

Визначення митної вартості товарів: теорія і практика

Ігор Даньков. Старший Менеджер. ПрайсвотерхаусКуперс

Метою цієї статті є аналіз сучасної практики визначення митної вартості під час ввезення товарів в Україну на предмет відповідності принципам Світової Організації Торгівлі (СОТ), а також аналіз позиції Держмитсужби з цього приводу і надання рекомендацій щодо вдосконалення митної оцінки.

Визначення митної вартості товарів, що ввозяться в Україну, має суттєве значення, перш за все, для цілей оподаткування. Наприклад:

- Відповідно до Закону України «Про Єдиний митний тариф» адвалерне мито нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- Згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» для товарів, які імпортуються на митну територію України платниками податку, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням визначених витрат.

Крім податкових цілей відомості про митну вартість товарів використовуються для ведення митної статистики, а також у відповідних випадках – для розрахунків у разі застосування штрафів і санкцій, передбачених законами України.

Наслідки неправильного визначення митної вартості

Неправильне визначення митної вартості товарів може мати наслідком:

- Суттєву затримку митного оформлення, оскільки митний орган вимагатиме надання додаткових документів;
- Недоплату податків, або їх переплату, в разі коли митний орган виявляє невірне визначення митної вартості після пропуску товарів. Недоплата податків, які стягуються під час митного оформлення товарів, тягне за собою штрафні санкції до 100% недоплати. А переплату ввізного мита практично неможливо повернути.

Співвідношення митної і фактурної вартості

Митна вартість може відрізнятися від фактурної вартості, тобто ціни товарів, зазначеній у рахунку-фактурі. В багатьох випадках митна вартість товарів відрізняється від їх фактурної вартості. Різниця може пояснюватися:

- Об'єктивними факторами, наприклад, при застосуванні методу визначення митної вартості за ціною угоди щодо товарів, які ввозяться. При цьому до митної вартості можуть здійснюватись або додавання, або вирахування;
- Суб'єктивними факторами, коли митний орган порівнює задекларовану митну вартість з митною вартістю ідентичних або подібних товарів, митне оформлення яких вже здійснено. В цьому разі у більшості випадків митний орган братиме за основу для визначення митної вартості товарів, що декларуються, митну вартість ідентичних або

подібних товарів, якщо вона вище. При цьому навіть подання додаткових документів не дає можливості декларанту довести правильність визначення митної вартості за ціною угоди.

Відповідно, виникає питання, як правильно визначити митну вартість товарів. Теоретично, правила визначення митної вартості товарів, що ввозяться, загалом відповідають вимогам СОТ. Основні джерела митної оцінки – це стаття VII ГАТТ «Оцінка товару для митних цілей» і Угода про застосування статті VII ГАТТ.

В більш розвинених країнах – членах СОТ митна вартість товарів визначається за ціною угоди приблизно у 95% випадків. В Україні кількість таких випадків коливається між приблизно 70% і 80% (за даними Держмитслужби). Відповідно, у 20-30% випадків задекларована митна вартість не приймається митними органами, і визначається ними на більш високому рівні, що має наслідком сплату більшої суми податків імпортерами.

Теорія: митна оцінка за правилами СОТ

Правила визначення митної вартості товарів викладені в Розділі XI Митного кодексу України (МКУ). В цілому ці правила відповідають вимогам СОТ, зокрема, - Угоді про застосування статті VII ГАТТ.

Загальні положення щодо визначення митної вартості товарів, що ввозяться в Україну, такі:

- Митна вартість товарів визначається декларантом;
- Митний орган здійснює контроль правильності визначення митної вартості товарів, в тому числі методом аудиту після пропуску товарів;
- Для цілей визначення митної вартості використовується інформація, підготовлена у спосіб, сумісний з принципами бухгалтерського обліку, прийнятими у відповідній країні і доцільними для певного методу визначення митної вартості;
- Заявлена декларантом митна вартість товарів і подані ним відомості про її визначення повинні базуватися на об'єктивних, документально підтверджених даних, що піддаються обчисленню;
- У разі потреби у підтвердженні заявленої митної вартості товарів декларант зобов'язаний подати митному органу необхідні для цього відомості та забезпечити можливість їх перевірки;
- Митний орган має право упевнитися в достовірності або точності будь-якої заяви, документа чи декларації, поданої для цілей визначення митної вартості.

Визначення митної вартості товарів, які імпортуються в Україну, здійснюється за такими методами:

- 1) за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);
- 2) за ціною договору щодо ідентичних товарів;
- 3) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
- 4) на основі віднімання вартості;
- 5) на основі додавання вартості (обчислена вартість);
- 6) резервного.

Основним є метод визначення митної вартості товарів за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції).

