

DOI: 10.46340/eppd.2023.10.1.5

**Iлона Mishchenko, PhD in Law**

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5373-5057>

*National University "Odesa Law Academy", Ukraine*

## **PROBLEMATIC ASPECTS OF CUSTOMS VALUE ADJUSTMENT BY THE CUSTOMS AUTHORITIES OF UKRAINE: PREREQUISITES, CAUSES, SOLUTIONS**

**Ілона Міщенко, к. ю. н.**

*Національний університет «Одеська юридична академія», Україна*

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ КОРИГУВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ МИТНИМИ ОРГАНАМИ УКРАЇНИ: ПЕРЕДУМОВИ, ПРИЧИНИ, ШЛЯХИ РОЗВ'ЯЗАННЯ**

The article is dedicated to the problematic aspects of interaction between customs officials and importers, declarants, and other stakeholders in determining the customs value of goods imported to Ukraine. The author emphasizes that these problems are not related to the drawbacks of legal regulation of the relevant legal relations, but to poor law enforcement due to the formal approach of the customs authorities to the application of certain provisions of the Customs Code of Ukraine. Without denying the fact that customs value is often underestimated by declarants, the author concludes that customs officials often abuse their right to adjust customs value. Numerous case law examples confirm this conclusion. It is argued that the main problem in this regard is the lack of substantiation by the customs authorities of doubts that the customs value of the goods determined by the declarant is correct and corresponds to the price actually paid or payable for the goods. Among the possible ways to solve the problems above, the author suggests the introduction of real liability for those officials who really abuse the right to reject the declared customs value. In addition, it is proposed to extend the right to be heard, which currently applies only to decisions initiated by interested parties, and not by customs authorities, to relations regarding customs value adjustment. This is likely to reduce the number of appeals against customs authorities' decisions in connection with the pre-trial settlement of disputes. Finally, a completely new measure, even for EU legislation, aimed at settling and minimising disputes between declarants and customs authorities was proposed – a decision on bidding information on customs value. This algorithm has been successful in determining the country of origin and classifying goods for customs purposes.

**Keywords:** customs, customs value, customs authority, bidding valuation information, right to be heard.

**Вступ.** Митна оцінка товарів, що імпортуються в Україну, є однією з найскладніших стадій зовнішньоторговельної операції, передусім імпорту. Як відомо, вона є базою для оподаткування імпортованих товарів митом, впливає на їхнє оподаткування податком на додану вартість, має визначальну роль при встановленні суми адміністративного стягнення у вигляді штрафу за деякі види порушень митних правил. Така значимість митної вартості підвищує ризики протиправних маніпуляцій з нею, зокрема її заниження, що негативно відображається на виконанні фіскальної функції митних органів, а значить призводить скорочення бюджетних надходжень. Водночас, існує і протилежна проблема, яка проявляється у зловживанні митними органами своїм правом коригувати митну вартість, заявлену декларантом. Вже тривалий час не вдається досягти балансу у взаємодії між підприємствами та митними органами з питань митної вартості, що безумовно заважає ефективній роботі митниці, а так само призводить до затримок в митному оформленні, додаткових витрат з боку суб'єктів господарювання.

**Метою** цієї статті є аналіз стану правового регулювання, причин та передумов, які призводять до численних проблем при визначення митної вартості імпортованих товарів в умовах

євроінтеграції та гармонізації законодавства України з питань митної справи з митним законодавством Європейського Союзу.

**Основний зміст.** Митна вартість врегульована Розділом III Митного кодексу (далі – МК) України. Оскільки Україна є членом Світової Організації Торгівлі (далі – СОТ) всі угоди, укладені під егідою СОТ, є для неї обов'язковими, в тому числі Угода про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ). Стаття VII ГАТТ встановлює основоположні принципи, на яких має базуватися законодавство країн-учасниць щодо митної вартості. І Україна сумлінно виконала свої зобов'язання, заклавши у Розділ III МК України всі ці принципи. Може скластися враження, що якщо із законодавством все гаразд, воно гармонізовано з міжнародними стандартами, близьке до законодавств провідних країн світу, то шанс на виникнення проблем у відповідній області, врегульованій таким законодавством, мінімальний. Саме таку ситуацію маємо в Україні. МК України, на скільки це можливо, детально регулює відносини щодо визначення митної вартості декларантом, передбачивши для цього шість методів (Глава 9), як і МК Європейського Союзу (далі – ЄС), механізм контролю (стаття 55) та коригування (стаття 55) митної вартості митними органами<sup>1</sup>. Разом із тим, митна вартість – один з найпроблемніших напрямів взаємодії суб'єктів господарювання та митної адміністрації. Суть проблеми полягає не у самому визначенні митної вартості імпортованих у країну товарів, а у тому, як переконати митницю в тому, що така вартість є реальною, відповідною ціною, фактично сплаченою або такою, що підлягає сплаті, за товари. Іншими словами, у переважній більшості випадків (в т.ч. тих, коли митна вартість визначена правильно), митний орган не погоджується з митною вартістю, розрахованою декларантом, і виносить рішення її коригування на значно вищу суму. Звідси – велика кількість оскаржень у судах рішень митниць щодо коригування митної вартості, заявленої декларантом. Адже іншого способу імпортувати товар за митною вартістю, що ґрунтується на контрактній ціні імпортованих товарів, немає можливості.

