимо, що оптимальним дослідницьким кроком для досягнення цієї мети видається висвітлення основоположних специфічних характеристик адміністративного судочинства.

Насамперед, слід зауважити, що завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України). Зважаючи на це, за змістом п. 1 ч. 1 ст. 5 Кодексу адміністративного судочинства України кожна особа має право в порядку, встановленому цим кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо

вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси, і просити про їх захист, у тому числі шляхом визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень. Рішення митного органу за термінологією законодавства про адміністративне судочинство є різновидом індивідуальних актів, які визначено як акти (рішення) суб'єкта владних повноважень, видані (прийняті) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, які стосуються прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб, та дія яких вичерпується його виконанням або має визначений строк [1].

Також, слід взяти до уваги те, що рішення суб'єктів владних повноважень за правилами адміністративного судочинства перевіряються на відповідність декільком критеріям їх правомірності, які й визначають матеріально-правову складову поля діяльності адміністративного суду. Йдеться про те, що у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони:

- 1) на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією та законами України;
- 2) з використанням повноваження з метою, з якою це повноваження надано;
- 3) обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення (вчинення дії);
- 4) безсторонньо (неупереджено);
- 5) добросовісно;
- 6) розсудливо;
- 7) з дотриманням принципу рівності перед законом, запобігаючи всім формам дискримінації;



- 8) пропорційно, зокрема з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія);
- 9) з урахуванням права особи на участь у процесі прийняття рішення;
- 10) своєчасно, тобто протягом розумного строку (ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України) [1].

Ці критерії правомірності рішень, дій та бездіяльності суб'єктів владних повноважень визначають предмет судового розгляду у справах за позовами про їх протиправність та межі втручання адміністративного суду у реалізацію суб'єктами владних повноважень їх управлінського розсуду. Розумітись ці критерії мають з урахуванням правових висновків Верховного Суду, у яких вони витлумачені, а також положень Закону України «Про адміністративну процедуру», який, навіть не будучи чинним нормативно-правовим актом, може виступати правовим орієнтиром під час конкретизації вимог, що впливають з того чи іншого критерію.

Зокрема, згідно з правозастосовними висновками Верховного Суду, яких він дійшов у справі № 826/3694/16, принцип пропорційності у діяльності митних органів передбачає: 1) використання засобів, пропорційних до переслідуваних цілей; 2) забезпечення через здійснені заходи чіткої рівноваги між публічними інтересами з правами та інтересами приватних осіб. Митні органи мають діяти відповідно до принципу пропорційності, застосовуючи заходи, що зачіпають права або інтереси приватних осіб тільки за необхідності та в межах, необхідних для досягнення поставленої цілі. При здійсненні їхніх дискреційних повноважень, вони зобов'язані дотримуватися відповідного (належного) балансу між будь-якими зворотними наслідками, що можуть бути заподіяні правам, свободам або інтересам приватних осіб, та цілі, що поставлена ними, будь-які заходи, що вживатимуться ними, не можуть бути надмірними

(Постанова Верховного Суду від 20 жовтня 2020 р. у справі № 826/3694/16) [111].

Продовжуючи висвітлення основоположних характеристик адміністративного судочинства, що його призначення й природа накладають відбиток й на процесуальну діяльність та статус учасників судового процесу. Перш за все, у цьому контексті слід зауважити, що унікальною засадничою особливістю адміністративного судочинства є принцип офіційного з'ясування всіх обставин у справі, за яким суд вживає визначені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі, у тому числі щодо виявлення та витребування доказів з власної ініціативи, а також може вийти за межі позовних вимог, якщо це необхідно для ефективного захисту прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [1]. Верховний Суд з приводу конкретних вимог принципу офіційного з'ясування всіх обставин у справі наголошує на тому, що він полягає, насамперед, у активній ролі суду при розгляді справи. В адміністративному процесі, на відміну від суто змагального процесу, де суд оперує виключно тим, на що посилаються сторони, мають бути повністю встановлені обставин справи з метою ухвалення справедливого та об'єктивного рішення (Постанова Верховного Суду від 9 грудня 2019 р. у справі № 826/22842/15) [112]. Принцип офіційного з'ясування всіх обставин зобов'язує суд, в тому числі у відповідних випадках до витребування тих доказів, яких, на думку суду, не вистачає для належного встановлення обставин у справі, що розглядається (Постанова Верховного Суду від 12 березня 2019 року у справі № 803/386/14) [113]. Натомість, невжиття судами належних заходів щодо офіційного з'ясування обставин справи (невстановлення обставин, що становлять предмет доказування; непідтвердження відповідних обставин належними засобами та у передбачений чинним законодавством спосіб; недостатнє мотивування рішень щодо доказів) вказує на порушення судом

цього принципу та свідчить про неповне з'ясування судом фактичних обставин, що мають значення для правильного вирішення справи (Постанова Верховного Суду від 31 березня 2020 р. у справі № 826/26222/15) [114].

Не менш важливим з точки зору вирішення специфіки адміністративного судочинства, особливо у його частині, що стосується справ, у яких оскаржуються рішення митних органів, є притаманні йому правила доказування, за основним з яких в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача. При цьому, на суб'єкта владних повноважень покладається обов'язок подати суду всі наявні у нього документи та матеріали, які можуть бути використані як докази у справі (ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України) [1].

Також, у контексті правил доказування у рамках адміністративного судочинства привертає увагу й правовий висновок Верховного Суду із баченням належного перебігу діяльності, що пов'язана із поданням, дослідженням та оцінкою доказів, у тому числі під час судового оскарження рішень митних органів. Йдеться про те, що адміністративний розгляд кожної окремої справи по суті передбачає вирішення спору судом за результатами повного та всебічного з'ясування обставин у справі. Ураховуються надані сторонами докази (самостійно або за наслідками витребування за ініціативою суду). Здійснюється юридична оцінка спірних правовідносин за наслідками застосування відповідних норм матеріального права. Суд не може обмежити право сторони у справі довести в судовому процесі обставини, на яких ґрунтуються її вимоги, поданням винятково доказів, наявних у неї під час виникнення спірних правовідносин (Постанова Верховного Суду від 18 жовтня 2019 р. № 821/597/18) [115]. Так само, за підсумками розгляду справи № 200/6156/20-а про визнання протиправними та скасування податкових

повідомлень-рішень, Верховний Суд зауважив, що суд не може обмежити право платника податків довести у судовому процесі обставини, на яких ґрунтуються його вимоги, поданням виключно тих доказів, що надавались ним під час проведення податкової перевірки. Право надавати заперечення щодо висновків органу державної фіскальної служби та долучати до матеріалів справи докази на підтвердження таких заперечень надається платнику як на усіх стадіях податкового контролю, так і на стадіях судового процесу, на яких допускається подання учасником процесу нових доказів (Постанова Верховного Суду від 7 грудня 2022 р. у справі № 200/6156/20-а) [116].

Отже, за домінуючою лінією у судовій практиці обсяг доказів, поданих під час тих чи інших митних процедур, що завершилися прийняттям рішення митного органу, а також під час адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, не зв'язує підприємства та фізичних осіб та не перешкоджає поданню нових доказів до адміністративного суду під час доведення тих обставин, на яких ґрунтуються їх вимоги та заперечення, що стосуються протиправності рішень, дій чи бездіяльності митних органів.

Таким чином, адміністративне судочинство з метою ефективного захисту прав та законних інтересів підприємств та фізичних осіб у сфері публічно-правових відносин, пов'язаних з митним адмініструванням, забезпечує справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів щодо протиправності рішень, дій та бездіяльності митних органів, насамперед, покладенням на адміністративний суд обов'язку повною мірою та всебічно з'ясувати обставини справи (принцип офіційного з'ясування обставин у справі) та поклавши тягар доказування правомірності оскаржуваних рішень, дій та бездіяльності на митні органи. При цьому, обсяг доказів, поданих під час тих чи інших митних процедур, що завершилися прийняттям рішення митного органу, а також під час адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, не зв'язує підприємства та фізичних осіб та не перешкоджає поданню

нових доказів до адміністративного суду під час доведення тих обставин, на яких ґрунтуються їх вимоги та заперечення, що стосуються протиправності рішень, дій чи бездіяльності митних органів. Матеріально-правову складову поля діяльності адміністративного суду складають критерії правомірності рішень, дій та бездіяльності митних органів, які включають, насамперед, законність, дотримання митним органом мети надання відповідного повноваження, а також вимог принципу пропорційності, зокрема дотримання необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване відповідне рішення чи дія митного органу.

## **Висновки до розділу 2**

1. Законодавчому регулюванню загальних питань прийняття рішень митними органами, маємо підстави констатувати, що відповідним положенням митного законодавства притаманна невиправдана складність, пов'язана з неструктурованим комбінуванням матеріально-правових та процедурних правил прийняття як юрисдикційних рішень митних органів та рішень митних органів за підсумками виконання ними митних формальностей, так й заохочувально-стимулюючих рішень митних органів щодо авторизації економічних операторів й застосування спрощень та дозвільних рішень митних органів. Зазначено, що така структура викладу законодавчого матеріалу може вкрай несприятливо позначитись на правильності його сприйняття та визначення, чи підлягає застосуванню та чи інших вимога з точки зору підстав та процедур прийняття рішення митного органу тієї чи іншої категорії. Аргументовано, що значно досконалішим є окремий виклад універсальних положень щодо рішень митних

органів, після якого мають окремо розкриватись матеріально-правові та процедурні основи прийняття рішень кожної категорії.

1.1. Нагальною є потреба у охопленні електронними інформаційними ресурсами Єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» усіх класифікаційних рішень митних органів, незалежно від їх прийняття під час митного оформлення чи митного контролю або за підсумками адміністративного оскарження, включення у них висновків Верховного Суду щодо застосування відповідних положень митного законодавства, а також їх розширення за рахунок відображення у них, принаймні, у якомога більш точному відсилочному форматі відповідних правових позицій Європейського суду справедливості.

1.2. Правила визначення країни походження товарів закріплюють широке коло позитивних регуляторних практик, з-поміж яких процедура консультацій між підприємствами та митними органами у випадку виявлення митними органами достатніх підстав для обґрунтованого сумніву у достовірності поданих підприємством відомостей про країну походження товару. Також, спрощення процедури митного оформлення забезпечується покладенням на митні органи обов'язку самостійно пересвідчитись у дійсності документів про походження товару чи достовірності відомостей, що в них містяться. Повною мірою відповідають zasadі пропорційності положення митного законодавства про те, що відмовити у випуску товарів митний орган може, якщо він належним чином обґрунтує походження товарів з країни, товари якої заборонені до переміщення через митний кордон України. Водночас, незрозумілим видається те, що за неможливості достовірно встановити країну походження товарів митний орган приймає рішення про випуск відповідних товарів за умови сплати ввізного мита, у тому числі спеціальних видів мита, за повними ставками, а не, як це передбачено у положеннях законодавства про митну вартість, за умови сплати митних платежів згідно із заявленою країною походження та надання на

певний строк забезпечення сплати митних платежів (гарантії, грошової застави тощо) в розмірі, що становить різницю між сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною декларантом, та сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною митним органом.

1.3. Більша частина справ щодо протиправності рішень, якими корегується митна вартість товарів, та критики практики митних органів у цій сфері з боку наукового співтовариства пов'язана з недотриманням митними органами буквального змісту відповідних матеріально-правових та процедурних законодавчих положень або ж з надмірно формалістичним розумінням встановлених законом умов для прийняття тих чи інших рішень. Зокрема, наголошено на тому, що обов'язковою умовою для звернення до декларанта з вимогою про надання додаткових документів є виявлення конкретних розбіжностей, ознак підробки або неповноти відомостей у поданих декларантом документах, а також конкретних обставин, що свідчать про пов'язаність між продавцем і покупцем відповідних товарів, які безпосередньо впливають на правильність визначення митної вартості (відсутність належного документального підтвердження її числового значення, неврахування в її структурі всіх складників, значна різниця зі середньостатистичною ціною інформацією та митною вартістю у рамках попередніх митних оформлень цього самого декларанта тощо), у протилежність до формальних вад документального оформлення чи неістотних цінових відхилень. Сама лише незначна номінальна розбіжність між митною вартістю товарів, що декларуються, та тією, з якою інші особи декларували ідентичні або подібні товари, або індикативними показниками, відображеними у ціновій базі електронних інформаційних ресурсів митних органів, не може бути самостійною підставою для витребування додаткових документів, адже торгові відносини є різноманітними та ведуться на принципах автономії волі та свободи договору у частині ціноутворення. Важливим є й те, що вимагатись може надання додаткових

документів лише з числа тих, що передбачені законом, та лише з метою усунення об'єктивних сумнівів у достовірності відомостей, поданих декларантом. Також, коригуючи митну вартість, митний орган має обґрунтувати числове значення, яке відповідає дійсній митній вартості, шляхом викладення його розрахунку та наведення відомостей, які підтверджують його правильність. Ґрунтуватись коригування має на охопленні достатнього джерел інформації про рівень цін на товари та випадків неврахування індивідуальних параметрів відповідних зовнішньоекономічних операцій.

2. Законодавчими положеннями, які визначають підстави та процедури скасування рішення щодо зобов'язуючої інформації, передбачається обов'язок митного органу, який прийняв відповідне рішення щодо зобов'язуючої інформації, самостійно скасувати його у випадку зміни вихідних фактичних чи правових підстав його ухвалення або у разі допущення під час його прийняття порушень приписів митного законодавства, які вплинули на правильність вирішення митним органом відповідного питання по суті. Момент втрати чинності рішеннями щодо зобов'язуючої інформації є диференційованим та у разі їх скасування з підстав, що не пов'язані з його невідповідністю митному законодавству внаслідок внесення змін у його положення, визначається митним органом на основі необмежених дискреційних повноважень. При цьому, для підвищення ступеня стабільності та передбачуваності застосування митного законодавства запроваджений спеціальний порядок адресного продовження дії рішення щодо зобов'язуючої інформації (відтермінування набрання чинності рішенням про скасування рішення щодо зобов'язуючої інформації) на строк не більше 6 місяців з дня його скасування та лише щодо товарів, яких стосується скасоване рішення та які ввозяться (чи будуть ввезені) на митну територію України за зовнішньоекономічними договорами (контрактами), укладеними до дати скасування такого рішення.



Адміністративне оскарження як позасудовий засіб правового захисту від порушень з боку суб'єктів владних повноважень має декілька особливих позитивних властивостей, які є його перевагами перед судовим оскарженням. Зокрема, механізм адміністративного оскарження: 1) забезпечує можливість суб'єкту владних повноважень самостійно виправити помилки та усунути прояви недобросовісності посадових осіб його територіальних підрозділів, які не ґрунтуються на затвердженій на найвищому рівні належній адміністративній практиці, та, цим самим, забезпечувати однакове та правильне застосування законодавства його структурними підрозділами; 2) включає якомога більш прості та швидкі процедури розгляду та вирішення справи з мінімальною часткою формалізму; 3) є менш витратним для фізичних та юридичних осіб, адже не передбачається стягнення зі скаржників будь-яких зборів, а також є більш ощадливим для суб'єктів владних повноважень, адже не виникає ризик відшкодування шкоди, що була спричинена порушенням, а також відшкодування понесених приватною особою судових витрат; 4) не обмежений дискреційними повноваженнями (управлінським розсудом) адміністративного органу, рішення, дія чи бездіяльність якого оскаржуються, а також залучає до вирішення відповідних питань посадових осіб зі спеціальними знаннями та специфічним практичним досвідом.

2.1. Найбільш прогресивні аспекти процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів відображені у законодавчих положеннях, які: 1) допускають подання скарги до митного органу вищого рівня в електронній формі; 2) забезпечують можливість участі у її розгляді в режимі відеоконференції; 3) оптимальним чином регулюють питання зупинення строку розгляду скарги, зокрема, у випадку, коли митний орган вищого рівня призначив документальну позапланову виїзну перевірку; 4) встановлюють обов'язок митного органу вищого рівня приймати рішення за результатами розгляду скарги з урахуванням наявних у такого органу

документів та/або інформації, якщо особа, яка подала скаргу, не надала документів та/або інформації на його запит. Водночас, передбачена митним законодавством базова процедура адміністративного оскарження за обсягом гарантій, які надаються приватним особам, поступається близькій їй за правовою природою процедурі адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів за правилами податкового законодавства. Насамперед, йдеться про те, що положення митного законодавства: 1) не покладають тягар доказування правомірності оскаржуваного рішення на відповідний митний орган; 2) не передбачають задоволення скарги за принципом мовчазної згоди у разі пропущення митним органом вищого рівня строків її розгляду з відповідними механізмами забезпечення реалізації цього принципу; 3) не визначають необхідність автоматичного зупинення виконання рішення митного органу, оскарженого в адміністративному порядку, зі встановленням винятків, пов'язаних з особливими обставинами. Перспективними напрямками підвищення ефективності адміністративного оскарження як засобу досудового врегулювання спорів, що впливають з митних правовідносин, також вважаються: 1) поглиблення публічності та відкритості діяльності митних органів вищого рівня щодо розгляду скарг на рішення, дії та бездіяльність митних органів шляхом оприлюднення їх підсумкових рішень; 2) запровадження організаційно-правових механізмів забезпечення єдності правозастосування у рамках адміністративного оскарження та утвердження правила про те, що зміна оцінки та висновків в однакових чи подібних справах можлива лише за її належного обґрунтування; 3) приведення правового підґрунтя процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів у відповідність до вимог Закону України «Про адміністративну процедуру».

2.2. Адміністративне судочинство з метою ефективного захисту прав та законних інтересів підприємств та фізичних осіб у сфері публічно-правових

відносин, пов'язаних з митним адмініструванням, забезпечує справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів щодо протиправності рішень, дій та бездіяльності митних органів, насамперед, покладенням на адміністративний суд обов'язку повною мірою та всебічно з'ясувати обставини справи (принцип офіційного з'ясування обставин у справі) та поклавши тягар доказування правомірності оскаржуваних рішень, дій та бездіяльності на митні органи. При цьому, обсяг доказів, поданих під час тих чи інших митних процедур, що завершилися прийняттям рішення митного органу, а також під час адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, не зв'язує підприємства та фізичних осіб та не перешкоджає поданню нових доказів до адміністративного суду під час доведення тих обставин, на яких ґрунтуються їх вимоги та заперечення, що стосуються протиправності рішень, дій чи бездіяльності митних органів. Матеріально-правову складову поля діяльності адміністративного суду складають критерії правомірності рішень, дій та бездіяльності митних органів, які включають, насамперед, законність, дотримання митним органом мети надання відповідного повноваження, а також вимог принципу пропорційності, зокрема дотримання необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване відповідне рішення чи дія митного органу.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ ПРИЙНЯТТЯ, ЗМІНИ ТА ПРИПИНЕННЯ ДІЇ РІШЕНЬ МИТНИХ ОРГАНІВ

#### 3.1 Зарубіжний досвід правового регулювання питань прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів

Митна служба та митне законодавство як правова основа її організації та діяльності є універсальними, динамічними й багатовимірними системами з високою мірою унікальності, яка визначається індивідуальними особливостями та конкретною кон'юнктурою функціонування держав, у рамках яких ці системи розгортаються та розвиваються, зазнаючи впливу численних та різноманітних факторів. Ключовим позитивним дослідницьким аспектом цього є принципова можливість та очевидна доцільність порівняльно-правового аналізу інституційних та регуляторних основ митного адміністрування у різних державах для орієнтування у широкому різноманітті законодавчих рішень, які розробляються та упроваджуються для максимізації ефективності організації та забезпечення діяльності митних органів, з подальшим визначенням найбільш перспективних напрямів вдосконалення національного митного законодавства на основі найкращого зарубіжного досвіду. Українській адміністративно-правовій доктрині бракує ґрунтовних порівняльно-правових досліджень з питань діяльності митних органів, у тому числі тих з них, що стосуються прийняття, зміни та припинення чинності їх рішень. Це сповільнює прогресивний розвиток митного законодавства України та має бути виправлене науковою спільнотою шляхом першочергового опрацювання досвіду держав з

найбільш успішними та сталими системами митного адміністрування, серед яких, зокрема, Австралія, Сполучені Штати Америки, Казахстан та Канада.

Не менш важливим для стратегічного планування митних реформ є повне й правильне розуміння сучасних викликів та актуальних напрямів розвитку митного законодавства відповідно до нормативно-правових та програмних документів митних об'єднань та інших міжнародних організацій й транснаціональних структур.

Так, Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) від 18 травня 1973 р. у її преамбулі закріплює декілька позицій концептуального значення, з-поміж яких та, за якою значні переваги від спрощення умов міжнародної торгівлі, можуть бути досягнуті без шкоди для відповідних стандартів митного контролю, що визначає значний потенціал спрощення і гармонізації митних правил і процедур. Зважаючи на це, у її абстрактних засадничих положеннях цей міжнародний документ закликає держави до здійснення програм, спрямованих на постійне удосконалення та підвищення ефективності митних правил та процедур, досягнення якомога більшого ступеня передбачуваності, послідовності та прозорості їх застосування, а також до утвердження сучасних методів діяльності, таких як максимальне практичне використання інформаційних технологій та інших ресурсів [117].

