

ГЕНЕРАЛЬНА УГОДА З ТАРИФІВ І ТОРГІВЛІ В КОНТЕКСТІ ВИЗНАЧЕННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ

ТЕРЕЩЕНКО С., начальник відділу моніторингу наукових розробок
у сфері забезпечення митної справи Державного
науково-дослідного інституту митної справи

ГАЛЬКО С., к. т. н., науковий співробітник Державного
науково-дослідного інституту митної справи

Міжнародна торгівля регулюється угодами, які виступають одним із елементів спрощення товаропотоків. Разом із тим, світова спільнота розглядає процедуру оподаткування товарів митом як один із бар'єрів на шляху до вільного товароруку при здійсненні зовнішньоторговельних операцій.

Визначення бази оподаткування та відповідності національного законодавства міжнародним нормам є одним із актуальних питань зовнішньоторговельної діяльності.

Україна з 2008 р. є членом Світової організації торгівлі (далі – СОТ), однак шлях приєднання був складним і неоднозначним. Саме тому питання впровадження норм СОТ до національного законодавства були під пильною увагою вітчизняних економістів і юристів. Аналіз наукових публікацій, зокрема С. Осики, О. Покрещука, В. Пятницького та інших,

© Терещенко С., Галько С., 2009

щодо проблем світової торгівлі свідчить, що досліджено низку аспектів діяльності системи ГАТТ/СОТ, однак відсутні ґрунтовні дослідження самої структури ГАТТ як угоди, а також питань регулювання нею бази оподаткування товарів, що обертаються в міжнародній торгівлі.

Саме тому метою статті є дослідження структури ГАТТ та визначення місця статті VII, що присвячена оцінці товару для митних цілей, у структурі Генеральної угоди з тарифів і торгівлі.

Комплексний підхід до аналізу структури ГАТТ потребує розгляду передумов створення ГАТТ та деяких аспектів її функціонування. Єдиними обмеженнями для країн у прагненні підвищувати або знижувати імпорتنі мита у роки, що передували появі ГАТТ, були ті, які визначалися двосторонніми торговельними угодами [1]. Однак у 30-х роках ХХ ст. виникла об'єктивна необхідність у регулюванні міжнародної торгівлі за допомогою єдиних норм і правил, які б забезпечували глобальну координацію торговельної стратегії та зменшували обмеження торговельних режимів окремих країн.

Ідея універсальних механізмів у міжнародних відносинах, зокрема у фінансово-економічній сфері, була реалізована по закінченню Другої світової війни у створенні ООН¹ і Бреттон-Вудської² економічної системи. Остання широко відома завдяки двом інститутам – Міжнародному валютному фонду (*далі* – МВФ) і Всесвітньому банку (*далі* – ВБ). У рамках цієї ідеї намітилось прагнення включити і міжнародну торгівлю до Бреттон-Вудської системи як ланку, якої не вистачає. Однак зробити це, відповідно до початкового задуму щодо створення Міжнародної торгової організації (*далі* – МТО), так і не вдалось³.

У період обговорення Статуту Міжнародної торгової організації, а саме в жовтні 1947 р., уряди 23-х держав⁴ домовилися про тимчасове надання сили четвертому розділу Статуту МТО. Цей розділ почав

¹ Організація Об'єднаних Націй (United Nations) – міжнародна організація створена для підтримки та укріплення міжнародної злагоди та безпеки, розвитку співробітництва між державами [<http://www.un.org>].

² Bretton Woods – курорт у штаті Нью-Гемпшир (США).

³ У 1945 р. уряд США запропонував заснувати Міжнародну торгову організацію на основі принципів недискримінації. Робота з її створення велася в рамках ООН. Обговорення проекту Статуту МТО почалося в жовтні 1946 р. в Лондоні і завершилося на конференції ООН у Гавані, яка проходила з листопада 1947 р. по березень 1948 р. Статут МТО був схвалений і підписаний представниками більше ніж 50 держав. Однак США після виборів 1950 р. відмовилися ратифікувати документ – новий склад Конгресу визнав його занадто протекціоністським і таким, що не повною мірою відповідає принципам лібералізації торгівлі. У результаті МТО не була створена.