Наступні методи визначення митної вартості застосовуються таким чином:

- Якщо митна вартість не може бути визначена за методом 1, проводиться процедура консультацій між митним органом та декларантом з метою обґрунтованого вибору підстав для визначення митної вартості відповідно до методу 2 і 3. У ході таких консультацій митний орган та декларант можуть здійснити обмін наявною у кожного з них інформацією за умови додержання вимог щодо її конфіденційності;
- У разі неможливості визначення митної вартості товарів, які імпортуються в Україну, відповідно до методу 2 і 3 за основу може братися або ціна, за якою оцінювані ідентичні або подібні (аналогічні) товари були продані в Україні не пов'язаному з продавцем покупцю відповідно до методу 4, або обчислена відповідно до методу 5 вартість товарів;
- При цьому кожний наступний метод застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу;
- Методи на основі віднімання (метод 4) та додавання вартості (метод 5) можуть застосовуватися у будь-якій послідовності на розсуд декларанта;
- У разі якщо неможливо застосувати жоден із зазначених методів, митна вартість визначається за резервним методом (метод 6).

Теорія: застосування методу визначення митної вартості товарів за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (метод 1)

Як зазначено вище, основним є метод визначення митної вартості товарів за методом 1, який застосовується таким чином:

- Митною вартістю за ціною договору щодо товарів, які імпортуються, є вартість операції, тобто ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт в Україну, скоригована в разі потреби на деякі витрати, визначені МКУ;
- Ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, - це загальна сума всіх платежів, які були здійснені або які повинні бути здійснені покупцем оцінюваних товарів на користь продавця та/або на користь продавця через третіх осіб, та/або на пов'язаних з продавцем осіб. Такі платежі можуть бути здійснені прямо або опосередковано шляхом переказу грошей, акредитиву, інкасування або за допомогою інших розрахунків (вексель, передача цінних документів тощо);
- Термін "ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті" стосується тільки ціни оцінюваних товарів. Дивіденди або інші платежі покупця на користь продавця, не пов'язані з оцінюваними товарами, не є частиною митної вартості;
- Додавання до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, згідно з цією статтею робляться лише на основі об'єктивних даних, що підтверджуються документально та піддаються обчисленню;
- При визначенні митної вартості до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари, додаються деякі подальші витрати, якщо вони не включалися до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті.
- Найбільш поширені додавання до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, включають:

- витрати на завантаження, розвантаження та обробку оцінюваних товарів, пов'язані з їх транспортуванням до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;
 - витрати на страхування товарів; витрати на транспортування оцінюваних товарів до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;
 - роялті та ліцензійні платежі, які стосуються оцінюваних товарів та які покупець повинен сплачувати прямо чи опосередковано як умову продажу оцінюваних товарів, якщо такі платежі не включаються до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті. Зазначені платежі можуть включати платежі, які стосуються патентів, знаків для товарів і послуг та авторських прав.
- До ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, не допускається включення ніяких інших витрат, крім тих, що передбачені МКУ.

Як визначається митна вартість на практиці

Як зазначено вище, у 20-30% випадків митні органи не приймають задекларовану митну вартість, визначену декларантами за методом 1. В результаті цього митна вартість визначається митним органом на більш високому рівні, ця митна вартість і служить базою для нарахування ввізного мита та ПДВ. Відповідно, імпортери в багатьох випадках сплачують надмірну суму податків, що стягуються при ввезенні товарів.

Причиною незгоди митних органів з задекларованою митною вартістю товарів в більшості випадків є наявність більш високих цін в ціновій базі Держмитслужби. Тобто, під час здійснення контролю митної вартості здійснюється порівняння рівня заявленою митної вартості з рівнем митної вартості ідентичних і подібних товарів, митне оформлення яких вже здійснено. Така інформація наявна в ціновій базі Держмитслужби.

В разі наявності в ціновій базі більш високих цін, вони майже автоматично приймаються митним органом в якості митної вартості задекларованих товарів. При цьому митні органи використовують методи 2-6 для визначення митної вартості.

В більшості випадків оскарження митної вартості, визначеної митним органом, до Держмитслужби позитивних результатів не приносить. Звернення до суду – це тривала процедура, що може ускладнити процес митного оформлення.