Так само, у Регламенті № 2021/444 Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу про програму митного співробітництва від 11 березня 2021 р. відзначається те, що митне адміністрування є галуззю публічного адміністрування, яка функціонує на тлі багатьох сучасних викликів, серед яких глобалізація, діджиталізація та нові схеми шахрайства й контрабанди. Ці виклики посилюють необхідність підтримувати митні органи та ставлять більш гостро потребу в інноваційних рішеннях [118]. Про це саме йдеться у доповіді «Митне об'єднання Європейського Союзу: захищаючи людей та сприяючи

торгівлі. Митниця», яка була підготовлена Європейською комісією та у якій вказується, серед іншого, на те, що цей головний виконавчий орган Європейського Союзу безперервно працює над оновленням та автоматизацією митних процедур [119, с. 9]. Також, варто зазначити, що, керуючись вищезгаданим стратегічним програмним документом, Комітет бюджетного контролю Європейського Парламенту у його публікації, присвяченій європейським митним контрольним механізмам та перспективам їх поліпшення, відзначив важливість розробки модернізованого правового підґрунтя митних правил та процедур із одночасним приділенням уваги забезпеченню однакового застосування митного законодавства, що має особливо велике значення в умовах викликів, з якими стикаються європейські держави. Найбільш гострими з цих викликів вважаються шахрайські схеми заниження митної вартості товарів й безпідставного одержання преференційного ставлення, діджиталізація, зростання частки електронної комерції. З визнанням значних зрушень до досягнення цих цілей на рівні ЄС та його членів одночасно підкреслюється й необхідність подальшого розвитку у митній сфері. Чотирма групами дій, покликаних забезпечити цей розвиток, у програмних документах ЄС визначені: 1) управління ризиками; 2) електронна комерція; 3) сприяння дотриманню митних правил підприємствами та фізичними особами за рахунок їх власних зусиль; 4) діяльність митних органів як єдиного механізму. Відповідні законодавчі й інституційні рішення мають вирішити основні проблемні питання у діяльності митних органів, з-поміж яких: а) підвищення очікувань до митних органів з точки зору їх завдань та відповідальності; б) систематична відсутність спільного розуміння заходів митного оформлення та контролю; в) невідповідність інвестицій у митне адміністрування очікуванням від нього, які постійно підвищуються [37, с. 1, 6, 7].

Вищевикладене цілком узгоджується й з аналітичною доповіддю Організації економічного співробітництва та розвитку «Доброчесність у митних

органах: збираючи найкращі практики», у якій викладається авторитетний експертний огляд факторів та напрямів еволюції митного адміністрування, зазначимо, що за матеріалами цього документа метою, яка на цей момент поставлена перед митною службою, є пошук оптимального балансу між пом'якшенням адміністративного тиску на підприємства та забезпеченням безпеки суспільства та митних інтересів держави. Першочерговими кроками у рамках осучаснення організації та діяльності митних органів, яка зазвичай має комплексний характер, є спрощення та гармонізація митних правил, систем та процедур, оскільки надмірно обтяжливі та непрозорі процедури створюють додаткові можливості для пошуку незаконних переваг під час взаємодії з митною службою та додаткові спонукання до корупції. Натомість, прозорість є одним з найефективніших засобів забезпечення передбачуваності процесу надання адміністративних послуг населенню та підприємствам приватного сектору економіки, а митний вимір не є винятком з цього постулату. Зокрема, прозорість у діяльності митних органів виражається в оприлюдненні митних правил, процедур, звітів щодо їх застосування та внутрішніх керівництв на офіційних веб-сайтах митних органів у режимі відкритого доступу [120, с. 13, 23, 40; 121].

Привертає увагу у цьому контексті й те, що в опублікованому Світовим банком виданні «Підвищуючи ефективність та прозорість діяльності уряду: боротьба з корупцією» йдеться про те, що, поруч зі вдосконаленням позитивного митного права та спрощенням процедур, сучасний механізм забезпечення дотримання вимог митного законодавства включає не лише виявлення та притягнення до відповідальності порушників, а й досягнення більш високого ступеня прозорості та консультативно-допоміжну діяльність митних органів, що змінює модель взаємодії між приватним сектором та митною адміністрацією. Водночас, міжнародна спільнота застерігає від експериментів з приватним управлінням митними процедурами та делегуванням

збирання митних платежів приватному сектору. Як зазначають фахівці Світового банку, історичний досвід практичного втілення відповідних моделей у деяких державах показує, що такі реформи не забезпечили стабільних та рентабельних результатів для держави, хоча деяку супутню діяльність до митного оформлення та митного контролю цілком можна передавати на аутсорсинг до приватного сектору [122, с. 126-127].

Резюмуючи вищевикладене, констатуємо, що, визначаючи глобальні виклики, що постають перед правовою та організаційною складовими національних систем митного адміністрування, та окреслюючи найбільш перспективні шляхи їх вдосконалення, інституції Європейського Союзу, так само як й авторитетні міжнародні організації та транснаціональні публічні утворення у їх офіційних документах та тематичних публікаціях дотримуються бачення, згідно з яким для максимізації спроможності митних органів виконувати їх обов'язки перед суспільством та приватним сектором економіки за сучасних реалій нагальною є необхідність, зокрема, постійно удосконалювати та підвищувати ефективність митних правил та процедур, а також забезпечувати передбачуваність, послідовність та прозорість практичного застосування митними органами положень митного законодавства. Найбільш дієвими засобами досягнення цих цілей міжнародне співтовариство визнає оновлення та автоматизацію митних процедур за допомогою інноваційних рішень, що ґрунтуються на інформаційних технологіях та інших здобутках науки й техніки, а також шляхом організації діяльності митних органів як єдиного механізму, запровадження інструментів забезпечення однакового та правильного застосування ними приписів митного законодавства та інтенсифікації діяльності митних органів консультативно-допоміжного спрямування.

Переходячи до опрацювання міжнародних стандартів та моделей правового регулювання митного адміністрування, які формують правову основу



виконання митними органами покладених на них завдань, перш за все, у світлі мети дослідження розглянемо імперативи та рекомендаційні положення міжнародних договорів, які визначають порядок прийняття рішень митними органами, найбільший інтерес з яких має Угоди про спрощення процедур торгівлі, яка є додатком до Протоколу про внесення змін до Маркерської угоди про заснування Світової організації торгівлі (далі – Угода про спрощення процедур торгівлі).

Так, за змістом ч. 9 ст. 3 Угоди про спрощення процедур торгівлі, попереднє рішення – це письмове рішення, що надається членом заявникові до моменту імпортування товару передбаченого у заявці, в якому визначається режим, який член надає товару на момент його імпортування стосовно: 1) тарифної класифікації товару; 2) походження товару. Крім цих питань, цей міжнародний документ рекомендує на національному рівні закріпити можливість ухвалення попередніх рішень стосовно:

- відповідного методу або критеріїв та їхнього застосування, які будуть використовуватися для визначення митної вартості відповідно до конкретних обставин;
- можливості застосування вимог члена щодо зниження або звільнення від митних зборів;
- застосування вимог члена до квот, у тому числі тарифних квот;
- будь-яких додаткових питань, з яких член вважає за необхідне видати попереднє рішення [123].

Незалежно від предмету попереднього рішення, за положеннями Угоди про спрощення процедур торгівлі кожен член видає в межах розумного періоду часу і в конкретні строки попереднє рішення заявникові, який подав письмовий запит, що містить всю необхідну інформацію. Якщо член відмовляє у видачі попереднього рішення, він невідкладно повідомляє про це заявника у письмовій формі із зазначенням відповідних фактів і підстав для прийняття такого

рішення. Зокрема, член може відмовити у видачі попереднього рішення заявникові, якщо питання, порушене в заявці:

а) вже розглядається у справі заявника будь-якою урядовою установою, органом оскарження чи судом; або

б) щодо нього вже прийняте рішення будь-яким органом оскарження чи судом (ч. 1-2 ст. 3 Угоди про спрощення процедур торгівлі) [123].

Викладаючи правила зміни та відкликання попереднього рішення, міжнародний документ встановив, що попереднє рішення є чинним протягом розумного строку після його видачі, крім випадків, коли законодавство, факти або обставини, на основі яких було прийняте таке рішення, змінилися. Якщо член відкликає, змінює або визнає недійсним попереднє рішення, він надає заявникові письмове повідомлення про це із зазначенням відповідних фактів і підстав для прийняття такого рішення. Член відкликає, змінює або визнає недійсним попередні рішення, які мають зворотну дію, лише якщо таке рішення було схвалене на основі неповної, невірної, хибної чи завідомо неправдивої інформації (ч. 3-4 ст. 3 Угоди про спрощення процедур торгівлі) [123].

Також, вкрай важливим для забезпечення обізнаності широких кіл підприємницького співтовариства та інших заінтересованих осіб із актуальними офіційними позиціями щодо практичного застосування митного законодавства є положення Угоди про спрощення процедур торгівлі про те, що кожен член має докладати зусиль для забезпечення загальнодоступності будь-якої інформації про попередні рішення, яку він вважає такою, що становить суттєвий інтерес для інших заінтересованих сторін, із урахуванням необхідності захисту інформації, що становить комерційну таємницю (ч. 8 ст. 3 Угоди про спрощення процедур торгівлі) [123].

Визначаючи міжнародно-правові зобов'язання держав з питань забезпечення права на оскарження рішень митних органів, Угода про спрощення процедур торгівлі встановила, що кожен член забезпечує в межах

своєї території будь-якій особі, якій митний орган видає адміністративне рішення, право на: а) адміністративне оскарження до адміністративного органу вищого рівня або адміністративного органу, незалежного від посадової особи чи установи, що видала таке рішення, або перегляд ними такого рішення; та/або б) оскарження або перегляд рішення у судовому порядку. При цьому, зазначається й те, що законодавство члена може встановлювати, що адміністративне оскарження або перегляд повинні бути ініційовані до оскарження чи перегляду у судовому порядку (ст. 4 Угоди про спрощення процедур торгівлі) [123].

У контексті предмета дослідження привертають увагу й положення Угоди про спрощення процедур торгівлі про заходи щодо посилення неупередженості, недискримінації та прозорості, за якими якщо член схвалює або застосовує систему надання повідомлень чи інструкцій заінтересованим установам для посилення контролю або інспектування на кордоні стосовно харчових продуктів, напоїв або кормів, охоплених повідомленням або інструкцією для захисту, в межах його території, життя або здоров'я людини, тварини чи рослини, такі заходи регулювання застосовуються до порядку їхнього надання, припинення чи зупинення:

- за необхідності кожен член може надавати повідомлення або інструкції на основі аналізу ризику;
- кожен член може надавати повідомлення або інструкцію для однакового застосування до тих пунктів в'їзду, де застосовуються санітарні та фітосанітарні умови, на яких повідомлення або інструкція засновані;
- кожен член без зволікань зупиняє чи призупиняє дію повідомлення або інструкції, коли обставини, які зумовили їх видання, більше не існують або якщо змінені обставини можна вирішити у спосіб, який є менш обмежувальним для торгівлі;

– коли член вирішує зупинити чи призупинити дію повідомлення або інструкції, він, за необхідності, невідкладно опубліковує оголошення про зупинення чи призупинення їхньої дії у недискримінаційній і легкодоступній формі або інформує члена, що є експортером, чи імпортера (ст. 5 Угоди про спрощення процедур торгівлі) [123].

Осмисливши вищевикладене, зауважимо, що потенційною основою для подальшого вдосконалення митного законодавства України можуть бути рекомендаційні норми Угоди про спрощення процедур торгівлі, що стосуються, насамперед, закріплення можливості ухвалення митними органами попередніх рішень стосовно: 1) застосування методу визначення митної вартості за конкретних обставин; 2) можливості застосування приписів митного законодавства щодо зниження або звільнення від митних зборів; 3) застосування квот, у тому числі тарифних квот; 4) будь-яких інших додаткових питань, з яких є можливим та доцільним видання попереднього рішення. Також, оптимальним законодавчим рішенням може бути імплементація положень, за якими у видачі попереднього рішення може бути відмовлено, якщо відповідне питання у справі заявника вже розглядається у рамках процедури адміністративного або судового оскарження або щодо нього вже прийняте рішення будь-яким органом оскарження чи судом. Орієнтирами під час реформування митного адміністрування можуть бути й положення Угоди про спрощення процедур торгівлі, за якими обізнаність бізнес-спільноти та інших заінтересованих осіб із актуальними офіційними позиціями щодо практичного застосування митного законодавства може підтримуватись забезпеченням загальнодоступності інформації про попередні рішення, яка може бути корисною для інших заінтересованих сторін, із забезпеченням захисту інформації, що становить комерційну таємницю. Також, позитивною адміністративною практикою може бути розробка й видання у легкодоступній

формі повідомлень або інструкцій щодо однакового застосування митного законодавства із їх своєчасною актуалізацією за обставин, що змінилися.

Переходячи до дослідження національного рівня законодавчого впорядкування підстав та процедур, пов'язаних з рішеннями митних органів, насамперед, зазначимо, що найбільша теоретико-правова та практико-прикладна цінність порівняльно-правового дослідження питань прийняття, зміни та припинення чинності рішень митних органів може забезпечуватись охопленням його предметом відповідного регуляторного та правозастосовного досвіду держав з найвищими позиціями у рейтингах, які ґрунтуються на показниках якості митного адміністрування та ефективності державного сприяння торгівлі. Однією з найбільш розвинених держав за цими показниками є Сполучені Штати Америки, федеральне митне законодавство яких характеризується високим рівнем досконалості закріплених ним законодавчих моделей, що включає зразковий ступінь деталізації та юридико-технічного опрацювання положень щодо підстав та процедур прийняття рішень митними органами.

Розпочинаючи його наукове опрацювання, перш за все, зауважимо, що американське митне законодавство окремо виділяє та розрізняє рішення митного органу та інформаційне повідомлення митного органу. Рішенням митного органу (*ruling*) вважається письмова позиція, видана центральним апаратом або територіальним підрозділом Прикордонно-митної служби США, у якій міститься шлях тлумачення та застосування положень митного законодавства до конкретного набору фактичних обставин. Повідомленням-рішенням (*ruling letter*) є рішення митного органу, прийняте у відповідь на письмове звернення особи та спрямоване їй або її уповноваженому представнику. Натомість, інформаційним повідомленням митного органу (*information letter*) визначена письмова позиція митного органу, покликана не більше, ніж привернути увагу до усталеного зразку тлумачення або принципу

митного законодавства без його застосування до конкретного набору фактичних обставин. Інформаційне повідомлення може бути надіслане у відповідь на звернення про прийняття рішення митним органом, якщо: (i) зі звернення випливає, що насправді потрібна загальна інформація, а не рішення по суті, (ii) звернення є неповним або іншим чином не відповідає вимогам до нього, або (iii) рішення, якого стосується звернення, не може бути видане з будь-якої іншої причини, і (iv) вважається, що загальна інформація може бути корисною для заявника (ч. «d» ст. 177.1 Кодексу федерального законодавства США) [124].

Окремою категорією рішень митних органів, яка відіграє фундаментальну роль у правозастосовній діяльності митних органів, є консультативні рішення та попередні рішення митних органів як одна з їх форм.

Викладаючи законодавчі положення про статус та порядок прийняття консультативних рішень, митне законодавство встановлює, що митна служба намагатиметься видати зв'язуюче консультативне рішення з визначенням прав та обов'язків відповідних суб'єктів господарювання та фізичних осіб, пов'язаних з конкретною перспективною операцією переміщення товарів через митних кордон, якщо це сприятиме досягненню цілей митного адміністрування. У іншому випадку, звернення щодо попереднього рішення матиме відповідь у вигляді інформаційного повідомлення або, якщо загальна інформація не має цінності для заявника, – у вигляді листа про те, що жодне рішення за зверненням прийняте не буде (п. 1 ч. «а» ст. 177.8 Кодексу федерального законодавства США) [124].

При цьому, Прикордонно-митна служба США видає зв'язуючі попередні рішення для забезпечення учасників зовнішньоторговельних операцій прозорим та ефективним інструментом для спрощення розуміння бізнесом та фізичними особами того, як митні органи ставитимуться до потенційних операцій ввезення або перевезення. Предметом попереднього рішення за американським законодавством може бути тарифна класифікація, митна вартість, сума митних

платежів за ввезення або зворотного ввезення товарів особистого споживання або наявність підстав для заборони ввезення товарів. Поруч з попередніми рішеннями, Прикордонно-митна служба США видає зв'язуючі консультації з питань практичного застосування окремих норм митного законодавства, які охоплюють поточні операції ввезення та перевезення, а також рішення за підсумками оскарження (перегляду рішень митних органів після завершених операцій) [125].

Визначаючи місце консультативних рішень в системі адміністративних актів митних органів та їх юридичні властивості, американське законодавство вказує на те, що питання практичного застосування митного законодавства вирішуються митними органами відповідно до принципів та прецедентів, раніше оголошених центральним апаратом (п. 2 ч. «а» ст. 177.1 Кодексу федерального законодавства США). Консультативні рішення митного органу виражають їх офіційну позицію щодо шляху застосування митного законодавства до конкретних зовнішньоекономічних операцій або під час вирішення інших конкретних питань митного контролю та митного оформлення, яка зв'язує усіх посадових осіб митних органів до відкликання або зміни цих рішень. Так само, одержавши консультативне рішення, підприємство або фізична особа, після ввезення їх товарів, яких стосується консультативне рішення, на митну територію має передати його уповноваженим посадовим особам митних органів під загрозою застосування до них заходів стягнення (п. 2 ч. «а» ст. 177.8 Кодексу федерального законодавства США) [124].

Особливу увагу у цьому контексті привертає й те, що, на доповнення до застосування консультативного рішення для визначення прав та обов'язків учасників конкретних правовідносин, утверджений ним підхід до практичного застосування митного законодавства може використовуватись як авторитетне джерело у правозастосовній діяльності митних органів за подібних обставин. Як правило, консультативне рішення митного органу набирає чинності з дати його

видання та може бути застосоване до усіх операцій переміщення товарів через митних кордон, митні платежі за якими не сплачені або щодо яких митний орган не ухвалив остаточне адміністративне рішення (ч. «а» ст. 177.9 Кодексу федерального законодавства США). Окремо підкреслюється застосовність консультативного рішення лише у подібних правозастосовних ситуаціях. Зокрема, консультативне рішення про митну вартість поширюється на операції з аналогічними товарами та іншими фактами, що мають значення. Консультативні рішення про тарифну класифікацію ж охоплюють товари, які є ідентичними до зразка, поданого зі зверненням про консультативне рішення, а також ті товари, чий опис повною мірою відповідає опису товару з консультативного рішення (ч. «b» ст. 177.9 Кодексу федерального законодавства США) [124].

Водночас, на консультативне рішення митного органу підприємство або фізична особа можуть покладатись, ураховуючи те, що воно може бути змінене на встановлених законом підставах без повідомлення жодних приватних осіб, крім тих осіб, за зверненнями яких відповідне консультативне рішення було ухвалене. Для запобігання непорозумінь Прикордонно-митна служба США уповноважена за зверненнями заінтересованих осіб актуалізувати статус відповідного консультативного рішення митного органу (ч. «с» ст. 177.9 Кодексу федерального законодавства США) [124].

Таким чином, очевидним є те, що американська система митного адміністрування ґрунтується на ієрархічній системі імперативних адміністративних прецедентів, яка є нормативною надбудовою митного законодавства та призначена забезпечити правильність й послідовність правозастосування митних органів у подібних ситуаціях. Однією з гарантій цього є окремий механізм усунення розбіжностей між рішеннями митних органів, прийнятих у рамках практичного застосування ними митного законодавства за основними напрямками їх діяльності.



Йдеться про те, що за американським законодавством, деякі рішення, ухвалені посадовими особами одного територіального підрозділу, які не узгоджуються із рішеннями посадових осіб іншого територіального підрозділу, можуть бути передані заінтересованою особою на розгляд центрального апарату для усунення розбіжностей. Ця процедура може застосовуватись щодо систематичних рішень про проведення посиленних заходів митного контролю товарів у пунктах пропуску через державний кордон рішень митних органів щодо ідентичних або подібних товарів, а також щодо рішень про митну вартість, класифікацію товарів та обсяг податкових і митних платежів до стягнення, відмову у поверненні надміру сплачених митних платежів, відмову у митному оформленні за певних умов та деякі інші рішення (ч. «а» ст. 177.13 Кодексу федерального законодавства) [124].

Розпочата ця процедура може бути за зверненням декларантів чи інших заінтересованих суб'єктів господарювання чи фізичних осіб або їх уповноважених представників (п. 2 ч. «с» ст. 1514 Закону США про митний тариф) [126], а також за поданням керівництва місць митного оформлення товарів (п. 2 ч. «а» ст. 177.13 Кодексу федерального законодавства США). Строком для звернення до центрального апарату щодо остаточного адміністративного рішення щодо застосування митного законодавства є базовим для оскарження рішення митних органів та відраховується від дати прийняття найбільш пізнього (останнього) з суперечливих рішень, які є предметом звернення, тоді як у випадку неоднакових рішень щодо посиленних заходів митного контролю у пунктах ввезення строк звернення щодо них становить 90 днів з від дати прийняття найбільш пізнього (останнього) з суперечливих рішень (п. 3 ч. «а» ст. 177.13 Кодексу федерального законодавства США). Звернення має містити повний опис оскаржуваних суперечливих рішень із зазначенням дат їх прийняття та відповідних територіальних органів митних органів. Викладені у скарзі відомості мають бути достатніми для демонстрації

непослідовності рішень та подібності товарів чи обставин їх ввезення, за яких вони ухвалювались, або патерну непослідовності при визначенні ступеня інтенсивності та обсягу заходів митного контролю, не пов'язаного з випадковим відбором. Якщо оскаржувані рішення стосуються класифікації товарів, звернення має доповнюватись базовими об'єктами та відомостями, що подаються для прийняття митними органами рішення з цього питання, що включає повний опис відповідного товару, його призначення та пануючий спосіб його використання на митній території держави, відсоткову частку його компонентів, а також супроводжуватись графічними зображеннями та/або зразком товару, якщо це є можливим та вкрай необхідним для прийняття рішення (п. 2 ч. «b» ст. 177.13 Кодексу федерального законодавства США) [123].