Статистика судових розглядів у таких справах свідчить не на користь митних органів. Так, спори про оскарження рішень митниць про коригування митної вартості складають 72.6 % від загальної кількості справ у судах за позовами до митних органів. Загалом у справах за участю українських митниць прийнято 78% (2106 із 2697 розглянутих за 11 місяців 2022 року) рішень судів на користь позивачів (імпортерів, декларантів тощо). У справах щодо оскарження рішень про коригування митної вартості ця цифра ще більша – 88,7% (1555 з 1753) рішень винесено на користь імпортерів<sup>2</sup>. Якщо порівнювати з попереднім роком, тобто з 2021, то показники змінилися не суттєво – 91 % справ про оскарження рішень про коригування митної вартості були винесені на користь підприємств.

Логічно постає питання, у чому причина такої недовіри з боку митних органів до імпортерів та здійсненої ними митної оцінки товарів? Чому так часто митниця ставить під сумнів визначену декларантами митну вартість, тоді як судова статистика свідчить, що в переважній більшості випадків вони визначають митну вартість правильно? Спробуємо знайти відповіді ці запитання, озирнувшись у недалеке минуле.

Українська митна система з початку її новітньої історії формувалася без належної історичної основи, спираючись на спадщину колишнього СРСР із його адміністративно-командною, плановою економічною системою. Миттєво перебудуватися на умови ринкової економіки було дуже складно. Скасування державної монополії на зовнішню торгівлю, відкриття кордонів та інші невідомі на той час обставини поставили перед законодавцем нові виклики та завдання. Способи їх досягнення часто шукали «навпомацки». Тому митне законодавство формувалося безсистемно, фрагментарно, регулюючи окремі правовідносини. Очевидно, що в умовах гострої необхідності у наповненні державного бюджету головна увага приділялася ставкам мита, іншим податкам та зборам, які стягувалися під час перетину митного кордону. Процедурні аспекти, зокрема порядок визначення митної вартості, були далеко не першочерговим питанням. Митні органи були наділені повноваженнями самостійно визначати митну вартість, якщо сумнівалися у правильності митної оцінки імпортером. Цим правом вони користувались дуже активно. І така ситуація спостерігалася протягом тривалого часу, і сформувалася певна звичка, модель поведінки та взаємовідносин

<sup>1</sup> Митний кодекс України, 2012 (Верховна Рада України). *Офіційний сайт Верховної Ради України* <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>> (2023, січень, 10).

<sup>2</sup> Державна Митна Служба (2022). *Звіт щодо стану розгляду судами справ за участі митниць Держмитслужби протягом 11 місяців 2022 року* <<https://customs.gov.ua/en/rozgliad-sporiv-u-sudovomu-poriadku>> (2023, січень, 10).

між митницею та бізнесом. Перша має широкі, майже необмежені права, друга має численні обов'язки, які не надто чітко детерміновані законодавством. На жаль, така модель подекуди залишилася навіть після суттєвої зміни митно-правової бази.

Чинний Митний кодекс України у 2012 році усунув прогалини, які були у процедурі митної оцінки, та мав ліквідувати непорозуміння між імпортерами та митницею з цього приводу. Адже норми МК України про митну вартість базуються на міжнародних стандартах (статті VII ГАТТ) та Угоди щодо застосування статті VII ГАТТ. Однак і сьогодні посадові особи митних органів шукають будь-який привід для того, щоб не прийняти заявлену декларантом митну вартість.

При цьому в переважній більшості випадків посадові особи митного органу не можуть належним чином обґрунтувати сумніви щодо правильності визначення митної вартості декларантом.