Позиція Держмитслужби

Для обґрунтування своєї позиції щодо використання відомостей про митну вартість ідентичних і аналогічних товарів Держмитслужба посилається на статтю VII ГАТТ, відповідно до якої:

- Оцінка імпортованого товару для митних цілей повинна базуватися на дійсній вартості імпортованого товару, на який розраховується мито, або аналогічного товару (підпараграф 2 (а) статті VII ГАТТ);
- Під "дійсною вартістю" слід розуміти ціну, за яку, під час та в місці, визначеними законодавством імпортуючої країни, такий чи аналогічний товар продається або пропонується до продажу при звичайному ході торгівлі за умов повної конкуренції (підпараграф 2 (b) статті VII ГАТТ);

- Якщо дійсна вартість не може бути визначена відповідно до підпараграфу (b) цього параграфу, оцінка для митних цілей повинна базуватися на найближчому еквіваленті такої вартості, який можна визначити (підпараграф 2 (c) статті VII ГАТТ);
- Формулювання підпараграфів (a) і (b) дозволяє стороні визначати вартість для митних цілей єдиним способом чи то (1) на базі цін, які певний експортер встановлює за імпортований товар, чи (2) на базі загального рівня цін на аналогічний товар (додаток I до статті VII ГАТТ).

Таким чином, аби упевнитись, що задекларована митна вартість ґрунтується на «дійсній вартості» здійснюється порівняння рівня заявленою митної вартості з рівнем митної вартості ідентичних і подібних товарів, митне оформлення яких вже здійснено. Такі дані знаходяться в ціновій базі Держмитслужби. В разі наявності в ціновій базі більш високих цін, навіть за наявності додаткових пояснень з боку декларанта, вони приймаються за базу для визначення митної вартості товарів.

З такої позицією Держмитслужби не можна, оскільки вона не ґрунтується на системному аналізі статті VII ГАТТ і Угоди про застосування статті VII ГАТТ. Статтею VII ГАТТ, зокрема, встановлено і таке:

- Сумісним зі Статтею VII було б припущення, що "дійсна вартість" може бути представлена ціною, зазначеною у рахунку, плюс будь-які не включені до неї збори за виправдані витрати, які є звичайними складовими "дійсної вартості", а також плюс будь-яка виняткова знижка чи інше зменшення звичайної конкурентної ціни (додаток I до статті VII ГАТТ);
- Оцінка імпортованого товару для митних цілей не повинна базуватися, зокрема, на довільній або фіктивній вартості (підпараграф 2 (a) статті VII ГАТТ).

Метою прийняття Угоди про застосування статті VII ГАТТ, в тому числі, є:

- Вироблення правил для їх застосування положень статті VII ГАТТ з тим, щоб надати більшої однорідності та певності при їх застосуванні;
- Визнання потреби в справедливій, однорідній та нейтральній системі оцінювання товарів для митних цілей, яка запобігає використанню довільних або надуманих митних вартостей;
- Визнання, що основою для оцінювання товарів для митних цілей більшою мірою має бути контрактна вартість товарів, які оцінюються.

Угодою про застосування статті VII ГАТТ встановлено:

- Первинний метод митного оцінювання визначений у Статті 1 (тобто, за ціної угоди з товарами, які ввозяться), і імпортні товари повинні оцінюватися відповідно до положень цієї Статті, коли умови, передбачені в ній, виконано;
- Митна вартість імпортованих товарів є контрактною вартістю, тобто ціною, фактично сплаченою або що підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт до країни імпорту, скоригованою відповідно до положень Статті 8 за умови, що:

(a) немає жодних обмежень стосовно розпорядження або використання товарів покупцем;

(b) продаж або ціна не підпадають під якусь умову або міркування, відповідно до якого вартість не може бути визначена відносно товарів, що оцінюються;

(c) жодна частина виручки за будь-який подальший перепродаж, розпорядження або використання товарів покупцем не перейде прямо або опосередковано продавцеві, якщо тільки не може бути зроблене відповідне коригування відповідно до положень Статті 8;

(d) покупець і продавець не пов'язані між собою або якщо покупець і продавець пов'язані, то контрактна вартість прийнятна для митних цілей згідно з положеннями параграфа 2 Статті 1.

- Якщо згадані мови не виконуються, митна вартість не може бути визначена відповідно до ціни угоди з товарами, які ввозяться, послідовно застосовуються інші методи митної оцінки.

У доповнення треба згадати Рішення 6.1 Технічного комітету з митної оцінки СОТ «Випадки, коли митні адміністрації мають підстави для сумнівів щодо точності або достовірності задекларованої вартості». Згідно з цим рішенням:

- У разі, якщо після подання декларації митний орган має підстави для обґрунтованого сумніву щодо точності та достовірності даних, зазначених у декларації або в документах, що додаються до неї, митний орган має право витребувати від декларанта додаткові пояснення, включаючи документи та інші докази того, що заявлена митна вартість відповідає загальній сумі коштів, що була сплачена або підлягає сплаті за імпортовані товари, скорегованій відповідно до положень статті 8 Угоди про застосування статті VII ГАТТ;
- Якщо після отримання додаткової інформації митний орган все одно має сумнів щодо точності або достовірності заявленої митної вартості, а також у разі відсутності відповіді він може вважати, що митна вартість імпортованих товарів не може бути визначена відповідно до ціни угоди з товарами, які ввозяться.