Після отримання належним чином підготовленого звернення у федеральному реєстрі розміщується повідомлення про отримання звернення та опис рішень, які, як стверджується, є непослідовними. При цьому, протягом 15 днів після оприлюднення повідомлення центральний апарат запрошує громадськість до висловлення коментарів щодо предмету звернення у електронній формі або у письмовій формі, якщо громадський коментар щодо оптимального шляху вирішення питань звернення долучається до матеріалів самого звернення (ч. «c» ст. 177.13 Кодексу федерального законодавства США). Рішення, яке Прикордонно-митна служба США ухвалює за підсумками опрацювання звернення про забезпечення однакового правозастосування митних органів, набирає чинності негайно та має застосовуватись в усіх митних правовідносинах, у яких немає остаточного визначення прийнятності та підрахунку митних платежів (ч. «e» ст. 177.13 Кодексу федерального законодавства США) [123].

Принагідно зазначимо, що звернутись у будь-який час до центрального апарату Прикордонно-митної служби США за порадою або керівництвом щодо

завершених, поточних або майбутніх операцій може й її територіальний підрозділ, коли він вважатиме це за необхідне або за ініціативою декларантів чи інших заінтересованих осіб. Консультацію щодо належного практичного застосування митного законодавства до операції переміщення товарів через митний кордон центральний апарат надає територіальним підрозділам як засіб сприяння їх посадовим особам у правильному здійсненні ними митних процедур та для забезпечення послідовності у опрацюванні усією Прикордонно-митною службою США усіх питань, що лежать у її сфері відання. Водночас, якщо територіальний підрозділ вважає, що консультативне рішення центрального апарату має бути переглянуте, він може звернутись з відповідним поданням (ст. 177.11 Кодексу федерального законодавства США) [123].

Отже, зважаючи на вищевикладене, американське законодавство закріплює спеціальній інструментарій забезпечення центральним апаратом Прикордонно-митної служби США однакового та правильного застосування митних правил територіальними підрозділами митних органів за заявою заінтересованих суб'єктів господарювання та фізичних осіб, а також за поданням самих територіальних підрозділів митних органів. Цей інструментарій використовується, якщо мають місце такі неузгодженості у правозастосовній практиці митних органів щодо ідентичних або подібних товарів, які є систематичними та стосуються основних питань діяльності митних органів, серед яких митна вартість, тарифна класифікація товарів, обсяг податкових і митних платежів до стягнення, повернення надміру сплачених митних платежів, митне оформлення за певних умов тощо. Для охоплення якомога більшого різноманіття позицій щодо шляхів усунення розбіжностей у адміністративній практиці територіальних підрозділів митних органів й думок щодо єдиного правильного шляху застосування митного законодавства запроваджений механізм консультацій з громадськістю. Окрема увага приділена темпоральній частині правових наслідків визначення вищестоящим митним органом

правильного зразка правозастосування та встановлено, що відповідне рішення набирає чинності негайно та має застосовуватись в усіх митних правовідносинах, у яких немає остаточного визначення прийнятності та підрахунку митних платежів.

На доповнення до того, американське митне законодавство передбачає й підстави трансформацій й припинення дії консультативних рішень з диференційованою схемою процедур та правових наслідків для правовідносин, заради врегулювання яких приймалось консультативне рішення, а також для учасників тих правовідносин, які покладались на консультативне рішення під час логістичного та фінансового планування їх зовнішньоекономічних операцій та у інших аспектах їх діяльності.

Йдеться про те, що за законодавством США консультативне рішення, яке містить зразок тлумачення положень митного законодавства та яке виявилось помилковим або застарілим, може бути змінене або відкликане новим консультативним рішенням. При цьому, якщо консультативне рішення було чинним протягом строку, який є меншим за 60 днів, воно може бути змінене або відкликане шляхом письмового повідомлення про це заявника, за зверненням якого відповідне консультативне рішення ухвалювалось або в інтересах якого воно ухвалювалось за зверненням територіального підрозділу митних органів у рамках процедури внутрішнього узгодження практики митних органів. Натомість, якщо строк чинності консультативного рішення перевищує 60 днів, то застосовується процедура, яка включає публікацію потенційного нового консультативного рішення або рішення про відкликання з консультативного рішення посиленням на усі рішення, які змінюються або відкликаються, що передбачає запрошення громадськості до висловлення коментарів щодо його змісту, а підприємств та фізичних осіб з прямою заінтересованістю – до оспорення правомірності нового консультативного рішення або відкликання старого консультативного рішення протягом 30 днів з дня розміщення

публікації. Зміна або відкликання консультативного рішення має силу з моменту публікації відповідного рішення (ч. «а» ст. 177.12 Кодексу федерального законодавства США) [123].

Привертає увагу й те, що закон встановлює особливості правових наслідків зміни або відкликання консультативного рішення для учасників правовідносин, у яких вже розпочалося митне оформлення. Ці особливості поширюються на випадки, коли:

- мало місце дійне визначення уповноваженою посадовою особою митних органів обов'язків підприємства або фізичної особи, в основу якого було покладене консультативне рішення;

- протягом 2-річного періоду до моменту застосування консультативного рішення у відповідних правовідносинах митні органи послідовно дотримувались позиції, яка була утверджена консультативним рішенням, та на її підставі сплачувались митні платежі чи вирішувались інші питання митного адміністрування;

- за підсумками дослідження митними органами усіх індивідуальних характеристик операції у загальному контексті діяльності особи правова визначеність та інтереси належного митного адміністрування виправдовують застосування старого консультативного рішення (п. 1 ч. «а» ст. 177.12 Кодексу федерального законодавства США) [123].

Разом з тим, Прикордонно-митна служба США не застосовує до правовідносин попередню редакцію консультативного рішення або відкликане консультативне рішення, якщо:

- підприємство або фізична особа у їх фінансово-господарській або іншій діяльності не покладались на нього протягом 2 років до моменту звернення про його застосування в особливому порядку;

- предметом консультативного рішення є законність ввезення товарів на митну територію;

- підприємство або фізична особа подали неповні або недостовірні відомості, які вплинули на рішення митних органів щодо їх операцій;
- митний орган надавав підприємству або фізичній особі консультацію щодо шляху здійснення їх операцій, яка не була ними врахована (п. 1 ч. «а» ст. 177.12 Кодексу федерального законодавства США) [123].

Також, американське законодавство закріплює випадки, у яких положення про завчасне повідомлення, можливість персонального відтермінування чинності та ультраактивного застосування консультативного рішення не застосовуються. Зокрема, це має місце, у випадках:

- прийняття або внесення змін до законодавчого положення, включаючи будь-які зміни до американського митного тарифу;
- промульгації договору чи іншої міжнародної угоди в рамках зовнішньополітичної функції США;
- видання президентської прокламації чи виконавчого указу або видання рішення чи політичного акту відповідно до повноважень, делегованих президентом;
- винесення судового рішення, яке має наслідком скасування позиції митних органів;
- публікації рішення у федеральному митному реєстрі в результаті розгляду петиції або тимчасового чи остаточного правила або остаточного правила тлумачення у федеральному митному реєстрі після процедури публічного сповіщення та громадських коментарів;
- публікації остаточного рішення у федеральному реєстрі щодо зміни усталеної та єдиної практики (ч. «d» ст. 177.12 Кодексу федерального законодавства США) [123].

Якщо консультативне рішення, яке відкликається або змінюється, було чинним менше, ніж протягом 60 днів, рішення про зміну або відкликання

консультативного рішення набиратиме чинність з дати його ухвалення та охопить товари, ввезені або зняті зі зберігання на митному складі для споживчих цілей у день ухвалення такого рішення та у подальшому. Якщо ж консультативне рішення, яке відкликається або змінюється, було чинним довше, ніж протягом 60 днів, то рішення про зміну або відкликання консультативного рішення набиратиме чинність через 60 днів після дати його офіційного оприлюднення з можливістю застосування попереднього консультативного рішення у особливому порядку, якщо вищезазначені підстави для цього матимуть місце та будуть підтверджені перед митними органами (ч. «е» ст. 177.12 Кодексу федерального законодавства США) [123].

Таким чином, застарілість або помилковість консультативного рішення митних органів американське законодавство визначає підставою його зміни або відкликання за процедурою, яка залежить від того, чи вважається консультативне рішення усталеним та чи стало у зв'язку з цим воно правовим орієнтиром для логістичного та фінансового планування зовнішньоекономічних операцій підприємств та фізичних осіб чи у інших аспектах їх діяльності. Зміні або відкликанню усталеного консультативного рішення передують процедура оприлюднення потенційного нового консультативного рішення або рішення про відкликання консультативного рішення з посиланням на усі рішення, які змінюються або відкликаються, та із ініціюванням громадського обговорення й наданням можливості підприємствам та фізичним особам із прямою заінтересованістю оспорити правомірність нового консультативного рішення або відкликання старого консультативного рішення. Також, усталеність консультативного рішення, яке змінюється чи відкликається, тягне за собою набрання чинності рішенням про зміну або відкликання консультативного рішення не з дати його ухвалення з охопленням товарів, ввезених у день ухвалення такого рішення та у подальшому, а через 60 днів після дати його офіційного оприлюднення з можливістю застосування попереднього

консультативного рішення у особливому порядку, якщо матимуть місце підстави для цього, визначені законом. Цими підставами є: 1) визначення уповноваженою посадовою особою митних органів обов'язків підприємства або фізичної особи, в основу якого було покладене консультативне рішення; 2) послідовне застосування консультативного рішення у відповідних правовідносинах послідовно протягом 2 років; 3) доцільність застосування старого консультативного рішення з урахуванням усіх індивідуальних характеристик операції у загальному контексті діяльності особи та інтересів належного митного адміністрування. За цих обставин митний орган за письмовим зверненням підприємства або фізичної особи, у якій буде вказано на застосування консультативного рішення, яке відкликається або змінюється, у її операціях ввезення товарів на митну територію, може відстрочити дату набрання чинності рішенням про зміну або відкликання консультативного рішення для такого підприємства або фізичної особи та продовжувати митний контроль та митне оформлення з урахуванням зразка тлумачення та застосування митного законодавства, викладеного у консультативному рішенні, що змінюється чи скасовується. Водночас, якщо підприємство або фізична особа у їх фінансово-господарській або іншій діяльності не поклались на відповідне консультативне рішення протягом 2 років, неврахування нею консультацій митних органів, подання нею неповних або недостовірних відомостей, які вплинули на рішення митних органів щодо їх операцій, та за інших визначених законом обставинах положення про можливість персонального відтермінування чинності та ретроактивного застосування консультативного рішення не застосовуються [127].

Не менш специфічними у зіставленні із митними законодавством України є американські процедурні правила прийняття, зміни та припинення чинності рішень митних органів.



Зокрема, законодавчо встановлено, що Прикордонно-митна служба США, як правило, опрацьовує звернення щодо консультативних рішень у порядку їх надходження та настільки швидко, наскільки можливо. Водночас, звернення щодо ухвалення консультативного рішення може супроводжуватись проханням розглянути його поза чергою, яке має відображати та обґрунтувати конкретну та зрозумілу потребу, яка виправдовує таке особливе ставлення. Однак, законом встановлено, що за жодних обставин митний орган не може давати запевнення про опрацювання такого звернення у зазначений у ньому строк (ч. «d» ст. 177.2 Кодексу федерального законодавства США). Примітним є й те, що закріплений американським законодавством порядок розгляду митними органами звернень щодо ухвалення консультативних рішень передбачає можливість усного заслуховування заявників у випадках, коли вони у тексті звернення виявляють бажання обговорити з посадовими особами митного органу питання, які у ньому порушуються, а посадові особи митного органу дійдуть висновку про те, що таке обговорення сприятиме правильному вирішенню цих питань або якщо їх позиція щодо суті звернення є несприятливою для заявника (ч. «a» ст. 177.4 Кодексу федерального законодавства США) [123]. Таким чином, американське митне законодавство допускає позачергове опрацювання звернення підприємств та фізичних осіб, якщо вони переконливо обґрунтують це з посиланням на конкретні обставини. Також, привертає увагу належна деталізація й диференціація ступеню імперативності підстав запрошення підприємств та фізичних осіб до усних консультацій. Зокрема, встановлено, що неодмінною передумовою для того є завчасне виявлення наміру обговорити з посадовими особами митного органу конкретне питання митного оформлення чи митного контролю, а також те, що таке обговорення сприятиме правильному встановленню обставин, які впливають на вирішення справи, або те, що митний орган має намір ухвалити рішення не на користь відповідного підприємства або фізичної особи.

Принагідно зауважимо, що для забезпечення прозорості Прикордонно-митна служба США оприлюднює різні керівництва щодо розуміння та застосування митних правил, що включає пошукову онлайн-систему митних рішень (Customs Rulings On-Line Search System), митний вісник та рішення (Customs Bulletin and Decisions), актуальні повідомлення федерального реєстру (Federal Register Notices), директиви та довідники Прикордонно-митної служби США (CBP Directives and Handbooks), збірники практик щодо дотримання митного законодавства (Informed Compliance Publications) та короткий виклад законів, які виконуються [125].

Підбиваючи підсумки дослідження положень законодавства США з питань прийняття, зміни та припинення чинності рішень митних органів, насамперед, зауважимо, що американська система митного адміністрування ґрунтується на ієрархічній системі імперативних адміністративних прецедентів, яка є квазі-нормативною надбудовою митного законодавства та призначена забезпечити правильність й послідовність правозастосування митних органів у подібних ситуаціях. Однією з гарантій цього є спеціальний інструментарій забезпечення центральним апаратом митних органів однакового та правильного застосування митних правил територіальними підрозділами митних органів за заявою заінтересованих підприємств та фізичних осіб, а також за поданням самих територіальних підрозділів митних органів. Для охоплення якомога більшого різноманіття позицій щодо шляхів усунення розбіжностей у адміністративній практиці територіальних підрозділів митних органів й думок щодо єдиного правильного шляху застосування митного законодавства запроваджений механізм консультацій з громадськістю, а також допускається оскарження рішення про зміну чи відкликання консультативного рішення особами поза пов'язаними з ним правовідносинами, але з прямою заінтересованістю. Окрема увага приділена темпоральній частині правових наслідків визначення вищестоящим митним органом правильного зразка

правозастосування та встановлено, що відповідне рішення набирає чинності негайно та має застосовуватись в усіх митних правовідносинах, у яких немає остаточного визначення прийнятності та підрахунку митних платежів [127].

Також, слід взяти до уваги те, що за митним законодавством США процедура зміни або відкликання консультативного рішення, так само як й порядок набрання чинності рішенням про зміну або відкликання консультативного рішення та його правові наслідки для осіб, які вже розпочали митне оформлення ввезених ними товарів, покладаючись на можливість застосування висновків консультативного рішення, що змінюється чи відкликається, залежить від усталеності консультативного рішення. Наприклад, усталеність консультативного рішення, яке змінюється чи відкликається, тягне за собою набрання чинності рішенням про зміну або відкликання консультативного рішення не з дати його ухвалення з охопленням товарів, ввезених у день ухвалення такого рішення та у подальшому, а через 60 днів після дати його офіційного оприлюднення з можливістю застосування попереднього консультативного рішення у особливому порядку, якщо матимуть місце підстави для цього, визначені законом. Цими підставами є: 1) визначення уповноваженою посадовою особою митних органів обов'язків підприємства або фізичної особи, в основу якого було покладене консультативне рішення; 2) послідовне застосування консультативного рішення у відповідних правовідносинах послідовно протягом 2 років; 3) доцільність застосування старого консультативного рішення з урахуванням усіх індивідуальних характеристик операції у загальному контексті діяльності особи та інтересів належного митного адміністрування. За цих обставин митний орган за письмовим зверненням підприємства або фізичної особи, у якій буде вказано на застосування консультативного рішення, яке відкликається або змінюється, у її операціях ввезення товарів на митну територію, може відстрочити дату набрання чинності рішенням про зміну або відкликання консультативного

рішення для такого підприємства або фізичної особи та продовжувати митний контроль та митне оформлення з урахуванням зразка тлумачення та застосування митного законодавства, викладеного у консультативному рішенні, що змінюється чи скасовується.

Привертає увагу й те, що предметом попереднього рішення за американським законодавством може бути тарифна класифікація, митна вартість, сума митних платежів за ввезення або зворотного ввезення товарів особистого споживання або наявність підстав для заборони ввезення товарів.

На доповнення до того, позитивною адміністративною практикою є оприлюднення американською митною службою у пошуковій онлайн-системі митних рішень усіх консультативних рішень, у тому числі попередніх рішень митних органів, а також рішень за підсумками адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності митних органів, директиви та довідники Прикордонно-митної служби США та іншу інформацію, яка може сприяти дотриманню митного законодавства підприємствами й фізичними особами та забезпечує прозорість діяльності митних органів.

Продовжуючи дослідження та оглянувши австралійське митне законодавство, маємо підстави констатувати, що найбільш ёмко основоположні матеріально-правові та процедурні засади прийняття рішень митними органами до них зосереджені у міжнародно-правових договорах про співробітництво, які включають основи взаємодії між їх сторонами з митних питань.

Зокрема, Індонезійсько-Австралійська комплексна угода про економічне співробітництво від 5 липня 2020 р. цілями митних процедур визначила забезпечення передбачуваності, послідовності та прозорості застосування матеріально-правових та процедурних норм митного законодавства, сприяння ефективному та ощадливому адмініструванню митних процедур та швидке оформлення товарів, гармонізація та спрощення митного оформлення та

митного контролю, поживавлення торгівлі, а також виключення свавільного та безпідставного створення процедурних перешкод [128].

Згаданий міжнародний документ також зобов'язує його сторони передбачити можливість ухвалення уповноваженими митним органами попередніх рішень щодо застосування митного законодавства з питань класифікації товарів, застосування методів визначення митної вартості товарів та визначення країни походження товарів. Правила ухвалення попередніх рішень мають закріпити, зокрема:

- право митного органу направити запит до заявника із запитом про надання додаткових документів чи відомостей протягом визначеного строку (з правом відхилити запит у випадку неналежного невиконання його вимог);

- необхідність покладати в основу попереднього рішення як фактичні обставини, наведені та підтверджені заявником, так й інші обставини та відомості, які є або можуть бути відомими митному органу;

- обов'язок митного органу викладати достатнє обґрунтування попереднього рішення;

- уповноваження митного органу на зміну або відкликання попереднього рішення у разі, якщо воно ґрунтується на помилці щодо фактів або права (включаючи людський фактор), якщо надана інформація виявилась недостовірною або неточною, якщо змінилось положення митного законодавства або фактичні обставини, які покладені в основу попереднього рішення (ст. 5.7 Індонезійсько-Австралійської комплексної угоди про економічне співробітництво від 5 липня 2020 р.) [128].

Таким чином, особливий наголос у регуляторних вимогах до рішень митних органів ставиться на їх відповідності загальним цілям митного регулювання, що включає максимальне сприяння законним зовнішньоторговельним операціям шляхом пришвидшення та спрощення митного оформлення та митного контролю, а також ефективного та ощадливого

здійснення митних процедур. Значна увага приділяється й впорядкуванню на справедливих засадах ухвалення та використання суб'єктами господарювання попередніх рішень щодо застосування митного застосування з широкого кола питань, яке включає класифікацію товарів, застосування методів визначення митної вартості товарів та визначення країни походження товарів.

Поруч з положеннями американського та австралійського законодавства про порядок прийняття рішень митними органами, предметом порівняльно-правового дослідження варто охопити й правове регулювання основних аспектів діяльності канадських митних органів.