Наприклад, поширеним є зловживання митниці правом вимагати від декларанта додаткові документи (передбачено ст. 53 МК України) нібито через те, що основні мають суперечності чи розбіжності та не містять усіх відомостей, що підтверджують числові значення елементів митної вартості. Так, наприклад, митниця з цієї причини не прийняла митну вартість, визначену декларантом на підставі контрактної вартості імпортованих товарів, поставлених в Україну на умовах DDU (Incoterms 2000), затребувала додаткові документи. Суди всіх інстанцій справедливо відхилили аргументи митниці<sup>1</sup>. Остання, на думку судів, не обґрунтувала того, які саме розбіжності містили подані декларантом документи і які складові митної вартості потрібно було додатково підтвердити, незважаючи на те, що за умовами поставки DDU митна вартість імпортованих товарів дорівнювала їх контрактній вартості.

Така ситуація повторюється систематично, незважаючи на неодноразові висновки Верховного Суду України<sup>2</sup> про те, що наявність у митного органу *обґрунтованого* сумніву щодо правильності визначення митної вартості є обов'язковою. Саме з цією обставиною закон пов'язує можливість витребування додаткових документів у декларанта та надає митниці право здійснювати наступні дії, спрямовані на визначення дійсної митної вартості товарів.

Ще однією поширеною проблемою у взаємовідносинах між митницею та імпортерами щодо митної оцінки товарів є недоведеність митницею неможливості визначення митної вартості товарів за основним методом – за ціною договору щодо товарів, які імпортуються. МК України чітко передбачає підстави, що унеможливають застосування основного методу. Зокрема, якщо контракт укладено між пов'язаними особами, та їх відносини вплинули на ціну товарів, здійснення митної оцінки на основі ціни такого контракту неможливе. Проте українські митниці досить часто сам факт пов'язаності контрагентів кладуть в основу невизнання заявленої митної вартості, не обґрунтовуючи при цьому сумнівів, що такі відносини вплинули на ціну<sup>3</sup>.

Досить часто фактичною підставою коригування митним органом митної вартості, заявленої декларантом, є інформація про більш високу ціну на аналогічний або ідентичний товар, який був імпортований в Україну раніше, в базі даних митного органу. На це Верховний Суд України також неодноразово звертав увагу та наголошував, що рішення про коригування митної вартості товару не може базуватись виключно на інформації бази даних щодо митної вартості. Порядок формування, ведення такої бази даних, отримання інформації з неї, а також порядок використання її даних суб'єктами господарювання під час здійснення ними зовнішньоекономічної діяльності МК України не передбачено. Також слід врахувати, що у зазначеній базі даних немає інформації про коригування заявленої митної вартості товарів, а також інформації про судові рішення з питань визначення митної вартості товарів та методів її визначення. Отже, вона не містить усіх об'єктивних даних про імпортовані в Україну товари, що підтверджуються документально та підлягають обчисленню.

Незважаючи на значну кількість прецедентів скасування рішень митниць щодо коригування митної вартості, такі рішення продовжують виносити без належного обґрунтування. І це не може бути помилками, які властиві будь-якій людині, в т.ч. посадовим особам митниці. Це цілеспрямована систематична діяльність, кінцевою метою якої є збільшення податкового навантаження на імпортера. Це, у свою чергу, дає можливість посадовим особам митних органів виконувати / перевиконувати

<sup>1</sup> Постанова у справі №825/1972/17, 31.07.2018 (Верховний Суд України). Єдиний державний реєстр судових рішень <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/75645241>> (2023, січень, 11).

<sup>2</sup> Рішення у справі № 420/8409/20, 05.11.2020 (Одеський окружний адміністративний суд). Єдиний державний реєстр судових рішень <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/92685121>> (2023, січень, 11).

<sup>3</sup> Постанова у справі № 826/27733/15, 28.04.2021 (Верховний Суд України). Єдиний державний реєстр судових рішень <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/96592303>> (2023, січень, 11).

план (місячний, квартальний, річний) надходжень митних платежів до бюджету, звітувати про це на офіційному сайті та створити враження ефективної роботи. Водночас способами збільшення бюджетних надходжень від митниці мають бути створення сприятливих умов для здійснення зовнішньої торгівлі, збільшення транскордонного товарообігу, стимулювання законотворчої діяльності імпортерів та експортерів. А це, на жаль, не завжди спостерігається в українських економічних реаліях.

Наведені вище приклади свідчать про наявність проблеми не у правовому регулюванні, а у застосуванні законодавства, зокрема, окремих статей МК України. Отже змінами до кодексу цю проблему не вирішити. Зміни потрібні зсередини митної системи та у її підходах до взаємодії зі суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності взагалі та в питаннях митної вартості, зокрема. Якщо законодавство вимагає наявність обґрунтованих сумнівів для можливості не погодитися із задекларованою митною вартістю, то тягар доведення такої обґрунтованості має реально покладатися на митні органи. На сьогодні ж посадові особи митниць констатують наявність у них сумнівів і змушують декларантів їх «розвіювати», не переймаючись питанням «а чи обґрунтовані вони?»