Рішення 6.1 Технічного комітету з митної оцінки СОТ застосовується перш за все для попередження митного шахрайства. Ключовим моментом є наявність у митного органу обґрунтованого сумніву щодо точності та достовірності задекларованої митної вартості.

Діючим митним законодавством України згадане Рішення 6.1 імплементоване неповністю. Зокрема, незрозумілим лишається, коли у митного органу можуть виникати обґрунтовані сумніви. Виходячи із світовою практикою такі сумніви можуть виникати в таких випадках:

- Наявні ознаки підробки документів;
- Неточності у документах;
- Арифметичні помилки в документах;
- Розбіжності між документами, тощо.

При цьому митний орган повинен належним чином обґрунтувати наявність підстав для сумнівів у задекларованій митній вартості. Відсутність обґрунтування сумнівів має наслідком довільного визначення митної вартості у супереччя положенням Угоди про застосування статті VII ГАТТ.

Таким чином, виходячи з норм СОТ, під час контролю митної вартості, визначеної за ціною угоди з товарами, які ввозяться (метод 1) митний орган повинен упевнитись:

- Що виконуються усі умови застосування методу 1 (пункти (а) – (b) вище);
- У точності задекларованої митної вартості, тобто врахування всіх належних додавань до неї;
- У достовірності задекларованої митної вартості, тобто у відсутності фальсифікації документів та перекручення відомостей про митну вартість.

В разі відсутності зауважень, митний орган повинен прийняти ціну угоди в якості бази для визначення митної вартості. При цьому наявність інших цін в базі митного органу значення не має.

Митна вартість нижча ніж прямі витрати на виробництво товару

Відповідно до статті 265 МКУ, якщо митний орган дійшов висновку, що визначена декларантом митна вартість нижча, ніж прямі витрати на виробництво цього товару, в тому числі сировини, матеріалів та/або комплектуючих, які входять до складу товару, митний орган має право зобов'язати декларанта визначити митну вартість іншим способом, ніж він використав для її визначення.

Виходячи з цього положення митні органи практикують запити до декларанта з вимогою надати калькуляцію ціни товару. На практиці калькуляцію ціни отримати практично неможливо. В разі ненадання такого документу митні органи отримують право самостійно на підставі наявних відомостей (здебільше на підставі цінової бази).

Треба зауважити, що згадане положення статті 265 МКУ не відповідає правилам СОТ з наступних причин:

- Порівняння митної вартості з прямими витратами не передбачено Угодою про застосування статті VII ГАТТ;
- Основний метод визначення митної вартості – за ціною угоди з товарами, які ввозяться (метод 1). Порівняння митної вартості з прямими витратами – це фактично застосування методу 5 митної оцінки на основі додавання вартості. Такий метод може застосовуватись виключно у випадках, коли попередні методи митної оцінки не можуть бути використані.

Оскарження рішень митних органів про визначення митної вартості

Порядок оскарження рішень митних органів щодо визначення митної вартості не є досконалим. Але в разі незгоди з таким рішенням декларант може має право звернутися до митного органу з проханням випустити товари, що декларуються, у вільний обіг, сплативши податки згідно з митною вартістю цих товарів, визначеною митним органом. Така можливість передбачена статтею 264 МКУ.

Строк дії гарантійних зобов'язань не може перевищувати 90 календарних днів з моменту випуску товарів у вільний обіг. У разі якщо після сплати декларантом податків згідно з митною вартістю товарів, визначеною митним органом, буде прийнято рішення про застосування митної вартості, заявленої декларантом, сума надміру сплачених податків і зборів (обов'язкових платежів) повертається декларанту у місячний термін з дня прийняття рішення, у порядку, передбаченому законодавством.

Декларант має право оскаржити рішення митного органу щодо визначення митної вартості оцінюваних товарів до митного органу вищого рівня та/або до суду. Оскарження в судовому порядку займає досить тривалий час – від року і більше.

Процедуру випуску товарів під гарантійні зобов'язання рекомендується застосовувати, коли передбачається наступне оскаржування в судовому порядку. Випуск товарів під гарантійні зобов'язання буде додатковим свідченням для суду про незгоду декларанта з рішенням митного органу щодо визначення митної вартості товарів.

В разі прийняття рішення про звернення до суду, потрібно задокументувати певні факти, які можуть вплинути на рішення суду, а саме – довести неможливість надання додаткових документів, або запросити письмове пояснення митного органу, як ним була визначена митна вартість.

Також, для зниження ризику виникнення спорів з митними органами щодо визначення митної вартості рекомендується заздалегідь поквапитись про документи для підтвердження митної вартості, що буде заявлятись під час митного оформлення товарів.