Насамперед, слід відзначити результати наукового опрацювання митного законодавства Канади, одержані А. Б. Масловою. Зокрема, звернувшись до канадських нормативно-правових джерел у рамках огляду зарубіжного правового регулювання питань митних попередніх рішень, вчена з'ясувала, що за їх приписами посадова особа митного органу може видавати попередній висновок з питань класифікації товарів, визначення країни походження товарів та застосування пільгового тарифного регулювання до товарів відповідно до угод про вільну торгівлю (п. 43.1 ст. 43 Митного кодексу Канади) [129]. Також, ознайомившись з деякими процедурними деталями, А. Б. Маслова зазначила, що за приписами підзаконних актів заява про ухвалення попереднього рішення має бути подана не пізніше, ніж за 120 днів до дня ввезення товарів на митну територію Канади. При цьому, отримавши матеріали заяви, посадова особа митного органу може звернутись до підприємства із запитом про надання додаткових документів та відомостей, необхідних для ухвалення додаткового рішення. Це має особливе значення, адже від укладача тексту попереднього рішення вимагається викласти у ньому вичерпне обґрунтування позиції, на якій воно ґрунтується. Попереднє рішення буде чинним, якщо немає змін у обставинах, яких воно стосується; якщо дотримані всі умови, з якими пов'язана можливість його застосування; якщо воно не було відкликано. Разом з тим, як

зауважила вчена, канадськими митними правилами передбачається можливість відтермінувати видання попереднього рішення, якщо щодо товарів, яких воно стосуватиметься, відбувається адміністративне, арбітражне (у Канадському міжнародному торговельному трибуналі) або судове оскарження з питань їх класифікації або походження, що може вплинути на зміст попереднього рішення. Також, примітним є те, що посадова особа митного органу може за власною ініціативою або за заявою відповідного підприємства змінити або відкликати попереднє рішення, якщо під час його ухвалення, зокрема: 1) мала місце помилка, пов'язана із фактичними обставинами експортно-імпортової операції; 2) змінились фактичні обставини експортно-імпортової операції [74, с. 320-321; 130]. Аналіз цих законодавчих положень дозволяє приєднатись до висновку дослідниці щодо того, що позитивною практикою є відтермінування видання митним органом попереднього рішення, якщо щодо товарів, яких воно стосуватиметься, відбувається адміністративне або судове оскарження з питань їх класифікації або походження, що може вплинути на зміст попереднього рішення. Це сприятиме недопущенню взаємовиключних рішень митних органів та відверненню необхідності для митних органів усувати розбіжності у їх адміністративній практиці, що вкрай сприятливо позначиться на її послідовності та функціональній ефективності митних органів.

Поруч з регуляторними положеннями, присвяченими порядку ухвалення, зміни та відкликання попередніх рішень митних органів, порівняльно-правовий аналіз має бути спрямований й на деякі специфічні аспекти прийняття митними органами рішень у рамках процедур митного оформлення, серед яких підстави застосування принципу мовчазної процедури та шляхи перегляду параметрів товарів, що є базою визначення суми митних платежів, у подальшому.

Насамперед, йдеться про те, що якщо походження, тарифну класифікацію та митну вартість ввезених товарів посадові особи митних органів не визначили у встановлений законом строк, то ці параметри зовнішньоекономічних операцій

або інших операцій переміщення через митний кордон вважаються остаточно визначеними за мовчазною згодою митних органів так, як вказано у митних деклараціях чи інших документах. Водночас, уповноважена посадова особа митних органів може переглянути ухвалене ними за звичайною процедурою або схвалене мовчазною згодою рішення про походження, тарифну класифікацію та митну вартість не пізніше, ніж 4 роки після завершення митного оформлення за результатами митного аудиту чи інших заходів митного контролю або за рішенням рішення голови прикордонної служби. Посадова особа, яка прийняла рішення про перегляд рішення про походження, тарифну класифікацію та митну вартість ввезених товарів має невідкладно повідомити про це декларанта й викласти у відповідному рішенні його вичерпне обґрунтування (ст. 59 Митного кодексу Канади) [129].

Також, певне теоретичне та практичне значення має закріплений законодавством Канади порядок адміністративного та судового оскарження рішень митних органів.

Зокрема, у ст. 60 Митного кодексу Канади йдеться про те, що підприємство або фізична особа, яка одержала від митних органів повідомлення-рішення про визначення походження ввезених нею товарів, їх тарифну класифікацію або митну вартість, може оскаржити це повідомлення-рішення, у тому числі попереднє рішення, до голови Прикордонної служби Канади (Canada Border Services Agency). У свою чергу, підприємство або фізична особа, яка вважає, що рішення голови прикордонної служби порушує її права, може оскаржити його до Канадського міжнародного торгового трибуналу, направивши до нього, а також до президента прикордонної служби повідомлення до про оскарження та матеріали скарги протягом 90 днів з дня отримання рішення голови прикордонної служби та, незалежно від поважності причин пропущення цього базового строку, не пізніше 1 року з дня ухвалення рішення голови прикордонної служби. За підсумками розгляду справи за цією



скаргою Канадський міжнародний торговий трибунал може встановити будь-який факт та ухвалити будь-яке виконавче рішення, яке підлягає примусовому виконанню митним органом, за винятком випадків, коли воно було скасоване за результатами його апеляційного перегляду (ст. 67 Митного кодексу Канади). З апеляційною скаргою на постанову Канадського міжнародного торгового трибуналу до Федерального апеляційного суду Канади може звернутись відповідне підприємство або фізична особа, президент прикордонної служби та особа, яка приєдналась до скарги (ст. 68 Митного кодексу Канади) [129].

При цьому, привертає увагу й те, що у випадку, коли скарга стосується товарів, за які відповідне підприємство або фізична особа сплатила митні платежі у сумі, яка, на їх переконання, є належною до сплати, то така скарга має супроводжуватись заставою майна або фінансовою гарантією на суму, яка оспорується. Якщо сума зобов'язань за митними платежами, визначена митними органами була сплачена повністю, то скаржник має право одержати частину сплачених сум, яка оспорується, у порядку повернення надміру сплачених митних платежів, із одночасним забезпеченням сплати митних платежів на цю суму. Водночас, якщо повернута або несплачена оспорована сума митних платежів була визначена як правомірно включена до зобов'язань зі сплати митних платежів, відповідне підприємство або фізична особа має сплатити відсотки з цієї суми, встановлені митним законодавством. Якщо ж підприємство або фізична особа повністю сплатила суму зобов'язань за митними платежами, визначену митними органами, та оспорована частина виявилась такою, що була включена до зобов'язань за митними платежами без достатніх підстав, то держава повертає цю суму як надміру сплачені митні платежі з відсотками, встановленими митним законодавством (ст. 69 Митного кодексу Канади) [129].

Таким чином, значний потенціал служити прикладом для наслідування має підхід, за яким вказане декларантом у митних деклараціях чи інших

документах походження, тарифна класифікація та митна вартість ввезених товарів вважається схваленою мовчазною згодою митних органів, якщо посадові особи митних органів не визначили їх у встановлений законом строк. Не менш примітними правовими та інституційними особливостями механізму оскарження рішень митних органів є центральне місце позасудових процедур вирішення спорів, представлених обов'язковим досудовим врегулюванням спорів, що впливають з митних правовідносин, шляхом звернення зі скаргою до голови системи митних органів, рішення якого може оскаржуватись до спеціалізованого квазі-судового органу – Канадського міжнародного торгового трибуналу з повною юрисдикцією над усіма обставинами справи, незалежно чи прийняте оскаржуване рішення митних органів на виконання дискреційних повноважень митних органів. Остаточне судове рішення у справі про протиправність рішень митних органів все ж постановляє Федеральний апеляційний суд Канади. Крім того, привертає увагу й модель регулювання законодавством Канади фінансових аспектів процедур оскарження рішень митних органів, за якою: 1) якщо сума зобов'язань за митними платежами, визначена митними органами була сплачена повністю, то скаржник має право одержати частину сплачених сум, яка оспорюється, у порядку повернення надміру сплачених митних платежів, із одночасним забезпеченням сплати митних платежів на цю суму та сплатою відсотків з цієї суми на користь держави, якщо повернута або несплачена оспорювана сума митних платежів була визначена як правомірно включена до зобов'язань; 2) якщо ж підприємство або фізична особа повністю сплатила суму зобов'язань за митними платежами, визначену митними органами, та оспорювана частина виявилась такою, що була включена до зобов'язань за митними платежами без достатніх підстав, то держава повертає цю суму як надміру сплачені митні платежі з відсотками, встановленими митним законодавством.

Продовжуючи дослідження та ознайомившись із митним законодавством Казахстану, зауважимо, що особливий теоретико-правовий та практико-прикладний інтерес у контексті підстав та процедур прийняття рішень митними органами з-поміж його положень мають ті його положення, які встановлюють сферу застосування попередніх рішень й порядок прийняття, а також регламентують основні аспекти визначення митної вартості та адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів. Принагідно варто охопити фокусом дослідження й керівні правові висновки Верховного Суду Республіки Казахстан, які мають нормативний характер.

Насамперед, у цьому зв'язку зазначимо, що Кодексом Республіки Казахстан «Про митне регулювання в Республіці Казахстан» (далі – Митний кодекс Казахстану) передбачена можливість прийняття митними органами попередніх рішень:

- про класифікацію товарів
- про походження товарів
- з питань застосування методів визначення митної вартості товарів, що ввозяться (ч. 19 ст. 65 Митного кодексу Казахстану) [131].

Випадки, у яких можуть прийматися попередні рішення з питань застосування методів визначення митної вартості товарів, що ввозяться, на цей час затверджуються Наказом Першого заступника Прем'єр-міністра Республіки Казахстан - Міністра фінансів Республіки Казахстан «Про деякі питання прийняття попередніх рішень з питань застосування методів визначення митної вартості товарів, що ввозяться» від 30 травня 2019 року № 514. За цим документом допускається ухвалення попередніх рішень щодо митної вартості, якщо відповідні товари не є предметом купівлі-продажу та ввозяться на митну територію:

- 1) за безоплатними договорами, зокрема за договорами дарування, безоплатного постачання (наприклад, договір безоплатного постачання рекламних, виставкових зразків);
- 2) за договорами оренди;
- 3) за посередницькими договорами, зокрема за договором комісії, договором консигнації, агентським договором, що не містить ціни, за якою товари продаються для вивезення на митну територію Євразійського економічного союзу;
- 4) за договорами позики, товарного кредиту, за якими товари чи еквівалентні їм товари підлягають поверненню власнику;
- 5) для проведення експертизи, оцінки (підтвердження) відповідності (у тому числі досліджень, випробувань, перевірок, експериментів та показу властивостей та характеристик);
- б) як вклад у статутний капітал (фонд) [132].

Поруч з конкретизацією на підзаконному нормативно-правовому рівні кола зовнішньоекономічних договорів та операцій, вартість яких може засвідчуватись або коригуватись митними органами заздалегідь, слід звернути увагу й на деякі інші аспекти порядку визначення митної вартості митними органами Казахстану, які відображають принципові основи цієї процедури.

Так, законодавство Казахстану встановлює, що процедури визначення митної вартості товарів мають бути загальноприйнятними, тобто не відрізнятися в залежності від джерел постачання товарів, у тому числі від походження товарів, виду товарів, учасників правочину та інших факторів. Закріплюється й правило про те, що процедури визначення митної вартості товарів, що ввозяться, не повинні використовуватися з метою боротьби з демпінгом (ч. 11-12 ст. 65 Митного кодексу Казахстану) [131].

Важливим засадничим орієнтиром є й законодавче положення про те, що основою митної вартості ввезених товарів має бути вартість угоди з цими

товарами максимально можливою мірою. У разі неможливості визначення митної вартості товарів, що ввозяться за вартістю угоди, можуть бути проведені консультації між митним органом і декларантом з метою обґрунтованого вибору вартісної основи для визначення митної вартості товарів, що ввозяться, у тому числі шляхом обміну наявною у них інформацією за умови дотримання комерційної таємниці. При неможливості визначення митної вартості товарів, що ввозяться, як основа для визначення митної вартості товарів може використовуватися ціна, за якою ідентичні або однорідні товари були продані на митній території (ч. 15 ст. 65 Митного кодексу Казахстану) [131]. Жодні законодавчі положення не можуть розглядатися як права митних органів, що обмежують або ставить під сумнів, переконуватися в достовірності або точності будь-якої заяви, документа або декларації, поданих для підтвердження митної вартості товарів (ч. 13 ст. 65 Митного кодексу Казахстану) [131].

Водночас, для досягнення пропорційності, насамперед, шляхом відвернення проявів надмірного формалізму, у Нормативній постанові Верховного Суду Республіки Казахстан від 29 листопада 2019 р. № 7 «Про деякі питання застосування судами митного законодавства» (яка за Конституцією Республіки Казахстан включається до складу чинного права, є загальнообов'язковою та вводиться в дію з дня першого офіційного опублікування [133]) утверджена правова позиція щодо того, що виявлення окремих недоліків в оформленні поданих декларантом документів (договорів, специфікацій, рахунків на оплату товарів, що ввозяться та інших), що не впливають на істотні умови правочину і не спростовують факт укладання угоди на певних умовах, не тягне за собою неправомірність застосування декларантом першого методу. Також, найвищий суд визначив, що неподання декларантом додаткових документів (відомостей), що обґрунтовують заявлену ним митну вартість товару, не тягне за собою прийняття митним органом рішення про внесення змін (доповнень) до відомостей, заявлених у митній декларації, якщо у

декларанта були об'єктивні перешкоди до подання витребуваних документів (відомостей) та відповідні пояснення надано митному органу [134].

Більше того, митним законодавством закріплений припис, за яким у разі якщо при митному декларуванні товарів точна величина їх митної вартості не може бути визначена у зв'язку з тим, що на дату реєстрації митним органом декларації на товари відповідно до умов правочину, відповідно до якої товари продаються для ввезення на митну територію, відсутні документи, що містять точні відомості, необхідні для її розрахунку, допускається відкладення визначення точної величини митної вартості товарів (відстрочене визначення митної вартості товарів). У цьому випадку дозволяється визначення та заявлення митної вартості товарів на основі наявних у декларанта документів та відомостей (попередня величина митної вартості товарів), а також обчислення та сплата мит, податків, спеціальних, антидемпінгових, компенсаційних мит виходячи із заявленого попередньої величини митної вартості товарів (ч. 16 ст. 65 Митного кодексу Казахстану) [131].

Підбиваючи підсумки вищевикладеного, констатуємо, що в основі законодавчого підґрунтя прийняття рішень митними органами лежить прагнення врівноважити використання максимально можливою мірою ціни договору з відповідними товарами як основи для вирахування митних платежів та ціни експортно-імпортних договорів з ідентичними або однорідними товарами. Митним органам забезпечуються широкі процедурні можливості щодо дослідження та оцінки документів та інформації, яка має значення для визначення митної вартості, але особлива увага приділяється запобіганню випадків надмірного формалізму шляхом утвердження позицій, зокрема, про те, що недоліки в оформленні поданих декларантом документів, що не спростовують факт укладання правочину та не впливають на достовірність істотних умови правочину не тягне за собою неправомірність застосування декларантом першого методу, а також про те, що ненадання декларантом

документів (інформації), яка витребовувалась митним органом, з об'єктивних причин, також не може бути підставою для несприятливого перерахунку митної вартості [135].

Продовжуючи огляд митного законодавства Казахстану, звернемо увагу на деякі аспекти передбаченого ним порядку адміністративного оскарження рішень митних органів, а також на деякі елементи практичного застосування відповідних законодавчих положень.

За приписами ч. 3 ст. 476 Кодексу Республіки Казахстан «Про митне регулювання в Республіці Казахстан» як поважна причина для відновлення уповноваженим митним органом пропущеного строку для подання скарги визнається тимчасова непрацездатність фізичної особи, щодо якої проведено митну перевірку, а також керівника та (або) головного бухгалтера (за його наявності) особи, яка подала скаргу. До клопотання про відновлення пропущеного строку для подання скарги має додаватись документ, що підтверджує період тимчасової непрацездатності, та документ, що встановлює організаційну структуру особи, яка подала скаргу [131]. Осмисливши ці положення, можна констатувати, що тимчасова непрацездатність керівника або головного бухгалтера суб'єкта господарювання дійсно ускладнює реалізацію суб'єктом господарювання його права на оскарження рішень митних органів, через що імперативне законодавче визнання її поважною причиною для поновлення строку на оскарження є цілком обґрунтованим.

На доповнення до того, привертають увагу деякі положення митного законодавства Казахстану з тих, що регламентують діяльність митних органів, пов'язану зі збиранням та дослідженням доказів у рамках процедури адміністративного оскарження. Зокрема, законом встановлено, що митний орган у випадку надання особами документів, які не подавалися ними під час заходів митного контролю, має право призначити позапланову виїзну перевірку для з'ясування їх достовірності. Також, уповноважений орган має право:

1) надсилати запити особі, яка подала скаргу, та (або) до митного органу про подання додаткової інформації або пояснень з питань, викладених у скарзі; 2) надсилати запити до державних органів Республіки Казахстан, а також до відповідних органів іноземних держав та інших організацій з питань, що лежать у межах компетенції таких органів та організацій; 3) проводити зустрічі з особою, яка подала скаргу, з питань, викладених у скарзі; 4) запитувати у посадових осіб митних органів, які брали участь у проведенні перевірки, пояснення з питань, що виникли (ч. 19 ст. 65 Митного кодексу Казахстану) [131]. При цьому, строк розгляду скарги призупиняється у випадках:

1) проведення призначеної в ході розгляду скарги позапланової виїзної митної перевірки – на період з дати її призначення до дати закінчення 15 робочих днів після отримання уповноваженим органом акту перевірки;

2) направлення запитів до державних органів, а також відповідні органи іноземних держав та інші організації з питань, що лежать у межах їх компетенції, – на період з дати направлення такого запиту до дати отримання відповіді (ст. 481 Митного кодексу Казахстану) [131].

Обміркувавши вищевикладене, вважаємо, що стан правового регулювання питань збирання та дослідження доказів у рамках процедури адміністративного оскарження за законодавством Казахстану свідчить про належний ступінь регламентації відповідних повноважень митних органів, що включає, насамперед, направлення ними запитів щодо інформації та документів, необхідних для прийняття законного та обґрунтованого рішення за підсумками процедури оскарження, а також призначення позапланової виїзної перевірки для з'ясування достовірності документів, які особи не подали під час здійснення щодо них заходів митного контролю, але подали під час адміністративного оскарження відповідних рішень. Також, позитивною практикою можна вважати призупинення строку розгляду скарги на час направлення запитів й отримання відповідей, проведення перевірок тощо [135].



Принагідно зауважимо, що окремими з наведених вище правил дослідження та оцінки доказів керуються казахстанські суди й під час судового оскарження рішень митних органів.

Зокрема, у Нормативній постанові Верховного Суду Республіки Казахстан «Про деякі питання застосування судами митного законодавства» від 29 листопада 2019 р. № 7 вказується на те, що, зважаючи на те, що судовий розгляд не має підміняти здійснення митного контролю у відповідній адміністративній процедурі, нові докази визнаються такими, що мають значення для вирішення справи, і можуть бути прийняті (витребувані) судом, якщо відповідна особа обґрунтувала наявність об'єктивних перешкод для отримання та подання цих доказів до винесення оскаржуваного рішення митного органу. Наприклад, нові докази можуть бути прийняті судом, якщо з боку митного органу декларанту не було забезпечено можливості усунення сумнівів щодо достовірності заявленої ним митної вартості [134]. Видається очевидним те, що правило про неприйнятність доказів, які без поважних причин не були подані суб'єктом господарювання або фізичною особою під час здійснення заходів митного контролю та адміністративного оскарження, забезпечує більш упорядковану та справедливу оцінку рішення митного органу, а також сприяє процесуальній економії та посилює відповідальність суб'єктів господарювання та фізичних осіб за якість та своєчасність належного обґрунтування їх позиції з відповідного питання митного оформлення чи митного контролю.

Також, привертає увагу й висновок найвищого суду у судовій системі Казахстану щодо того, що при перевірці доводів учасників спору про правильність класифікації товарів судами можуть враховуватися рекомендації та роз'яснення щодо класифікації товарів, які дані Всесвітньою митною організацією відповідно до ст. 7 Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів (п. 13 Нормативної постанови Верховного

Суду Республіки Казахстан «Про деякі питання застосування судами митного законодавства» від 29 листопада 2019 р. № 7) [134].

Підсумовуючи дослідження казахстанського досвіду правового регулювання питань прийняття, зміни та припинення чинності рішень митних органів, вважаємо, що специфічність регулювання матеріально-правових та процедурних аспектів, пов'язаних з рішеннями митних органів, за законодавством Казахстану у його зіставленні із законодавством України, виражається у таких основоположних засадах та регуляторних й правозастосовних практиках: 1) можливість приймати попередні рішення щодо класифікації та походження товарів, а також щодо застосування методів визначення митної вартості товарів з конкретизацією на підзаконному нормативно-правовому рівні кола зовнішньоекономічних договорів та операцій, вартість яких може засвідчуватись або коригуватись митними органами заздалегідь; 2) прагнення досягти максимального сприяння зовнішньоекономічній діяльності (зокрема, усуваючи надмірний формалізм при оцінці документів щодо товарів та шляхом справедливого урахування індивідуального становища підприємств та фізичних осіб) з належним забезпеченням виконання митними органами безпекових та фіскальних цілей; 3) високий ступінь регламентації збирання та дослідження доказів митними органами у рамках процедури адміністративного оскарження, що включає, насамперед, направлення ними запитів щодо інформації та документів, необхідних для прийняття законного та обґрунтованого рішення за підсумками процедури оскарження, а також призначення позапланової виїзної перевірки для з'ясування достовірності документів, які особи не подали під час здійснення щодо них заходів митного контролю, але подали під час адміністративного оскарження відповідних рішень; 4) неприйнятність доказів, які без поважних причин не були подані суб'єктом господарювання або фізичною особою під час здійснення заходів митного контролю та адміністративного оскарження;

5) урахування рекомендацій та роз'яснень, які даються Всесвітньою митною організацією, під час тлумачення положень митного законодавства [135].