Можливим кроком на шляху до вирішення цієї системної проблеми стане реальна відповідальність (передусім дисциплінарна) посадових осіб митних органів, рішення про коригування митної вартості яких систематично оскаржуються та скасовуються судом. На наш погляд, це може стимулювати прийняття більш виважених та обґрунтованих рішень про коригування митної вартості.

Крім того, на наш погляд, одним із способів мінімізації оскаржень рішень про коригування митної вартості, заявленої декларантом, могло би стати розповсюдження на відносини щодо митної вартості досить нового для митного законодавства України права бути почутим. Наразі це право є у зацікавлених осіб, які з власної ініціативи звертаються до митних органів за певним рішенням з питань митної справи (наприклад, рішенням про надання статусу Авторизованого економічного оператора, дозволу на провадження митної брокерської діяльності тощо). Його сутність полягає в тому, що перед тим, як прийняти несприятливе рішення (наприклад, відмовити у наданні дозволу чи статусу) митний орган надає особі можливість виправити ситуацію, яка призвела до такого несприятливого рішення, надати додаткові аргументи, документи, докази, які можуть сприяти прийняттю позитивного рішення. З одного боку, МК України передбачає можливість регулювання суперечностей в ході консультацій між митним органом та декларантом щодо визначення митної вартості, в ході яких сторони наводять аргументи в обґрунтування своєї позиції. Однак процедура таких консультацій в законодавстві не передбачена, отже є висока вірогідність формального проходження цього етапу комунікації. З іншого боку, право бути почутим та його реалізація деталізовано в у статтях 19-9 та 19-10 МК України, і цей факт, за умови поширення цих норм і на відносини щодо коригування митної вартості, на нашу думку, сприяв би покращенню взаємодії та порозуміння між митним органом та декларантом в питаннях визначення митної вартості та знижував в кінцевому рахунку кількість скарг на рішення митних органів саме з цих, найпроблемніших, питань.

Ще одним, гіпотетичним способом, якщо не вирішення, то мінімізації, проблеми недовіри митних органів до митної вартості, визначеної декларантами, могло б стати запровадження можливості виносити рішення щодо зобов'язуючої інформації не тільки щодо класифікації та походження товарів (вони вже давно успішно функціонують в Україні та передбачені ст. 23 МК України), а і щодо митної вартості, або хоча би методу її визначення. Так, могли би бути попередні рішення митниці щодо певного суб'єкта, який, наприклад, систематично імпортує однаковий товар на однакових умовах, і при кожній операції змушений доводити митниці одні й ті самі факти, обґрунтовувати метод визначення, подавати одні й ті самі документи тощо. Наявність такого попереднього рішення, яке б на три роки передбачало б метод визначення митної вартості певних товарів, могло б сприяти економії часу, коштів, зусиль та уникненню численних спорів щодо вибору методу оцінювання. Звичайно, числове значення митної вартості не може бути визначено подібними рішеннями через динамічні ринкові умови, курси валют та інші чинники. Однак навіть визначеність з методом оцінювання вже сама по собі є значним кроком у вирішенні проблеми. На даний момент в ЄС обговорюється та готується до затвердження Європейською Комісією проєкт Регламенту<sup>1</sup>, яким такі рішення щодо зобов'язуючої інформації стосовно митної вартості плануються

<sup>1</sup> An official website of the European Union (2023). *Binding valuation information (BVI) decisions – inclusion in EU legislation and simplifications to customs formalities*

<[https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13262-Binding-valuation-information-BVI-decisions-inclusion-in-EU-legislation-and-simplifications-to-customs-formalities\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13262-Binding-valuation-information-BVI-decisions-inclusion-in-EU-legislation-and-simplifications-to-customs-formalities_en)> (2023, січень, 19).

впровадити у митну практику ЄС. Вважається, що основна перевага застосування попередніх рішень щодо митної вартості полягає в тому, щоб заздалегідь визначити правильний режим таких імпортерських операцій для законослухняних трейдерів, таким чином підтримуючи управління ризиками та сприяючи загальній відповідності та гармонізації митних операцій у всіх країнах-членах ЄС<sup>1</sup>. Разом із тим, серед недоліків цієї схеми є надто довгий процес отримання такого попереднього рішення (5-6 місяців), який може поставити під сумнів доцільність його отримання, адже не кожна зовнішньоекономічна операція планується пів року. Все ж вважаємо, що впровадження таких рішень має відбутися і в Україні. Переваги цієї системи очевидні, а прийнятність чи неприйнятність недоліків кожен імпортер вирішить для себе самостійно.