### **3.2. Заходи вдосконалення порядку прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів**

Огляд положень митного законодавства України, які встановлюють загальні засади та спеціальні правила прийняття рішень митних органів, а також підстави та основні процедурні аспекти припинення дії рішень митних органів у їх зіставленні із відповідним найкращим зарубіжним досвідом правового регулювання та митного адміністрування, так само як й із найбільш прогресивними здобутками доктрини адміністративного права, свідчать про необхідність запровадження системних законодавчих нововведень, пов'язаних зі встановленням регламентації основних матеріально-правових та процедурних аспектів прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів. Потребує подальшого розвитку й стан наукового опрацювання в українській адміністративно-правовій науці теоретико-правових та практико-прикладних питань правового регулювання та митного адміністрування, пов'язаних з основними категоріями рішеннями митних органів.

Таким чином, ґрунтуючись на наукових результатах, одержаних під час дослідження вищезгаданих нормативно-правових та наукових джерел, слід визначити напрями вдосконалення закріпленого законодавством України порядку прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів. Дотримуючись тою чи іншою мірою структури та акцентів попередніх частин дослідження, викладемо висновки та рекомендації щодо заходів вдосконалення відповідних положень митного законодавства, розпочинаючи з тих з них, які

стосуються загальних засад прийняття, зміни та припинення рішень митних органів та спеціальних правил прийняття, зміни та припинення їх основних різновидів (рішень щодо класифікації, визначення країни походження товарів та визначення їх митної вартості, а також рішень щодо зобов'язуючої інформації), та продовжити тими, які є правовою основою механізмів оскарження рішень митних органів.

Першочерговим кроком є окреслення концептуальних заходів вдосконалення загальних положень митного законодавства щодо матеріально-правових та процедурних аспектів, пов'язаних з рішеннями митних органів.

Насамперед, належного осмислення у цьому зв'язку у ключі їх проєкції на систему митного адміністрування потребують визначені урядом стратегічні вектори розвитку державного управління. Особливе та безпосереднє значення для виконання вищевказаного наукового завдання має й огляд урядових програм реформування інституційних та регуляторних основ митного адміністрування.

Насамперед, зауважимо, що генеральна лінія розвитку системи митного адміністрування вкрай вдало була визначена у докторській дисертації Д. В. Приймаченка, який вказав на те, що завдання, поставлені перед митною службою України – це перетворення митних органів у потужну спеціалізовану систему органів виконавчої влади, максимально адаптовану до реалій сьогодення, орієнтовану на ефективний захист інтересів громадян, суб'єктів господарювання і водночас на забезпечення ефективної реалізації митної політики держави. Головним в адміністративній діяльності мають стати партнерські стосунки з учасниками зовнішньоекономічних операцій, усебічне сприяння гуманізації та прискоренню процедур митного контролю і митного оформлення, удосконалення митного законодавства України відповідно до міжнародних вимог і стандартів [18, с. 409].

Більш наближений до сьогодення План заходів з реформування та розвитку системи органів, що реалізують митну політику, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 травня 2020 р. № 569-р, передбачає запровадження нововведень, зокрема, орієнтованих на сприяння ефективному справлянню митних платежів такими способами та засобами:

1) модернізація системи здійснення контролю за визначенням митної вартості та управління ціновою інформацією з метою створення єдиної довідкової бази даних, що включає:

– розроблення, забезпечення оновлення та використання під час здійснення контролю митної вартості методології проведення митної оцінки (у тому числі з урахуванням особливостей контролю операцій пов'язаних осіб з систематизацією практики та прикладами митної оцінки, побудованої на міжнародних принципах методології митної оцінки, визначених у документах Світової організації торгівлі та Всесвітньої митної організації);

– запровадження системної взаємодії підрозділу цінової інформації Державної митної служби України з профільними структурними підрозділами Міністерства фінансів України і Державної податкової служби України;

– впровадження використання для цілей контролю митної вартості та доведення наявності/відсутності впливу взаємозв'язаності сторін на вартість товарів автоматизованого обміну фінансовою інформацією, яка використовується податковим аудитом для цілей контролю за трансфертним ціноутворенням та BEPS;

2) визначення процедури надання митницею на запит підприємства обов'язкової тарифної інформації з урахуванням міжнародної практики (Binding Tariff Information (BTI));

3) створення зручних для користування бізнесом та митницею онлайн-сервісів для перегляду реєстру попередніх рішень про класифікацію товару,

знеособленої інформації про класифікацію товару з оформлених митних декларацій тощо, що передбачає:

– створення онлайн-сервісу для перегляду реєстру попередніх класифікаційних рішень, що дає змогу здійснювати запит інформації за ключовими словами в найменуванні товару та надання знеособленої інформації про класифікацію таких товарів з масиву митних декларацій, під час оформлення яких перевірка класифікації товарів проводилася спеціалізованим підрозділом

– перегляд винесених митницею попередніх рішень про класифікацію товару та рішень про визначення коду товару з метою: а) виключення рішень, скасованих у судовому порядку та за якими триває судове оскарження; б) виявлення рішень з різними кодами згідно з УКТЗЕД на однакові товари (з однаковими характеристиками, визначальними для класифікації) та їх перегляд [136].

Таким чином, пріоритетами розвитку системи організації та забезпечення діяльності митних органів у національних програмних документах визначені, зокрема: 1) загальнодержавна систематизація та подальша актуалізація інформації, яка використовується посадовими особами митних органів під час контролю правильності визначення митної вартості товарів та виконання ними інших функцій у рамках митного оформлення та митного контролю, на основі інформаційного обміну між державними органами; 2) створення зручних для користування бізнесом та митницею онлайн-сервісів, у тому числі, для перегляду реєстру рішень щодо зобов'язуючої інформації про класифікацію товару, так само як й рішень митних органів, прийнятих під час перевірки митних декларацій спеціалізованим підрозділом з питань класифікації товарів, а також своєчасне оновлення класифікаційних попередніх та звичайних рішень митних органів. Частина запланованих урядом нововведень вже реалізована шляхом прийняття відповідних організаційно-розпорядчих документів або

забезпечення повноцінного функціонування онлайн-сервісів, але національні пріоритети розвитку системи митного адміністрування лишаються дороговказами для процесу подальшого реформування порядку діяльності митних органів.

Доповнити їх слід проголошеними у міжнародних документах (Міжнародній конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) від 26 червня 1999 р., Регламенті № 2021/444 Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу про програму митного співробітництва від 11 березня 2021 р. тощо) та офіційних тематичних публікаціях авторитетних міжнародних організацій та транснаціональних публічних утворень (доповідь Європейської Комісії «Митне об'єднання Європейського Союзу: захищаючи людей та сприяючи торгівлі. Митниця» тощо) цілями розвитку інституційних та регуляторних основ митного адміністрування. Принагідно нагадаємо, що аналіз цих джерел показав, що у них йдеться про те, що нагальною є необхідність, зокрема, постійно удосконалювати та підвищувати ефективність митних правил та процедур, а також забезпечувати передбачуваність, послідовність та прозорість практичного застосування митними органами положень митного законодавства. Найбільш дієвими засобами досягнення цих цілей міжнародне співтовариство визнає оновлення та автоматизацією митних процедур за допомогою інноваційних рішень, що ґрунтуються на інформаційних технологіях та інших здобутках науки й техніки, а також шляхом організації діяльності митних органів як єдиного механізму, запровадження інструментів забезпечення однакового та правильного застосування ними приписів митного законодавства та інтенсифікації діяльності митних органів консультативно-допоміжного спрямування.

Більше того, маємо підстави стверджувати й про те, що еволюційний поступ системи митного адміністрування нерозривно пов'язаний з довідково-

аналітичним забезпеченням діяльності підприємств та фізичних осіб, яка включає переміщення товарів через митний кордон з тією чи іншою метою. Якомога більш високий ступінь їх обізнаності з положеннями митного законодавства та ustalеними підходами та тенденціями, пов'язаними з їх застосуванням, сприяє підприємствам та фізичним особам у дотриманні вимог митно-тарифного регулювання з урахуванням їх актуального розуміння митними органами. Просування до цієї мети можливе, передусім, за рахунок підвищення міри публічності та якості систематизації практики застосування митними органами положень митного законодавства шляхом упорядкованого й наочного її відображення у державному інформаційному веб-порталі сприяння зовнішній торгівлі.

Це цілком узгоджується з рекомендаціями наукового співтовариства. Зокрема, Л. М. Дорофєєва у її докторській дисертації вказала на те, що з метою підвищення рівня довіри держави та суспільства до митної служби та формування принципово нових партнерських відносин між митними органами та особами, що задіяні в процесах переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон, необхідним є розвиток та реалізації сучасної стратегії комунікації, здатної забезпечити швидке та зрозуміле надання інформації, а також формування хороших робочих відносин із усіма зацікавленими особами. Сприяти цьому, за справедливим твердженням вченої, може системна робота з підготовки та оновленню інформації, спрямованої на роз'яснення зацікавленим особами та громадянам функцій та завдань митної служби, а також матеріалів довідкового та ознайомчого характеру із усіх напрямків митної справи; а також запровадження механізмів невідкладного реагування у відповідь на будь-які події [137, с. 340].

Таким чином, на міжнародному рівні, так само як й у положеннях урядових програмних документів та напрацюваннях наукового співтовариства, одними з найбільш пріоритетних напрямів вдосконалення системи митного



адміністрування прийнято вважати забезпечення передбачуваності, послідовності та прозорості застосування митними органами положень митного законодавства, а також інтенсифікація діяльності митних органів консультативно-допоміжного та довідково-аналітичного спрямування шляхом максимального практичного використання інформаційних технологій та інших цифрових засобів. Зважаючи на це, фундаментом для реалізації законодавчих нововведень, орієнтованих на вдосконалення інституційних та регуляторних основ прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів, мають стати електронні інформаційні ресурси митних органів та єдиного державного інформаційного веб-порталу з інформаційно-аналітичними онлайн-сервісами.

Насамперед, можливості інформаційних технологій дозволяють за американським зразком для сприяння правильності, послідовності й прозорості застосування положень митного законодавства митними органами у подібних правозастосовних ситуаціях запровадити на концептуальному рівні ієрархічну систему імперативних адміністративних прецедентів, що включатимуть повний спектр рішень митних органів щодо практичного застосування положень митного законодавства, а також розробити спеціальний механізм усунення розбіжностей між рішеннями митних органів, прийнятих за основними напрямками їх діяльності. Реалізація цих нововведень має супроводжуватись запозиченням передбачених положеннями американського митного законодавства правил, передусім, про: 1) можливість застосування рішення митного органу вищого рівня до усіх операцій переміщення товарів через митних кордон, митні платежі за якими не сплачені або щодо яких митний орган не ухвалив остаточне адміністративне рішення; 2) право підприємств та фізичних осіб оперативно актуалізувати статус рішення митного органу вищого рівня, на яке вони покладаються; 3) можливість заінтересованих підприємств, фізичних осіб та територіальних підрозділів митних органів звернутись до митного органу вищого рівня для усунення розбіжностей у систематичних

рішеннях митних органів окремих категорій щодо ідентичних або подібних товарів, ухвалених одним митним органом, які не узгоджуються із рішеннями іншого митного органу; 4) необхідність запрошення громадськості до висловлення коментарів щодо предмету звернення про усунення розбіжностей; 5) диференційовану схему процедур та правових наслідків зміни та припинення дії консультативних рішень митних органів відповідними митними органами для правовідносин, заради врегулювання яких приймалось відповідне рішення, а також для учасників тих правовідносин, які поклались на відповідне рішення як на прецедент під час логістичного та фінансового планування їх зовнішньоекономічних операцій та у інших аспектах їх діяльності, що включає, зокрема: 5-1) умови повідомлення про потенційне нове або змінене консультативне рішення лише заявника або завчасне оприлюднення його проекту для громадського обговорення та відкриття можливості його оскарження заінтересованими підприємствами та фізичними особами; 5-2) підстави ультраактивного застосування (переживаюча дія) або незастосування до правовідносин попередньої редакції консультативного рішення або відкликаного консультативного рішення.

На доповнення до забезпечення єдності практики застосування митними органами положень митного законодавства та диференціації процедур та правових наслідків зміни та припинення дії рішень митних органів залежно від індивідуальних параметрів діяльності підприємств та фізичних осіб, запропонуємо декілька важливих нововведень для вдосконалення загальних положень митного законодавства щодо порядку прийняття, зміни та припинення рішень митних органів. Зокрема, для узгодження положень митного законодавства з найкращими національними регуляторними рішеннями та найбільш прогресивними з точки зору розвитку права правовими висновками Верховного Суду слід запропонувати на розгляд наукової спільноти: 1) для забезпечення гарантій належного повідомлення підприємств та фізичних осіб

про рішення митних органів, які їх стосуються, переглянути правило про те, що днем отримання рішення митного органу у разі його надсилання в електронній формі є дата надсилання електронного повідомлення, яким надіслано рішення митного органу; 2) виключити законодавче положення про субсидіарне застосування Закону України «Про звернення громадян» у митних правовідносинах з імплементацією у митне законодавство правил розгляду звернень громадян, які можуть бути застосовними прямо або слугувати основою для аналогії закону для визначення порядку виконання митними органами тих чи інших функцій; 3) на законодавчому рівні визначити, що, якщо митний орган встановив недотримання хоча б однієї з умов, необхідних для прийняття заяви до розгляду, він має з якомога більшим ступенем чіткості та врахування специфіки ситуації підприємства вказати на шляхи усунення ним неповноти відомостей або некомплектності пакету документів, що подаються для прийняття рішення митним органом, а також не допускати повторне залишення без руху заяви, в якій усунуто недоліки, на які вказав митний орган.

Висловлюючи бачення перспектив розвитку спеціальних правил прийняття рішень митними органами у рамках ключових складових митного оформлення (класифікація товарів, визначення країни походження товару та контролю правильності визначення митної вартості товарів), зазначимо, що більш повно втілюватиметься пов'язаний з ними регуляторний потенціал митного законодавства за умови запровадження положень:

– щодо класифікації товарів – про охоплення електронними інформаційними ресурсами Єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» усіх класифікаційних рішень митних органів, незалежно від їх прийняття під час митного оформлення чи митного контролю або за підсумками адміністративного оскарження, включення у них висновків Верховного Суду щодо застосування відповідних положень митного законодавства, а також їх розширення за рахунок відображення у них,

принаймні, у якомога більш точному відсилочному форматі відповідних правових позицій Європейського суду справедливості;

– щодо визначення країни походження – про право декларанта за неможливості достовірно встановити країну походження товарів на випуск відповідних товарів за умови сплати митних платежів згідно із заявленою країною походження та надання на певний строк забезпечення сплати митних платежів (гарантії, грошової застави тощо) в розмірі, що становить різницю між сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною декларантом, та сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною митним органом [138].

Значний простір для подальшого вдосконалення мають й положення митного законодавства, присвячені рішенням щодо зобов'язуючої інформації. Узагальнивши результати наукового опрацювання відповідних доктринальних джерел та нормативно-правових документів міжнародно-правового та національного рівня, маємо підстави констатувати, що шлях до радикального посилення потенціалу цього інструмента оптимізації взаємодії між митними органами та декларантами лежить через більш якісне правове регулювання питань прийняття та скасування рішень щодо зобов'язуючої інформації. Зокрема, йдеться про розширення кола питань, щодо яких може прийматись рішення щодо зобов'язуючої інформації, про нормативну деталізацію моменту втрати чинності рішеннями щодо зобов'язуючої інформації та про вдосконалення підстав їх ультраактивного використання.

Насамперед, розмірковуючи над перспективою розширення сфери застосування рішень щодо зобов'язуючої інформації видається слушним звернутись до міркувань А. В. Макаренко щодо того, що зафіксований у МК України вичерпний перелік питань, із яких можуть прийматись попередні рішення, має вагомі перспективи розширення, зокрема щодо митної вартості товарів, можливості застосування митних пільг та преференцій щодо товарів.

Вчена також наголосила на тому, що саме розширення переліку питань, із яких можуть прийматись попередні рішення, є передумовою ефективного застосування та дії, спрощення процедур торгівлі, а також досягнення правової визначеності в митному оформленні та контролі [139, с. 78]. Більше того, в українській законотворчій практиці вже є проекти нормативно-правових актів з питань митної справи, в основ яких лежить прагнення посилити роль рішень щодо зобов'язуючої інформації у процесі застосування митного законодавства. Зокрема, як зауважила А. Б. Маслова, позитивного відгуку заслуговує основна ідея підтриманого урядом проекту Закону України про внесення змін Митного кодексу України (щодо порядку контролю правильності визначення митної вартості товарів) від 29 травня 2020 р. (реєстраційний номер 3562), який запроваджує можливість отримання українськими підприємствами попередніх рішень про застосування методу та критеріїв визначення митної вартості, а також надасть іншим суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності можливість завчасно отримувати такі рішення до моменту ввезення товарів на митну територію України [74, с. 363-364; 140].

Додатковим аргументом на користь більш широкого предметного охоплення рішеннями щодо зобов'язуючої інформації питань митного оформлення є те, що це цілком узгоджується із міжнародними рекомендаціями та зарубіжним досвідом найбільш розвинених країн. За підсумками їх опрацювання маємо підстави стверджувати про те, що основою для подальшого вдосконалення митного законодавства України можуть бути рекомендаційні норми Угоди про спрощення процедур торгівлі, а також положення митного законодавства деяких зарубіжних держав, що стосуються, насамперед, закріплення можливості прийняття митними органами рішень щодо зобов'язуючої інформації стосовно: 1) застосування методу визначення митної вартості за конкретних обставин (Австралія, Казахстан, США); 2) можливості застосування приписів митного законодавства щодо зниження або звільнення

від митних зборів (Канада, США); 3) застосування квот, у тому числі тарифних квот (Канада, США); 4) будь-яких інших додаткових питань, пов'язаних з основними напрямками діяльності митних органів, з яких є можливим та доцільним видання попереднього рішення (США). Рішення щодо зобов'язуючої інформації з будь-якого питання має оприлюднюватись з додержанням вимог щодо конфіденційності інформації.

Поруч з розширенням кола питань, щодо яких може прийматись рішення щодо зобов'язуючої інформації, вкрай важливим напрямом вдосконалення порядку прийняття рішень щодо зобов'язуючої інформації є деталізація моменту втрати чинності рішеннями щодо зобов'язуючої інформації. Йдеться про те, що положення законодавства України, за якими митний орган має самостійно зазначити дату втрати чинності рішенням щодо зобов'язуючої інформації в рішенні про його скасування з підстав, що не пов'язані з його невідповідністю митному законодавству внаслідок внесення змін у його положення, має бути виключене зі встановлення абсолютно визначеного моменту, коли втрачає чинність скасоване рішення щодо зобов'язуючої інформації, який не може передувати дню набрання чинності рішенням митного органу.

Також, розмірковуючи над шляхами вдосконалення підстав ультраактивного використання рішень щодо зобов'язуючої інформації, зазначимо, що передбачений законом 6-місячний строк для звернення заінтересованого підприємства за відстроченням набрання чинності рішенням про скасування відповідного рішення щодо зобов'язуючої інформації не має відраховуватися від дати укладення зовнішньоекономічних договорів (контрактів), адже достойменно пересвідчитись у її достовірності може виявитись надмірно складним або неможливим в умовах відсутності обов'язку підприємств та фізичних осіб реєструвати зовнішньоекономічні договори (контракти). Натомість, доцільним є запровадження критеріїв, відображених у

відповідних положеннях американського митного законодавства. Наприклад, підприємство або фізична особа може розраховувати відстрочення дати набрання чинності рішенням про зміну або відкликання консультативного рішення для відповідного підприємства або фізичної особи та продовження митного оформлення та митного контролю з урахуванням зразка тлумачення та застосування митного законодавства, викладеного у консультативному рішенні, що змінюється чи скасовується, за умови, якщо: 1) митний орган вже визначив обов'язки підприємства або фізичної особи, в основу якого було покладене рішення зобов'язуючої інформації; 2) рішення послідовно застосовувалось у відповідних правовідносинах послідовно протягом певного проміжку часу; 3) застосування старого рішення є доцільним з урахуванням усіх індивідуальних характеристик операції у загальному контексті діяльності особи та інтересів належного митного адміністрування. Водночас, може бути встановлено, що якщо підприємство або фізична особа у їх фінансово-господарській або іншій діяльності не покладались на відповідне рішення зобов'язуючої інформації протягом певного проміжку часу, не враховували консультації митних органів, подавали митним органам неповні або недостовірні відомості, які вплинули на рішення митних органів щодо їх операцій, та за інших визначених законом обставин, положення про можливість персонального відтермінування чинності та ультраактивного застосування консультативного рішення не застосовуються.

Продовжуючи виклад законодавчих нововведень, пов'язаних зі встановленням регламентації основних матеріально-правових та процедурних аспектів прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів, висловимо бачення перспектив розвитку правового підґрунтя адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів.

Перш за все, у цьому зв'язку звернемо увагу на те, що затверджений урядом у 2020 році (в період існування ДФС) план заходів з реформування та

розвитку системи органів, що реалізують митну політику, передбачає внесення до митного законодавства змін та доповнень, які стосуються:

1) запровадження ефективного механізму розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку – включає розроблення та впровадження системи моніторингу розгляду Державною митною службою України скарг платників податків;

2) моніторинг і систематизація результатів розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку і доведення їх до відома інших підрозділів Державної митної служби України та Державної податкової служби України з метою уніфікації підходів до адміністрування податків, зборів, платежів, що охоплює:

– віднесення заходів із здійснення моніторингу та систематизації результатів розгляду спорів в адміністративному та судовому порядку до компетенції підрозділів, відповідальних за юридичну роботу та супроводження оскаржень щодо донарахування митних платежів, коригування митної вартості, визначення країни походження та коду товарів згідно з УКТЗЕД тощо;

– узагальнення судової практики щодо оподаткування митними платежами та донарахування їх розміру і доведення до відома територіальних органів Державною митною службою України для врахування в роботі [136].

Значна цінність з точки зору окреслення можливих джерел інноваційних рішень щодо вдосконалення процедури адміністративного оскарження притаманна й міркуванням, висловленим у системних рекомендаціях Ради бізнес-омбудсмена. Зокрема, фахівці урядового консультативно-дорадчого органу звернули увагу на те, що, як відомо, правове регулювання відомчого (адміністративного) оскарження, як і загалом адміністративної процедури, в Україні не кодифіковане та практично не уніфіковане, що призводить до неоднорідного та фрагментарного регулювання як адміністративної процедури взагалі, так і інституту адміністративного оскарження зокрема. Водночас, у



аналітичній доповіді визнається, що, зокрема, у митній сфері бізнес має справу з реально діючими апеляційними механізмами, і вести про них мову доцільно у ракурсі конкретних пропозицій щодо їх подальшого вдосконалення [93, с. 14].

Таким чином, в урядових програмних документах та фахових аналітичних дослідженнях, присвячених питанням адміністративного оскарження, зокрема, у митній сфері, основна увага приділяється уніфікації відповідних правових процедур у загальнонаціональному масштабі на основі найкращого регуляторного досвіду, а також розробці й упровадженню системи моніторингу та систематизації результатів розгляду спорів в адміністративному та судовому порядку для врахування їх у подальшій діяльності митних органів, пов'язаних з їх операційною діяльністю та врегулюванням спорів з підприємствами й фізичними особами за підсумками процедур адміністративного оскарження.

Системним напрямом максимізації потенціалу процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів у багатьох наукових працях визнається також його якомога тісніше зближення з адміністративним судочинством за обсягом процедурних гарантій та ефективністю поновлення порушених прав.

Так, висловлюючи міркування з цього приводу, М. В. Хмиз зі співавторами зауважили, що серед процесуальних засобів, властивих адміністративному судочинству, але не властивих досудовому оскарженню, можна виділити можливість призупинення дії оспорюваного акта, усний розгляд (за загальним правилом), право суду винести окрему ухвалу у разі виявлення порушення законності у межах вирішення справи. Водночас, вчені переконані у тому, що досудове оскарження має значний правозахисний потенціал, який у даний час реалізований не повністю, та за умови зближення стандартів досудового оскарження до стандартів адміністративного судочинства (в першу чергу, в частині надання громадянам права на участь у розгляді скарги та покладання тягаря доведення законності та обґрунтованості оскаржуваного

акта на адміністрацію) досудові процедури оскарження можуть стати більш привабливим способом захисту прав, ніж адміністративне судочинство. Передумовою для цього висновку є позиція авторів, згідно з якою досудові процедури оскарження мають ряд об'єктивних переваг перед адміністративним судочинством. За умови надання громадянам, які звертаються зі скаргою, деяких гарантій захисту прав, властивих адміністративному судочинству (в числі яких необхідно особливо виділити право на участь у розгляді скарги і покладання тягара доведення законності та обґрунтованості оскаржуваного акта на адміністрацію), досудове оскарження може стати кращим для громадян способом дозволу адміністративно-правових спорів [141, с. 3015].

Досягненню визначених урядом та науковою спільнотою найбільш пріоритетних цілей розвитку процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів сприятиме внесення змін та доповнень у відповідні положення митного законодавства, спрямованих на забезпечення послідовності, публічності й відкритості практики розгляду адміністративних скарг на рішення, дії та бездіяльність митних органів, а також на уніфікацію процедур адміністративного оскарження, передбачених митним та податковим законодавством. Зокрема, йдеться про запровадження законодавчих нововведень щодо: 1) покладення тягара доказування правомірності оскаржуваного рішення на відповідний митний орган; 2) задоволення скарги за принципом мовчазної згоди у разі пропущення митним органом вищого рівня строків її розгляду з відповідними механізмами забезпечення реалізації цього принципу; 3) встановлення необхідності автоматичного зупинення виконання рішення митного органу, оскарженого в адміністративному порядку, зі встановленням винятків, пов'язаних з особливими обставинами; 4) обов'язку митного органу вищого рівня оприлюднювати рішення за результатами розгляду скарги у порядку адміністративного оскарження; 5) запровадження організаційно-правових механізмів забезпечення єдності правозастосування у

рамках адміністративного оскарження та утвердження правила про те, що зміна оцінки та висновків в однакових чи подібних справах можлива лише за її належного обґрунтування [142].

Поруч із правовою основою оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів у адміністративному порядку, певного доопрацювання потребують й правила їх судового оскарження, закріплені основними положеннями законодавства про адміністративне судочинство з урахуванням практики їх тлумачення та застосування Верховним Судом. Передусім, йдеться про актуальний на цей час правовий висновок Верховного Суду щодо того, що обсяг доказів, поданих підприємством або фізичною особою під час тих чи інших митних процедур, що завершилися прийняттям рішення митного органу, а також під час адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, не зв'язує підприємства та фізичних осіб та не перешкоджає поданню нових доказів до адміністративного суду під час доведення тих обставин, на яких ґрунтуються їх вимоги та заперечення, що стосуються протиправності рішень, дій чи бездіяльності митних органів. У протилежність до цього правового висновку, як видається, більшою мірою відповідає засаді пропорційності відображений у практиці Верховного Суду Республіки Казахстан позиція, яка утворює процесуальне правило про неприйнятність доказів, які без поважних причин не були подані суб'єктом господарювання або фізичною особою під час здійснення заходів митного оформлення та митного контролю й адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу. Цей підхід забезпечує більш упорядковану та справедливу оцінку рішення митного органу, а також сприяє процесуальній економії та посилює відповідальність суб'єктів господарювання та фізичних осіб за якість та своєчасність належного обґрунтування їх позиції з відповідного питання митного оформлення чи митного контролю.

Більше того, зазначений висновок частково узгоджується й з практикою Верховного Суду у податкових правовідносинах. Зокрема, у справі № 804/4958/16 щодо неподання до перевірки первинних документів Верховний Суд нагадав положення п. 44.6 ст. 44 Податкового кодексу України, за яким ненадання платником податків документів на підтвердження задекларованих показників податкового обліку прирівнюється до їх відсутності. Вказується й на те, що ця норма вимагає наявності документів на час складення податкової звітності, та встановлює правило щодо надання платником податків документів для перевірки, а також юридичний наслідок недотримання цього правила – виключення факту наявності документів на час складення податкової звітності. Зважаючи на це, формулюється висновок про те, що платник податків не може посилатися в судовому процесі на підтвердження показників, які відображені ним у податковій звітності, на документи, які не були надані під час перевірки або впродовж десяти робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта перевірки. Винятком є випадки виїмки документів або іншого їх вилучення правоохоронними органами та іншими компетентними органами неподання позивачем до перевірки первинних документів, запитуваних відповідачем під час перевірки з метою дослідження питань, що входили до предмету документальної перевірки, за умови їх втрати та повідомлення про це відповідача, і не перенесення за таких обставин термінів проведення документальної перевірки у цій частині предмета податкової перевірки зумовило висновки такої перевірки у цій частині без повного, об'єктивного та безпосереднього дослідження первинних документів платника податків, що мало наслідком покладення необґрунтованих висновків про порушення податкового законодавства в основу спірних донарахувань за податковим повідомленням-рішенням (Постанова Верховного Суду від 8 грудня 2022 р. у справі № 804/4958/16) [143].

## Висновки до розділу 3

1. Визначаючи глобальні виклики, що постають перед правовою та організаційною складовими національних систем митного адміністрування, та окреслюючи найбільш перспективні шляхи їх вдосконалення, інституції Європейського Союзу, так само як й авторитетні міжнародні організації та транснаціональні публічні утворення у їх офіційних документах та тематичних публікаціях дотримуються бачення, згідно з яким для максимізації спроможності митних органів виконувати їх обов'язки перед суспільством та приватним сектором економіки за сучасних реалій нагальною є необхідність, зокрема, постійно удосконалювати та підвищувати ефективність митних правил та процедур, а також забезпечувати передбачуваність, послідовність та прозорість практичного застосування митними органами положень митного законодавства. Найбільш дієвими засобами досягнення цих цілей міжнародне співтовариство визнає оновлення та автоматизацію митних процедур за допомогою інноваційних рішень, що ґрунтуються на інформаційних технологіях та інших здобутках науки й техніки, а також шляхом організації діяльності митних органів як єдиного механізму, запровадження інструментів забезпечення однакового та правильного застосування ними приписів митного законодавства та інтенсифікації діяльності митних органів консультативно-допоміжного спрямування.

1.1. Потенційною основою для подальшого вдосконалення митного законодавства України можуть бути рекомендаційні норми Угоди про спрощення процедур торгівлі, яка є додатком до Протоколу про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі, що стосуються, насамперед, закріплення можливості ухвалення митними органами попередніх рішень стосовно: 1) застосування методу визначення митної

вартості за конкретних обставин; 2) можливості застосування приписів митного законодавства щодо зниження або звільнення від митних зборів; 3) застосування квот, у тому числі тарифних квот; 4) будь-яких інших додаткових питань, з яких є можливим та доцільним видання попереднього рішення. Також, оптимальним законодавчим рішенням може бути імплементація положень, за якими у видачі попереднього рішення може бути відмовлено, якщо відповідне питання у справі заявника вже розглядається у рамках процедури адміністративного або судового оскарження або щодо нього вже прийняте рішення будь-яким органом оскарження чи судом. Орієнтирами під час реформування митного адміністрування можуть бути й положення Угоди про спрощення процедур торгівлі, за якими обізнаність бізнес-спільноти та інших заінтересованих осіб із актуальними офіційними позиціями щодо практичного застосування митного законодавства може підтримуватись забезпечення загальнодоступності інформації про попередні рішення, яка може бути корисною для інших заінтересованих сторін, із забезпеченням захисту інформації, що становить комерційну таємницю. Також, позитивною адміністративною практикою може бути розробка й видання у легкодоступній формі повідомлень або інструкцій щодо однакового застосування митного законодавства із їх своєчасною актуалізацією за обставин, що змінилися.

1.2. Американська система митного адміністрування ґрунтується на ієрархічній системі імперативних адміністративних прецедентів, яка є нормативною надбудовою митного законодавства та призначена забезпечити правильність й послідовність правозастосування митних органів у подібних ситуаціях. Однією з гарантій цього є спеціальний інструментарій забезпечення центральним апаратом митних органів однакового та правильного застосування митних правил територіальними підрозділами митних органів за заявою заінтересованих підприємств та фізичних осіб, а також за поданням самих територіальних підрозділів митних органів. Для охоплення якомога більшого

різноманіття позицій щодо шляхів усунення розбіжностей у адміністративній практиці територіальних підрозділів митних органів й думок щодо єдиного правильного шляху застосування митного законодавства запроваджений механізм консультацій з громадськістю. Окрема увага приділена темпоральній частині правових наслідків визначення вищестоящим митним органом правильного зразка правозастосування та встановлено, що відповідне рішення набирає чинності негайно та має застосовуватись в усіх митних правовідносинах, у яких немає остаточного визначення прийнятності та підрахунку митних платежів. Також, слід взяти до уваги те, що за митним законодавством США процедура зміни або відкликання консультативного рішення, так само як й порядок набрання чинності рішенням про зміну або відкликання консультативного рішення та його правові наслідки для осіб, які вже розпочали митне оформлення ввезених ними товарів, покладаючись на можливість застосування висновків консультативного рішення, що змінюється чи відкликається, залежить від його усталеності. Позитивною практикою є оприлюднення американською митною службою у пошуковій онлайн-системі митних рішень усіх консультативних рішень, у тому числі попередніх рішень митних органів, а також рішень за підсумками адміністративного оскарження та інших документів, які можуть сприяти дотриманню митного законодавства підприємствами й фізичними особами та забезпечує прозорість діяльності митних органів.

1.3. Особливий наголос у австралійських регуляторних вимогах до рішень митних органів ставиться на їх відповідності загальним цілям митного регулювання, що включає максимальне сприяння законним зовнішньоторговельним операціям шляхом пришвидшення та спрощення митного оформлення та митного контролю, а також ефективного та ощадливого здійснення митних процедур. Значна увага приділяється й впорядкуванню на справедливих засадах ухвалення та використання суб'єктами господарювання

попередніх рішень щодо застосування митного застосування з широкого кола питань, яке включає класифікацію товарів, застосування методів визначення митної вартості товарів та визначення країни походження товарів.

1.4. Закріпленими законодавством Канади правовими та інституційними особливостями механізму оскарження рішень митних органів є центральне місце позасудових процедур вирішення спорів, представлених обов'язковим досудовим врегулюванням спорів, що впливають з митних правовідносин, шляхом звернення зі скаргою до голови системи митних органів, рішення якого може оскаржуватись до спеціалізованого квазі-судового органу – Канадського міжнародного торгового трибуналу з повною юрисдикцією над усіма обставинами справи, незалежно чи прийняте оскаржуване рішення митних органів на виконання дискреційних повноважень митних органів. Остаточне судове рішення у справі про протиправність рішень митних органів постановляє Федеральний апеляційний суд Канади. Крім того, привертає увагу й модель регулювання законодавством Канади фінансових аспектів процедур оскарження рішень митних органів, за якою: 1) якщо сума зобов'язань за митними платежами, визначена митними органами була сплачена повністю, то скаржник має право одержати частину сплачених сум, яка оспорюється, у порядку повернення надміру сплачених митних платежів, із одночасним забезпеченням сплати митних платежів на цю суму та сплатою відсотків з цієї суми на користь держави, якщо повернута або несплачена оспорювана сума митних платежів була визначена як правомірно включена до зобов'язань; 2) якщо ж підприємство або фізична особа повністю сплатила суму зобов'язань за митними платежами, визначену митними органами, та оспорювана частина виявилась такою, що була включена до зобов'язань за митними платежами без достатніх підстав, то держава повертає цю суму як надміру сплачені митні платежі з відсотками, встановленими митним законодавством.



1.5. Специфічність регулювання матеріально-правових та процедурних аспектів, пов'язаних з рішеннями митних органів, за законодавством Казахстану у його зіставленні із законодавством України, виражається у таких основоположних засадах та регуляторних й правозастосовних практиках:

- 1) можливість приймати рішення щодо зобов'язуючої інформації з питань класифікації та походження товарів, а також щодо застосування методів визначення митної вартості товарів з конкретизацією на підзаконному нормативно-правовому рівні кола зовнішньоекономічних договорів та операцій, вартість яких може засвідчуватись або коригуватись митними органами задалегідь;
- 2) прагнення досягти максимального сприяння зовнішньоекономічній діяльності (зокрема, усуваючи надмірний формалізм при оцінці документів щодо товарів та шляхом справедливого урахування індивідуального становища підприємств та фізичних осіб) з належним забезпеченням виконання митними органами безпекових та фіскальних цілей;
- 3) високий ступінь регламентації збирання та дослідження доказів митними органами у рамках процедури адміністративного оскарження, що включає, насамперед, направлення ними запитів щодо інформації та документів, необхідних для прийняття законного та обґрунтованого рішення за підсумками процедури оскарження, а також призначення позапланової виїзної перевірки для з'ясування достовірності документів, які особи не подали під час здійснення щодо них заходів митного контролю, але подали під час адміністративного оскарження відповідних рішень;
- 4) неприйнятність доказів, які без поважних причин не були подані суб'єктом господарювання або фізичною особою під час здійснення заходів митного контролю та адміністративного оскарження;
- 5) урахування рекомендацій та роз'яснень, які даються Всесвітньою митною організацією, під час тлумачення положень митного законодавства.

2. Розвиток спеціальних правил прийняття рішень митними органами у рамках ключових складових митного оформлення (класифікація товарів,

визначення країни походження товару та контролю правильності визначення митної вартості товарів) має відбуватись, зокрема, шляхом запровадження положень: 1) щодо класифікації товарів – про охоплення електронними інформаційними ресурсами Єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» усіх класифікаційних рішень митних органів, незалежно від їх прийняття під час митного оформлення чи митного контролю або за підсумками адміністративного оскарження, включення у них висновків Верховного Суду щодо застосування відповідних положень митного законодавства, а також їх розширення за рахунок відображення у них, принаймні, у якомога більш точному відсилочному форматі відповідних правових позицій Європейського суду справедливості; 2) щодо визначення країни походження – про право декларанта за неможливості достовірно встановити країну походження товарів на випуск відповідних товарів за умови сплати митних платежів згідно із заявленою країною походження та надання на певний строк забезпечення сплати митних платежів (гарантії, грошової застави тощо) в розмірі, що становить різницю між сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною декларантом, та сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною митним органом.

2.1. Основою для подальшого вдосконалення положень митного законодавства України щодо рішень щодо зобов'язуючої інформації можуть бути рекомендаційні норми Угоди про спрощення процедур торгівлі, а також положення митного законодавства деяких зарубіжних держав, що стосуються, насамперед, закріплення можливості прийняття митними органами рішень щодо зобов'язуючої інформації стосовно: 1) застосування методу визначення митної вартості за конкретних обставин (Австралія, Казахстан, США); 2) можливості застосування приписів митного законодавства щодо зниження або звільнення від митних зборів (Канада, США); 3) застосування квот, у тому числі тарифних квот (Канада, США); 4) будь-яких інших додаткових питань, пов'язаних з

основними напрямками діяльності митних органів, з яких є можливим та доцільним видання попереднього рішення (США). Аргументовано, що рішення щодо зобов'язуючої інформації з будь-якого питання має оприлюднюватись з додержанням вимог щодо конфіденційності інформації.

2.2. Досягненню визначених урядом та науковою спільнотою найбільш пріоритетних цілей розвитку процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів сприятиме внесення змін та доповнень у відповідні положення митного законодавства, спрямованих на забезпечення послідовності, публічності й відкритості практики розгляду адміністративних скарг на рішення, дії та бездіяльність митних органів, а також на уніфікацію процедур адміністративного оскарження, передбачених митним та податковим законодавством. Зокрема, йдеться про запровадження законодавчих нововведень щодо: 1) покладення тягаря доказування правомірності оскаржуваного рішення на відповідний митний орган; 2) задоволення скарги за принципом мовчазної згоди у разі пропущення митним органом вищого рівня строків її розгляду з відповідними механізмами забезпечення реалізації цього принципу; 3) встановлення необхідності автоматичного зупинення виконання рішення митного органу, оскарженого в адміністративному порядку, зі встановленням винятків, пов'язаних з особливими обставинами; 4) обов'язку митного органу вищого рівня оприлюднювати рішення за результатами розгляду скарги у порядку адміністративного оскарження; 5) запровадження організаційно-правових механізмів забезпечення єдності правозастосування у рамках адміністративного оскарження та утвердження правила про те, що зміна оцінки та висновків в однакових чи подібних справах можлива лише за її належного обґрунтування. Також, вказано на те, що перспективними напрямками вдосконалення правового підґрунтя адміністративного оскарження є врегулювання питань: а) стягнення з суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або

бездіяльністю; б) забезпечення гласності перебігу процесу та відкритість результатів адміністративного оскарження та наближення процедурних стандартів адміністративного оскарження до стандартів адміністративного судочинства.

2.3. Потребує перегляду правовий висновок Верховного Суду щодо того, що обсяг доказів, поданих підприємством або фізичною особою під час тих чи інших митних процедур, що завершилися прийняттям рішення митного органу, а також під час адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, не зв'язує підприємства та фізичних осіб та не перешкоджає поданню нових доказів до адміністративного суду під час доведення тих обставин, на яких ґрунтуються їх вимоги та заперечення, що стосуються протиправності рішень, дій чи бездіяльності митних органів. Обґрунтовано, що забезпечує більш упорядковану та справедливу оцінку рішення митного органу, а також сприяє процесуальній економії та посилює відповідальність суб'єктів господарювання та фізичних осіб за якість та своєчасність належного обґрунтування їх позиції з відповідного питання митного оформлення чи митного контролю більшою мірою відповідає zasadі пропорційності, позиція про неприйнятність доказів, які без поважних причин не були подані суб'єктом господарювання або фізичною особою під час здійснення заходів митного оформлення та митного контролю й адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу.