#### Висновки.

Цією публікацією ми вчергове підкреслили наявність серйозних проблем в царині визначення митної вартості та її прийняття митними органами, які обумовленні не недоліками у правовому регулюванні, а саме порушеннями у правозастосуванні, а можливо інколи і неправильною інтерпретацією правових норм на рівні посадових осіб митних органів. Разом із тим ми не робимо помилкових висновків про те, що всі імпортери є сумлінними та законослухняними, і проблеми з митною вартістю виникають лише з вини митних органів. Останні мають широкий арсенал можливостей для протидії незаконним проявам з боку всіх суб'єктів, які переміщують товари через митний кордон, у тому числі для боротьби із заниженням митної вартості. Варто лише не витратити даремно зусилля та бюджетні кошти на спірні випадки, коли сумніви посадовців митниці у правильності митної оцінки базуються лише на припущеннях, передчуттях та здогадах. І коли увага буде зосереджена на реальних випадках заниження митної вартості, що підлягають доведенню, виграють усі – митні органи, імпортери, суди.

#### References:

1. *Mytnyi kodeks Ukrainy, 2012* (Verkhovna Rada Ukrainy) [Customs Code of Ukraine, 2012 (Verkhovna rada of Ukraine)]. *Ofitsiyniy sait Verkhovnoi rady Ukrainy* [The official website of the Verkhovna rada of Ukraine] <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>> (2023, January, 11). [in Ukrainian].
2. Derzhavna Mytna Sluzhba [State Customs Service] (2022). *Zvit shchodo stanu roz'hlyadu sudamy sprav za uchasti mytnyts' Derzhmyt-sluzhby protyahom 11 misyatsiv 2022 roku* [Report on the state of court consideration of cases with the participation of the customs of the State Customs Service during 11 months of 2022] <<https://customs.gov.ua/en/rozgliad-sporiv-u-sudovomu-poriadku>> (2023, January, 10). [in Ukrainian].
3. *Postanova u spravi №825/1972/17, 31.07.2018* (Verkhovnyy Sud Ukrayiny) [Resolution in case No. 825/1972/17, 31.07.2018 (Supreme Court of Ukraine)]. *Yedynny derzhavnyy reyestr sudovykh rishen* [Unified state register of court decisions] <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/75645241>> (2023, January, 11). [in Ukrainian].
4. *Rishennya u spravi № 420/8409/20, 05.11.2020* (Odeskyi okruzhnyy administratyvnyy sud) [Decision in the case № 420/8409/20, 05.11.2020 (Odesa District Administrative Court)]. *Yedynny derzhavnyy reyestr sudovykh rishen* [Unified state register of court decisions] <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/92685121>> (2023, January, 11). [in Ukrainian].
5. *Postanova u spravi № 826/27733/15, 28.04.2021* (Verkhovnyy Sud Ukrayiny) [Resolution in case No. № 826/27733/15, 28.04.2021 (Supreme Court of Ukraine)]. *Yedynny derzhavnyy reyestr sudovykh rishen* [Unified state register of court decisions] <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/96592303>> (2023, January, 11). [in Ukrainian].
6. An official website of the European Union (2023). *Binding valuation information (BVI) decisions – inclusion in EU legislation and simplifications to customs formalities* <[https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13262-Binding-valuation-information-BVI-decisions-inclusion-in-EU-legislation-and-simplifications-to-customs-formalities\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13262-Binding-valuation-information-BVI-decisions-inclusion-in-EU-legislation-and-simplifications-to-customs-formalities_en)> (2023, January, 19).
7. Goranov G. (2023), Binding Valuation Information (BVI) decisions in the EU: the pros and cons. *CCRM Journal for Practitioners in Europe*, Issue 19, February / March 2023. <<https://www.customsclearance.net/en/articles/binding-valuation-information-bvi-decisions-in-the-eu-the-pros-and-cons?authenticated=1>> (2023, February, 05).

<sup>1</sup> Goranov, G. (2023). Binding Valuation Information (BVI) decisions in the EU: the pros and cons.

*CCRM Journal for Practitioners in Europe*, 19 (February/March)

<<https://www.customsclearance.net/en/articles/binding-valuation-information-bvi-decisions-in-the-eu-the-pros-and-cons?authenticated=1>> (2023, лютий, 05).