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає у формуванні більш якісного наукового підґрунтя для вдосконалення законодавчого регулювання матеріальних та процедурних аспектів прийняття, зміни та припинення дії рішень митних органів. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети, а саме:

1. Визначено, що рішенням митних органів притаманні такі властивості:

- 1) видання на виконання повноважень (компетенції, функціональних обов'язків) митних органів щодо реалізації положень митного законодавства;
- 2) породження, зміна або припинення прав та обов'язків конкретних підприємств та фізичних осіб у митній сфері (обов'язкових наслідків для них, що пов'язані із повноваженнями митних органів керувати їх поведінкою у встановлених законом межах та настання яких забезпечується застосуванням державного примусу);
- 3) встановлення юридичних наслідків для конкретних (персоніфікованих) підприємств та фізичних осіб (адресний характер);
- 4) вираження собою обраний митним органом шлях застосування митного законодавства у конкретному випадку (конкретній життєвій ситуації) та розрахований на одноразове застосування;
- 5) спрямованість на збалансоване одночасне досягнення фіскальних (захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки), безпекових (захист внутрішнього ринку) та регуляторних цілей (регулювання зовнішньої торгівлі) діяльності митних органів;
- 6) зовнішній прояв у письмовій (документальній), в усній (вербальній) або фізично-діяльнісній (конклюдентній) формах.

2. Запропоновано класифікувати рішення митних органів, насамперед:

- 1) за походженням ініціативи щодо їх прийняття на 1-1) рішення митних органів, які приймаються за ініціативою митних органів, незалежно від волі підприємств та фізичних осіб; 1-2) рішення митних органів, які приймаються за згодою підприємств та фізичних осіб (про призначення дослідження проб та зразків товарів під час прийняття рішень щодо зобов'язуючої інформації, про проведення планової виїзної перевірки у приміщенні митного органу); 1-3) рішення митних органів, які приймаються за зверненням підприємств та фізичних осіб (про надання авторизації на застосування спрощення, про виконання митних формальностей поза місцем розташування цих органів та/або поза робочим часом); 2) залежно від характеру впливу рішень митних органів на волю та поведінку підприємств чи фізичних осіб на: 2-1) рішення митних органів примусового характеру; 2-2) рішення митних органів, що ґрунтуються на переконанні у вигляді рекомендації (запит щодо подання додаткових документів та відомостей, необхідних для прийняття рішення про визнання заявленої митної вартості) або у вигляді заохочення (щодо авторизації авторизованого економічного оператора, про надання авторизації на застосування спрощення); 3) за характером впливу рішень митних органів на права та обов'язки підприємств чи фізичних осіб на: 3-1) сприятливі (рішення про прийняття митної декларації для митного оформлення, про відстрочення або розстрочення сплати митних платежів); 3-2) обтяжуючі (рішення про відмову у митному оформленні, податкове повідомлення-рішення); 3-3) як сприятливі, так й обтяжуючі (рішення про коригування заявленої митної вартості товарів, наказ про проведення документальної позапланової виїзної перевірки) тощо; 3-4) нейтральні (визнання митної декларації недійсною); 4) за функціональною спрямованістю та характером правовідносин на: 4-1) рішення митних органів публічно-сервісного спрямування (щодо зобов'язуючої інформації, консультації з питань практичного застосування окремих норм

законодавства України з питань митної справи, про надання авторизації на застосування спрощення); 4-2) публічно-владні управлінські рішення митних органів неделіктного характеру, у тому числі дозвільного характеру (про реєстрацію гаранта, дозвіл на здійснення митної брокерської діяльності), фіскального характеру (вимога про сплату митних платежів, про коригування заявленої митної вартості товарів, про відстрочення або розстрочення сплати митних платежів); 4-3) контрольного характеру (про необхідність проведення огляду (інспектування) товарів, дозвіл на пропуск товарів через митний кордон України за результатами попереднього документального контролю; 4-4) деліктні рішення митних органів (постанова про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил).

3. Звернена увага на те, що законодавчому регулюванню загальних питань прийняття рішень митними органами притаманна невиправдана складність, пов'язана з неструктурованим комбінуванням матеріально-правових та процедурних правил прийняття як юрисдикційних рішень митних органів та рішень митних органів за підсумками виконання ними митних формальностей, так й заохочувально-стимулюючих рішень митних органів щодо авторизації економічних операторів й застосування спрощень та дозвільних рішень митних органів. Зазначено, що така структура викладу законодавчого матеріалу може вкрай несприятливо позначитись на правильності його сприйняття та визначення, чи підлягає застосуванню та чи інших вимога з точки зору підстав та процедур прийняття рішення митного органу тієї чи іншої категорії. Аргументовано, що значно досконалішим є окремий виклад універсальних положень щодо рішень митних органів, після якого мають окремо розкриватись матеріально-правові та процедурні основи прийняття рішень кожної категорії.

Установлено, що більша частина справ щодо протиправності рішень митних органів, якими корегується митна вартість товарів, та критики практики митних органів у цій сфері з боку наукового співтовариства пов'язана з

недотриманням митними органами буквального змісту відповідних матеріально-правових та процедурних законодавчих положень або ж з надмірно формалістичним розумінням встановлених законом умов для прийняття тих чи інших рішень. Зокрема, наголошено на тому, що обов'язковою умовою для звернення до декларанта з вимогою про надання додаткових документів є виявлення конкретних розбіжностей, ознак підробки або неповноти відомостей у поданих декларантом документах, а також конкретних обставин, що свідчать про пов'язаність між продавцем і покупцем відповідних товарів, які безпосередньо впливають на правильність визначення митної вартості (відсутність належного документального підтвердження її числового значення, неврахування в її структурі всіх складників, значна різниця зі середньостатистичною ціною інформацією та митною вартістю у рамках попередніх митних оформлень цього самого декларанта тощо), у протилежність до формальних вад документального оформлення чи неістотних цінових відхилень. Указано на те, що сама лише незначна номінальна розбіжність між митною вартістю товарів, що декларуються, та тією, з якою інші особи декларували ідентичні або подібні товари, або індикативними показниками, відображеними у ціновій базі електронних інформаційних ресурсів митних органів, не може бути самостійною підставою для витребування додаткових документів, адже торгові відносини є різноманітними та ведуться на принципах автономії волі та свободи договору у частині ціноутворення. Визначено як важливе те, що вимагатись може надання додаткових документів лише з числа тих, що передбачені законом, та лише з метою усунення об'єктивних сумнівів у достовірності відомостей, поданих декларантом. Також, зауважено, що, коригуючи митну вартість, митний орган має обґрунтувати числове значення, яке відповідає дійсній митній вартості, шляхом викладення його розрахунку та наведення відомостей, які підтверджують його правильність. Уточнено, що ґрунтуватись коригування має на охопленні достатнього джерел інформації про



рівень цін на товари та врахуванні індивідуальних параметрів відповідних зовнішньоекономічних операцій.

4. Аргументовано те, що адміністративне оскарження як позасудовий засіб правового захисту від порушень з боку суб'єктів владних повноважень має декілька особливих позитивних властивостей, які є його перевагами перед судовим оскарженням. Зокрема, механізм адміністративного оскарження: 1) забезпечує можливість суб'єкту владних повноважень самостійно виправити помилки та усунути прояви недобросовісності посадових осіб його територіальних підрозділів, які не ґрунтуються на затвердженій на найвищому рівні належній адміністративній практиці, та, цим самим, забезпечувати однакове та правильне застосування законодавства його структурними підрозділами; 2) включає якомога більш прості та швидкі процедури розгляду та вирішення справи з мінімальною часткою формалізму; 3) є менш витратним для фізичних та юридичних осіб, адже не передбачається стягнення зі скаржників будь-яких зборів, а також є більш ощадливим для суб'єктів владних повноважень, адже не виникає ризик відшкодування шкоди, що була спричинена порушенням, а також відшкодування понесених приватною особою судових витрат; 4) не обмежений дискреційними повноваженнями (управлінським розсудом) адміністративного органу, рішення, дія чи бездіяльність якого оскаржуються, а також залучає до вирішення відповідних питань посадових осіб зі спеціальними знаннями та специфічним практичним досвідом.

Обґрунтовано, що перспективними напрямками підвищення ефективності адміністративного оскарження як засобу досудового врегулювання спорів, що впливають з митних правовідносин, також вважаються: 1) поглиблення публічності та відкритості діяльності митних органів вищого рівня щодо розгляду скарг на рішення, дії та бездіяльність митних органів шляхом оприлюднення їх підсумкових рішень; 2) запровадження організаційно-

правових механізмів забезпечення єдності правозастосування у рамках адміністративного оскарження та утвердження правила про те, що зміна оцінки та висновків в однакових чи подібних справах можлива лише за її належного обґрунтування; 3) приведення правового підґрунтя процедури адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів у відповідність до вимог Закону України «Про адміністративну процедуру»; 4) наближення за обсягом гарантій, які надаються приватним особами, процедури адміністративного оскарження за митним законодавством до тієї, що діє за правилами податкового законодавства; 5) покладення тягаря доказування правомірності оскаржуваного рішення на відповідний митний орган; б) задоволення скарги за принципом мовчазної згоди у разі пропущення митним органом вищого рівня строків її розгляду з відповідними механізмами забезпечення реалізації цього принципу; 7) встановлення необхідності автоматичного зупинення виконання рішення митного органу, оскарженого в адміністративному порядку, зі встановленням винятків, пов'язаних з особливими обставинами;) стягнення з суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю; 8) забезпечення гласності перебігу процесу та відкритість результатів адміністративного оскарження та наближення процедурних стандартів адміністративного оскарження до стандартів адміністративного судочинства.

5. Указано на те, що американська система митного адміністрування ґрунтується на ієрархічній системі імперативних адміністративних прецедентів, яка є нормативною надбудовою митного законодавства та призначена забезпечити правильність й послідовність правозастосування митних органів у подібних ситуаціях. Однією з гарантій цього є спеціальний інструментарій забезпечення центральним апаратом митних органів однакового та правильного застосування митних правил територіальними підрозділами митних органів за

заявою заінтересованих підприємств та фізичних осіб, а також за поданням самих територіальних підрозділів митних органів. Зазначено, що для охоплення якомога більшого різноманіття позицій щодо шляхів усунення розбіжностей у адміністративній практиці територіальних підрозділів митних органів й думок щодо єдиного правильного шляху застосування митного законодавства запроваджений механізм консультацій з громадськістю. Окрема увага приділена темпоральній частині правових наслідків визначення вищестоящим митним органом правильного зразка правозастосування та встановлено, що відповідне рішення набирає чинності негайно та має застосовуватись в усіх митних правовідносинах, у яких немає остаточного визначення прийнятності та підрахунку митних платежів. Зауважено, що за митним законодавством США процедура зміни або відкликання консультативного рішення, так само як й порядок набрання чинності рішенням про зміну або відкликання консультативного рішення та його правові наслідки для осіб, які вже розпочали митне оформлення ввезених ними товарів, покладаючись на можливість застосування висновків консультативного рішення, що змінюється чи відкликається, залежить від його усталеності. Зазначено, що позитивною практикою є оприлюднення американською митною службою у пошуковій онлайн-системі митних рішень усіх консультативних рішень, у тому числі попередніх рішень митних органів, а також рішень за підсумками адміністративного оскарження та інших документів, які можуть сприяти дотриманню митного законодавства підприємствами й фізичними особами та забезпечує прозорість діяльності митних органів.

Обґрунтовано, що специфічність регулювання матеріально-правових та процедурних аспектів, пов'язаних з рішеннями митних органів, за законодавством Казахстану у його зіставленні із законодавством України, виражається у таких основоположних засадах та регуляторних й правозастосовних практиках: 1) можливість приймати попередні рішення щодо

класифікації та походження товарів, а також щодо застосування методів визначення митної вартості товарів з конкретизацією на підзаконному нормативно-правовому рівні кола зовнішньоекономічних договорів та операцій, вартість яких може засвідчуватись або коригуватись митними органами заздалегідь; 2) прагнення досягти максимального сприяння зовнішньоекономічній діяльності (зокрема, усуваючи надмірний формалізм при оцінці документів щодо товарів та шляхом справедливого урахування індивідуального становища підприємств та фізичних осіб) з належним забезпеченням виконання митними органами безпекових та фіскальних цілей; 3) високий ступінь регламентації збирання та дослідження доказів митними органами у рамках процедури адміністративного оскарження, що включає, насамперед, направлення ними запитів щодо інформації та документів, необхідних для прийняття законного та обґрунтованого рішення за підсумками процедури оскарження, а також призначення позапланової виїзної перевірки для з'ясування достовірності документів, які особи не подали під час здійснення щодо них заходів митного контролю, але подали під час адміністративного оскарження відповідних рішень; 4) неприйнятність доказів, які без поважних причин не були подані суб'єктом господарювання або фізичною особою під час здійснення заходів митного контролю та адміністративного оскарження; 5) урахування рекомендацій та роз'яснень, які даються Всесвітньою митною організацією, під час тлумачення положень митного законодавства.

6. Визначено, що розвиток спеціальних правил прийняття рішень митними органами у рамках ключових складових митного оформлення (класифікація товарів, визначення країни походження товару та контролю правильності визначення митної вартості товарів) має відбуватись, зокрема, шляхом запровадження положень: 1) щодо класифікації товарів – про охоплення електронними інформаційними ресурсами Єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» усіх класифікаційних

рішень митних органів, незалежно від їх прийняття під час митного оформлення чи митного контролю або за підсумками адміністративного оскарження, включення у них висновків Верховного Суду щодо застосування відповідних положень митного законодавства, а також їх розширення за рахунок відображення у них, принаймні, у якомога більш точному відсилочному форматі відповідних правових позицій Європейського суду справедливості;

2) щодо визначення країни походження – про право декларанта за неможливості достовірно встановити країну походження товарів на випуск відповідних товарів за умови сплати митних платежів згідно із заявленою країною походження та надання на певний строк забезпечення сплати митних платежів (гарантії, грошової застави тощо) в розмірі, що становить різницю між сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною декларантом, та сумою митних платежів згідно з країною походження товарів, визначеною митним органом.

Обґрунтовано, що основою для подальшого вдосконалення положень митного законодавства України щодо рішень щодо зобов'язуючої інформації можуть бути рекомендаційні норми Угоди про спрощення процедур торгівлі, а також положення митного законодавства деяких зарубіжних держав, що стосуються, насамперед, закріплення можливості прийняття митними органами рішень щодо зобов'язуючої інформації стосовно: 1) застосування методу визначення митної вартості за конкретних обставин (Австралія, Казахстан, США); 2) можливості застосування приписів митного законодавства щодо зниження або звільнення від митних зборів (Канада, США); 3) застосування квот, у тому числі тарифних квот (Канада, США); 4) будь-яких інших додаткових питань, пов'язаних з основними напрямками діяльності митних органів, з яких є можливим та доцільним видання попереднього рішення (США). Аргументовано, що рішення щодо зобов'язуючої інформації з будь-

якого питання має оприлюднюватись з додержанням вимог щодо конфіденційності інформації.

Зауважено, що потребує перегляду правовий висновок Верховного Суду щодо того, що обсяг доказів, поданих підприємством або фізичною особою під час тих чи інших митних процедур, що завершилися прийняттям рішення митного органу, а також під час адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, не зв'язує підприємства та фізичних осіб та не перешкоджає поданню нових доказів до адміністративного суду під час доведення тих обставин, на яких ґрунтуються їх вимоги та заперечення, що стосуються протиправності рішень, дій чи бездіяльності митних органів. Обґрунтовано, що позиція про неприйнятність доказів, які без поважних причин не були подані суб'єктом господарювання або фізичною особою під час здійснення заходів митного оформлення та митного контролю й адміністративного оскарження відповідного рішення митного органу, – забезпечує більш упорядковану та справедливу оцінку рішення митного органу, а також сприяє процесуальній економії та посилює відповідальність суб'єктів господарювання та фізичних осіб за якість та своєчасність належного обґрунтування їх позиції з відповідного питання митного оформлення чи митного контролю більшою мірою відповідає засаді пропорційності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. Дата оновлення: 31 січня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
2. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17 лютого 2022 року № 2073-IX. Дата оновлення: 1 січня 2024 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.
3. Постанова Верховного Суду від 7 листопада 2018 року у справі № 824/3130/14-а про визнання незаконним та скасування рішення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77804960>.
4. Постанова Верховного Суду від 16 жовтня 2018 року у справі № 9901/415/18 за позовом до Президента України про визнання протиправним та нечинним Указу Президента України. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77654117>.
5. Митний кодекс України : Закон України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. Дата оновлення: 13 січня 2024 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
6. Турчак А. М. Нуліфікація адміністративного акту: адміністративно-процесуальний аспект: дис. ... канд. юрид. наук (доктора філософії): 12.00.07. Дніпро, Херсон, 2022. 205 с.
7. Загальне адміністративне право: підручник / Гриценко І. С., Мельник Р. С., Пухтецька А. А. та інші; за заг. ред. І. С. Гриценка. К.: Юрінком Інтер, 2014. 568 с.
8. Мілієнко О. А. Теоретико-прикладні аспекти застосування адміністративних актів: дис. докт. юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 481 с.

9. Мілієнко О. А. Теоретико-прикладні аспекти застосування адміністративних актів: автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 30 с.
10. Мілієнко О. А. Застосування адміністративних актів як інструментів публічного управління: теоретичний, нормативний та праксеологічний аспекти: монографія. Запоріжжя : Видавничий дім «Гельветика», 2021. 518 с.
11. Мілієнко О. А. Інститут адміністративного акту: історико-правовий огляд наукових досліджень (XVIII – початок XX ст.). *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 5. С. 196-204.
12. Мілієнко О. А. Європейські науково-теоретичні підходи до розуміння сутності адміністративного акта. *Юридичний бюлетень*. 2020. № 16. С. 189-193.
13. Мельник Р. С. Бевзенко В. М. Загальне адміністративне право : навч. посіб. К. : Ваіте, 2014. 376 с.
14. Коломоєць Т. О. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник. К., Правова єдність. 2011. 576 с.
15. Постанова Верховного Суду від 12 січня 2016 року у справі № 21-633a15 про визнання протиправними дій. URL: [https://www.viaduk.net/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/a5cfb9634405a4f4c2257f740033b02d/\\$FILE/21-633%D0%B015.doc](https://www.viaduk.net/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/a5cfb9634405a4f4c2257f740033b02d/$FILE/21-633%D0%B015.doc).
16. Постанова Верховного Суду від 27 лютого 2019 року у справі № 806/1400/17 про державну реєстрацію прав та їх обтяжень щодо державної реєстрації права оренди земельних ділянок. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/80364148>.
17. Постанова Верховного Суду від 1 квітня 2020 року у справі № 520/13067/17 про визнання незаконною та скасування реєстрації права власності. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/89251545>.



18. Приймаченко Д. В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Дніпропетровськ, 2007. 463 с.

19. Постанова Верховного Суду від 20 жовтня 2020 року у справі № 826/3694/16 про визнання протиправними наказів та зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385403>.

20. Бевзенко В. М. Рішення, дії та бездіяльність суб'єктів владних повноважень – що оскаржується до адміністративного суду. 2020. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/917730/>.

21. Постанова Верховного Суду України від 8 грудня 2015 року у справі № 21-4557a15 про визнання протиправними дій, зобов'язання вчинити певні дії. URL: [https://www.viaduk.net/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/7dbc9d39db5a7430c2257f5400270326/\\$FILE/21-4557%D0%B015.doc](https://www.viaduk.net/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/7dbc9d39db5a7430c2257f5400270326/$FILE/21-4557%D0%B015.doc).

22. Постанова Верховного Суду від 13 червня 2023 року у справі № 921/128/22 про визнання незаконною відмови у скасуванні реєстрації випуску облігацій та зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111739069>.

23. Князев В. С. Щодо класифікації товарів: митно-правовий аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 18-21. DOI: 10.32782/2524-0374/2020-2-2/4.

24. Адміністративне право України. Академічний курс: підруч.: у 2 т. / за заг. ред. В.Б. Авер'янова (голова). К.: Юридична думка, 2004. Т. 1. 584 с.

25. Адміністративне право України. Повний курс : підручник / Галуцько В., Діхтієвський П., Кузьменко О., Стеценко С. та ін. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2018. 446 с.

26. Мілієнко О. А. Теоретико-прикладні аспекти застосування адміністративних актів: дис. докт. юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 481 с.

27. Мілієнко О.А. Теоретико-методологічні підходи до дослідження системи адміністративних актів: сучасний стан наукової розробки проблеми. *Право і суспільство*. 2020. № 6. Т. 2. С. 89-93.

28. Мілієнко О.А. Діалектичний та системний методи дослідження сутності поняття адміністративного акта. *Juris Europensis Scientia*. 2020. № 4. С. 143-147.

29. Мілієнко О.А. Сучасні методологічні підходи до встановлення сутності адміністративного акта як інструменту здійснення функцій публічного управління. *Юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 193-200.

30. Мілієнко О.А. Методологічні засади дослідження сутності категорії «адміністративний акт». *Krakowskie Studia Małopolskie*. 2020. Т. 28. С. 64-74.

31. Рой О. В. Правові акти суб'єктів владних повноважень як предмет публічно-правового спору: дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.07. Київ, 2019. 269 с.

32. Рой О.В. Окремі проблеми оскарження правових актів в судах адміністративної юрисдикції. *Альманах права. Право і прогрес: складові забезпечення в сучасних умовах*. 2016. Випуск 7. С. 355-358.

33. Турчак А. М. (2022). Нуліфікація адміністративного акту: питання сутності та класифікації. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*, (3). <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2022-3-01-08>

34. Мандюк О. О. Індивідуальні адміністративні акти: теорія та практика застосування: автореф дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2017. 20 с.

35. Мандюк О. О. Класифікація індивідуальних адміністративних актів. *Митна справа*. 2015. № 2 (2.2.). С. 159-165.

36. Турчак А. М. Класифікація адміністративних актів: аналіз сучасних наукових тенденцій. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2019. № 1 (Volume 2). С. 156-161.

37. Haase., D. Policy Department for Budgetary Affairs of the European Parliament. (2022). EU customs control mechanisms and their possible improvement. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/733135/IPOL\\_BRI\(2022\)733135\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/733135/IPOL_BRI(2022)733135_EN.pdf).

38. Коваль Н. О. Правила визначення непреперенційного походження товару відповідно до Митного кодексу Європейського Союзу. *Lex portus*. 2019. № 1. С. 24-35. DOI 10.26886/2524-101X.1.2019.2.

39. Дрофіч О. Ю. Загальна характеристика та класифікація рішень митних органів. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*. 2024. № 11. DOI <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2024-11-01-09>.

40. Висновок Головного науково-експертного управління апарату Верховної Ради України на проект Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання Глави 5 Розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» № 7420 від 31 травня 2022 року. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1350039>.

41. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.

42. Постанова Верховного Суду від 27 липня 2022 року у справі № 520/15348/2020 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити певні дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105444235>.

43. Постанова Верховного Суду від 7 грудня 2022 року у справі № 500/2237/20 про скасування рішень та зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107731907>.

44. Про внесення змін до Митного кодексу України та інших законів України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 15 серпня 2022 року № 2510-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2510-20#Text>.

45. Шевченко П. Ю. Адміністративно-правове регулювання митної процедури визначення походження товару: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 22 с.

46. Постанова Верховного Суду від 7 червня 2022 року у справі № 818/295/17 про визнання протиправним та скасування рішення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104718848>.

47. Постанова Верховного Суду від 14 червня 2022 року у справі № 810/2192/16 про визнання протиправними дій, протиправним та скасування рішення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104778770>.

48. Денисенко С. І. Особливості формування судової практики з митних питань в Україні. *Правові горизонти*. 2021. Т. 14, № 2. С. 70-76

49. Постанова Верховного Суду від 10 лютого 2021 року у справі № 380/671/20 про визнання протиправними та скасування карток відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94904871>

50. Інформація Ради бізнес-омбудсмена щодо статусу виконання системних рекомендацій звіту «Актуальні проблеми бізнесу у митній сфері» від

2018 року. URL: <https://boi.org.ua/recommendations/filter/organisation-43/report-19/>.

51. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена «Актуальні проблеми бізнесу у митній сфері». 2018. URL: [https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/ii\\_2018\\_sytem\\_ua.pdf](https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/ii_2018_sytem_ua.pdf).

52. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 18 листопада 2014 року № 1601/11/10/14-14 про посилання на рішення Європейського суду справедливості. URL: [http://www.vasu.gov.ua/sudovapraktika/inf\\_list/il18\\_11\\_2014\\_1601\\_11\\_10\\_14-14/](http://www.vasu.gov.ua/sudovapraktika/inf_list/il18_11_2014_1601_11_10_14-14/).

53. Войтов С. Г. Науково-прикладні аспекти визначення країни походження товарів. *Вісник Академії митної служби України. Серія: "Економіка"*. 2013. № 1 (49). С. 53-58.

54. Заяц В. В. Вільна торгівля з ЄС: документальне підтвердження країни походження товару. *Митна безпека*. 2018. № 2. С. 21-30. DOI: 10.33244/2617-5959.3.2019.21-30.

55. Калінський Є. О., Тіхосова Г. А., Голік М. С. Шляхи удосконалення визначення країни походження м'ясної продукції в митних цілях. *Товарознавчий вісник*. 2022. № 1 (15). С. 94-102. DOI: 10.36910/6775-2310-5283-2022-15-8.

56. Лукс М. Посібник з митного права Європейського співтовариства. Брюссель, 2002. 479 с.

57. Кадала В. В., Ляшенко М. О. Проблемні питання визначення митної вартості транспортних засобів. *Транспортна безпека: правові та організаційні аспекти*: матеріали XVI Міжнародної науково-практичної конференції (в авторській редакції), (м. Кривий Ріг, 19 листопада 2021 року). Кривий Ріг, 2021. С. 84-86.

58. Кобрусєва Є. А. Проблемні питання коригування митної вартості товарів. *Scientific collection «Interconf»*. 2021. № 41 С. 608-610.

59. Кобрусєва Є. А. Проблемні питання коригування митної вартості товарів. Scientific Collection «InterConf», (41): with the Proceedings of the 7th International Scientific and Practical Conference «*Scientific Horizon in The Context of Social Crises*» (February 6-8, 2021). Tokyo, Japan: Otsuki Press, 2021. С. 608-610.

60. Тоцька Т.С., Аршиннікова А.В. Недоліки в системі державного контролю митної вартості в Україні. *Вісник Академії митної служби України. Серія «Державне управління»*. 2014. № 1. С. 150-158.

61. Мінакова С. М., Запорожець О. Ф. Проблемні аспекти визначення та коригування митної вартості товарів в Україні. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2019. № 2. С. 57-62.

62. Огляд останньої судової практики щодо митної вартості (kmp.ua). 2015. URL: <https://kmp.ua/uk/analytics/court-practice/sudova-praktyka-po-mytnii-vartosti/>.

63. Мороз С. Е., Калашник О. В., Коровченко А. О. Ризики під час визначення митної вартості товарів. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/11053?locale=en>.

64. Люба О. І. Митна вартість: поняття, проблемні аспекти та шляхи їх усунення. *Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів : матеріали міжнар. круглого столу [Тернопіль, 28 трав. 2021 р.]*. Т. 1. С. 93-96.

65. Рак Ю. Ю. Оскарження рішень митних органів про коригування митної вартості товарів: аналіз судової практики Верховного Суду. *Науковий вісник УжНУ. Серія: Право*. 2018. Випуск 52. Том 2. С. 128-133.

66. Жила М. В. Гармонізація митного законодавства України та єс в частині визначення країни походження товару та митної вартості товарів: *Інтеграція світових наукових процесів як основа суспільного прогресу: Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 27–28*

листопада 2020 р.) [2-е вид., випр. і доп.]. Київ: ГО «Інститут інноваційної освіти», 2020. С. 104-107.

67. Постанови Верховного Суду від 31 липня 2018 року у справі № 803/2011/17 про визнання протиправним та скасування рішення про коригування митної вартості товарів. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75644927>.

68. Постанови Верховного Суду від 2 червня 2022 року у справі № 460/2674/20 про визнання протиправним і скасування рішення про коригування митної вартості товарів та картки відмови у прийнятті митної декларації. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=104593335&red=1000036c3bbaf65c1328c1eb83d79e5aec52f2&d=5>.

69. Постанова Верховного Суду від 23 липня 2019 року у справі № 1140/3242/18 про визнання протиправним і скасування рішення про коригування митної вартості. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83220745>.

70. Постанова Верховного Суду від 17 січня 2023 року у справі № 0440/5532/18 про скасування рішення та картки відмови. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108443345>.

71. Постанова Верховного Суду від 29 липня 2020 року у справі № 420/1709/19 про визнання протиправними і скасування рішення про коригування митної вартості товарів та картки відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/90674216>.

72. Постанова Верховного Суду від 23 квітня 2019 року у справі № 810/1479/16 про визнання протиправним та скасування рішення. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81431646>.

73. Федотов О. П. Адміністративно-правова концепція здійснення державної митної справи: теорія та практика : дис. ... д-ра юрид. наук. 12.00.07. Одеса, 2016. 457 с.

74. Маслова А. Б. Органи, що реалізують державну митну політику, як складова системи публічного адміністрування: людиноцентристська концепція трансформації : дис. доктора юрид. наук : 12.00.07. Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2021. 444 с.

75. Войтов С. Г. Митна вартість товарів: актуальні питання визначення та контролю. *Стратегія розвитку України*. 2013. № 1. С. 40-46.

76. Мерило Я. Дев'ять пріоритетів нової митної служби, які мають допомогти бізнесу. *НВ Бізнес*. 2019. URL: <https://nv.ua/ukr/biz/experts/nova-mitnitsya-yakih-zmin-chekaye-biznes-novini-ukrajini-50041335.html>.

77. Люба О. Митна вартість товару: проблемні аспекти та шляхи їх вирішення. *Вісник економіки*. 2022. № 2. С. 171-185.

78. Постанова Верховного Суду від 18 серпня 2021 року у справі № 821/1050/17 про визнання протиправним та скасування рішення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99062791>.

79. Постанов Верховного Суду від 22 квітня 2019 року у справі № 815/6242/17 про визнання протиправними дій, скасування рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81366565>.

80. Постанова Верховного Суду від 12 березня 2021 року у справі № 808/3837/16 про визнання протиправним та скасування рішення про коригування митної вартості товарів. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95493233>.

81. Методика товарознавчої експертизи та оцінки дорожніх транспортних засобів, затверджена наказом Міністерства юстиції України та Фонду державного майна України від 24 листопада 2003 р. №142/5/2092. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1074-03>.



82. Вишталюк О. В. Деякі проблемні питання визначення митної вартості транспортних засобів. *Подільський науковий вісник*. 2019. № 4 (12). С. 123-127.

83. Пуляк І. В., Чекаловська Г. З. Напрями оптимізації процесу адміністрування митної вартості: *Теоретичні та практичні аспекти стійкого розвитку економіки України* : зб. наук. праць за матер. Всеукр. студ. наук.-практ. конф., (м. Чортків, 14–15 лист. 2019 р.). Чортків, ТНЕУ, 2019. С. 106-108.

84. Жучков А. С. Новітні методи контролю митної вартості товарів як спосіб захисту національних економік та спрощення умов ведення торгівлі. *Інноваційні рішення в сучасній науці, освіті та практиці* : матеріали міжнар. наук. – практик. конференції [Київ, 17-18 лист. 2020 р.]. Частина 1. С. 148-151.

85. Постанова Верховного Суду від 29 грудня 2021 року у справі № 520/11303/19 про скасування рішення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102362298>.

86. Постанова Верховного Суду від 13 жовтня 2021 року у справі № 640/21854/18 про визнання протиправними і скасування рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100370814>.

87. Постанова Верховного Суду від 21 жовтня 2021 року у справі № 814/724/17 про скасування рішення про застосування фінансових санкцій. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100471022>.

88. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Дата оновлення: 3 січня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

89. UNCTAD. Chapter 4 – Appeal or review procedures. In: *Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement*. 2013. pp. 27-30. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note\\_ch04a04\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch04a04_en.pdf).

90. World Customs Organization. Appeals in Customs matters. 2000. 2 p.  
URL: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/tf-negotiations/wco-docs/info-sheets-on-tf-measures/appeals-in-customs-matters.pdf?la=en>.

91. Рекомендація Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами - приватними особами від 5 вересня 2001 року. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec\\_2001\\_9\\_2001\\_09\\_05.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf).

92. Постанова Верховного Суду від 4 березня 2020 року у справі № 813/3214/17 про визнання протиправним та скасування розпорядження. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87995530>.

93. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації». 2019. URL: <https://boi.org.ua/publications/systemicreports/1219-sistemnij-zv-t-adm-n-strativne-oskarzhennya-potochnij-stan-ta-rekomendac-lipen-2019/>.

94. Грибок І. О. Оскарження рішень органів виконавчої влади в адміністративному порядку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. 19 с.

95. Михайлюк Я. Б. Перспективи удосконалення правового регулювання оскарження у сфері надання адміністративних послуг з урахуванням європейського досвіду. *Адміністративне право і процес*. 2016. № 2 (16). С. 21–34.

96. Загальне адміністративне право : навч. посіб. / за заг. ред. Р.С. Мельника. К. : Ваіте, 2014. 376 с.

97. Михайлюк Я. Б. Правове регулювання адміністративних процедур: сучасний стан та перспективи розвитку. *Право і суспільство*. 2020. № 1. С. 56-61. URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/1\\_2020/part\\_2/12.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/1_2020/part_2/12.pdf)

98. Serdeen R, Stroink F (2002) Administrative law in the Netherlands. In: Administrative law of the European Union, its Member States and the United States. Intersentia, Antwerpen van Lang A, Gondouin G, Inseguet-Brisset V (1999) Dictionnaire de droit administratif, 2nd edn. Dalloz, Armand Collin, Paris. URL: [https://www.researchgate.net/publication/304532967\\_Administrative\\_Appeal](https://www.researchgate.net/publication/304532967_Administrative_Appeal).

99. Dragos D., Neamtu B. (eds). (2014). Alternative dispute resolution in European administrative law. Springer, New York. URL: <http://ndl.ethernet.edu.et/bitstream/123456789/58894/1/Dacian%20C.%20Dragos.pdf>.

100. Brabant G, Questiaux N, Wiener C (1973) Le contrôle de l'administration et la protection des citoyens (étude comparative). Cujas, Paris, p. 270

101. Рева В. В. Оскарження рішень, дій або бездіяльності митних органів, їх посадових осіб та інших працівників: дисертація ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2020. 235 с.

102. Михайлюк Я. Б. Адміністративне оскарження: сучасний стан та перспективи розвитку. *Юридичний вісник*. 2020. № 4. С. 125-131. DOI: 10.32837/yuv.v0i4.1981.

103. Тильчик В. В. Нормативно-правове регулювання процедури досудового вирішення публічно-правових спорів у сфері реалізації податкової та митної політики: проблеми уніфікації. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: *Юридичні науки : збірник наукових праць*. 2016. № 845. С. 161-166

104. Висновок Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної Ради України на проект Закону про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання Глави 5 Розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом,

Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (реєстр. № 7420 від 31 травня 2022 року). URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1375885>.

105. Малеева Г. Л. Окремі проблеми правового регулювання процедури оскарження у сфері митної справи. *Форум права*. 2022. № 1. С. 13-20. URL: [http://forumprava.pp.ua/files/013-020-2022-1-FP-Malieieva\\_4.pdf](http://forumprava.pp.ua/files/013-020-2022-1-FP-Malieieva_4.pdf)

106. Про звернення громадян : Закон України від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР. Дата оновлення: 1 січня 2022 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

107. Постанова Верховного Суду від 19 жовтня 2022 року у справі № 200/7428/21 про визнання протиправними дій, визнання протиправним та скасування наказу. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106839104>

108. Постанова Верховного Суду від 28 травня 2019 року у справі № 802/18/18-а про визнання протиправними дій, скасування вимоги та зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82119170>.

109. Коваленко Л. Прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» як ефективний спосіб захисту прав, свобод чи інтересів фізичних та юридичних норм. *Адміністративна процедура: особливості формування української концепції* : матеріали Круглого столу, м. Харків, 15 вересня 2017 р. Харків : Національна академія правових наук України, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, 2017. С. 50–58.

110. Шувалова Т. О. Щодо процедури адміністративного оскарження рішень, дій (бездіяльності) адміністративних органів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2022. № 57. С. 60-63. DOI: 10.24144/2307-3322.2022.76.2.7.

111. Постанова Верховного Суду від 20 жовтня 2020 року у справі № 826/3694/16 про визнання протиправним та скасування наказу та зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385403>.

112. Постанова Верховного Суду від 9 грудня 2019 року у справі № 826/22842/15 про визнання незаконними дії, скасування реєстрації та зобов'язання вчинити дії. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75296542>.

113. Постанова Верховного Суду від 12 березня 2019 року у справі № 803/386/14 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80548822>.

114. Постанова Верховного Суду від 31 березня 2020 року у справі № 826/26222/15 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити певні дії. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72324070>.

115. Постанова Верховного Суду від 18 жовтня 2019 року № 821/597/18 про визнання протиправним та скасування рішення митного органу. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85154589>.

116. Постанова Верховного Суду від 7 грудня 2022 року у справі № 200/6156/20-а про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, рішення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107759767>.

117. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Киотська конвенція): міжнародний документ Рада Митного Співробітництва від 18 травня 1973 року. Дата оновлення: 26 червня 1999 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643/conv#o1328](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643/conv#o1328).

118. Regulation (EU) 2021/444 of the European Parliament and of the Council of 11 March 2021 establishing the Customs programme for cooperation in the field of customs and repealing Regulation (EU) No 1294/2013. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021R0444>.

119. European Commission. Directorate-General Communication. (2020). The European Union explained. Customs. The EU Customs Union: Protecting People and Facilitating Trade. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/98af8cf1-93fa-11ea-aac4-01aa75ed71a1/language-en#>

120. Organisation for Economic Co-operation and Development (2017). *Integrity in Customs: Taking Stock of Good Practices*. URL: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-customs-good-practices.htm>.

121. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2017). *Integrity in Customs: Taking Stock of Good Practices*. <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-customs-good-practices.htm>.

122. Raballand F. Corruption in Customs: How can it be tackled? In: *Enhancing Government Effectiveness and Transparency: The Fight Against Corruption*. World Bank, Washington, DC, 2020. pp.122-134. URL: [https://www.researchgate.net/publication/344353489\\_Corruption\\_in\\_Customs\\_How\\_can\\_it\\_be\\_tackled](https://www.researchgate.net/publication/344353489_Corruption_in_Customs_How_can_it_be_tackled).

123. Протокол про внесення змін до Маркерської угоди про заснування Світової організації торгівлі. Угода про спрощення процедур торгівлі: міжнародний документ Світової організації торгівлі від 27 листопада 2014 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981\\_053#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_053#Text).

124. U.S. Electronic Code of Federal Regulations. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19/1514>.

125. U.S. Customs and Border Protection (2022). *Rulings and Legal Decisions*. <https://www.cbp.gov/trade/rulings>.

126. Smoot-Hawley Tariff Act of 1930. 19 U.S. Code. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19/1514>.

127. Дрофіч О. Ю. Юридичні властивості рішень митних органів та окремі аспекти їх прийняття, зміни та припинення їх чинності за законодавством США. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*. 2022. № 6. DOI <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2022-6-01-06>.

128. The Indonesia-Australia Comprehensive Economic Partnership Agreement of 2020. <https://www.dfat.gov.au/trade/agreements/in-force/iacepa/iacepa-text/Pages/iacepa-chapter-5-customs-procedures>

129. Customs Act of Canada: Statute of Canada of 13 February 1985 C 52-6. Last amended on July 1, 2019. URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/c-52.6/FullText.html>.

130. Free Trade Agreement Advance Rulings Regulations : Customs Act of Canada SOR/97-72 of 30 December 1996. URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/regulations/SOR-97-72/FullText.html>.

131. Кодекс Республики Казахстан «О таможенном регулировании в Республике Казахстан» от 26 декабря 2017 года № 123-VI. Дата обновления: 18 ноября 2022 года. URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=39082703&pos=4;-106#pos=4;-106](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39082703&pos=4;-106#pos=4;-106).

132. О некоторых вопросах принятия предварительных решений по вопросам применения методов определения таможенной стоимости ввозимых товаров : Приказ Первого заместителя Премьер-Министра Республики Казахстан - Министра финансов Республики Казахстан от 30 мая 2019 года № 514. Дата обновления: 9 августа 2021 года. URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=39924040](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39924040).

133. Конституция Республики Казахстан (принята на республиканском референдуме 30 августа 1995 года). Дата обновления: 19 сентября 2022 года. URL: [https://www.akorda.kz/ru/official\\_documents/constitution](https://www.akorda.kz/ru/official_documents/constitution).

134. Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 29 ноября 2019 года № 7 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства». URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P190000007S>.

135. Дрофіч О. Ю. Специфіка підстав та процедур прийняття, зміни та припинення чинності рішень митних органів за законодавством Казахстану.

*Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО. 2022. Випуск 73: частина 2.*

136. План заходів з реформування та розвитку системи органів, що реалізують митну політику, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 травня 2020 р. № 569-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-realizaciyi-konceptualnih-napryamiv-reformuvannya-sistemi-organiv-shcho-realizuyut-derzhavnu-mitnu-politiku-i130520-569>.

137. Дорофеєва Л. М. Адміністративно-правове регулювання організації та діяльності митних органів в контексті євроінтеграційного вибору України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2019. 547 с.

138. Дрофіч О. Ю. Підстави та процедури прийняття митними органами рішень щодо класифікації та визначення країни походження товарів: окремі перспективи вдосконалення. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування. 2023. № 7. DOI <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2023-7-01-10>*

139. Макаренко А. В., Приймаченко Д. В. Попередні рішення в сфері митної справи: монографія. Серія: «Митна політика». Дніпро: Університет митної справи та фінансів, 2022. 173 с.

140. Проект Закону України про внесення змін Митного кодексу України (щодо порядку контролю правильності визначення митної вартості товарів) від 29 травня 2020 р. (реєстраційний номер 3562). URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=68975](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68975).

141. Хмиз М., Ковалів М., Єсімов С., Йосифович Д. Поняття та зміст адміністративно-правового інституту досудового оскарження в Україні. *Trajectoriâ Nauki*. 2021. Том 7. № 9. С. 3011-3017.

142. Дрофіч О. Ю. Адміністративне оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів: проблеми та перспективи. *Науковий вісник*



*Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2023. Випуск 76. Том 2. С. 46-52. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.76.2.7>*

143. Постанова Верховного Суду від 8 грудня 2022 року у справі № 804/4958/16 про скасування податкових повідомлень-рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107784082>.