⁴ Країнами-засновниками ГАТТ були Австралія, Бельгія, Бразилія, Бірма, Велика Британія, Індія, Канада, Китай, Куба, Ліван, Люксембург, Нідерланди, Нова Зеландія, Норвегія, Пакистан, Південна Африка, Південна Родезія, Сирія, США, Франція, Цейлон, Чехословаччина, Чилі [4].

діяти під назвою "Генеральна угода з тарифів і торгівлі" (далі – Угода) або ГАТТ 1947. Країни, що приєдналися до Угоди, зберігали значну свободу дій, а саме – правові норми ГАТТ застосовувалися тією мірою, що не суперечила національному законодавству.

У 50–60-х роках ХХ ст. число країн-учасниць Угоди поступово збільшилося з 23 до 62, а її міждержавний адміністративний апарат фактично здобув функції міжнародної організації. Таким чином, ГАТТ 1947 стала першою багатосторонньою інституцією для регулювання міжнародної торгівлі, яка сприяла подальшому розвитку торгівлі [2]. За роки існування ГАТТ відбулося вісім раундів багатосторонніх переговорів⁵, ураховуючи Женевський 1947 р., на якому відбулись перші переговори щодо скорочення тарифів і прийнято текст ГАТТ.

Перші п'ять раундів стосувалися виключно зниження митних тарифів. Потім почався поступовий перенос центру тяжіння переговорів на розробку нових принципів і правил застосування засобів регулювання торгівлі. Шостий раунд, так званий "Кеннеді-раунд", мав на меті переговори з нетарифних заходів, однак досягнення із цих питань виявилися досить скромними. "Токіо-раунд" 1973–1979 рр. привів до появи дванадцяти угод із принципово важливих питань міжнародної торгівлі. "Уругвайський раунд" 1986–1994 рр. завершився укладенням 15 квітня 1994 р. Маракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі. Угода встановлює, що головними цілями СОТ є забезпечення якомога більш вільного режиму торгівлі, створення механізму багатосторонніх переговорів та врегулювання суперечок між її членами [3].

Таким чином, ГАТТ упродовж майже 50-ти років фактично виконувала функції міжнародної організації та трансформувалася у Світову організацію торгівлі.

Порівняння ГАТТ і СОТ дозволяє виявити певні відмінності.

По-перше, ГАТТ мала тимчасовий характер і так і не була ратифікована парламентами держав-учасниць ГАТТ. До того ж, ГАТТ юридично не була міжнародною організацією. На відміну від ГАТТ, СОТ та її угоди мають постійний характер. СОТ є справжньою міжнародною організацією і суб'єктом міжнародного права, а угоди СОТ були ратифіковані парламентами її держав-членів.

По-друге, у СОТ є члени, а у ГАТТ їх не було, а були "договірні сторони". Інакше кажучи, формально ГАТТ була міжнародною угодою, а не організацією.

⁵ Вісім раундів багатосторонніх переговорів: 1) Женева (Швейцарія) – 1947 р.; 2) Ванессі (Франція) – 1949 р.; 3) Торки (Велика Британія) – 1950 р.; 4) Женева – 1956 р.; 5) "Диллон-раунд", Женева – 1960–1961 рр.; 6) "Кеннеді-раунд", Женева – 1964–1967 рр.; 7) "Токіо-раунд", Токіо – Женева – 1973–1979 рр.; 8) "Уругвайський раунд", Пунта-дель-Есте (Уругвай) – Женева – 1986–1994 рр.

По-третьє, ГАТТ регулювала в основному торгівлю товарами, а СОТ (крім торгівлі товарами) регулює торгівлю послугами та вирішує питання, пов'язані з інтелектуальною власністю.

По-четверте, система розв'язання спорів у рамках СОТ є швидшою та автоматичнішою, ніж у ГАТТ. Причому рішення цієї системи не можуть бути заблоковані, як це траплялось у ГАТТ.

Отже, сьогодні ГАТТ як міжнародна установа вже більше не існує (на її місці створено СОТ), але ГАТТ як міжнародна угода продовжує існувати в новому адаптованому вигляді, тобто як одна з угод СОТ, як ГАТТ 1994.

Щодо юридичної структури Угоди СОТ, слід зважати, що її центральним елементом є Статут СОТ з чотирма важливими додатками, які втілюють результати Уругвайського раунду (*рис. 1*). У свою чергу, Додаток 1 містить багатосторонні угоди, які є обов'язковими для всіх членів СОТ. Додаток поділяється на три частини, котрі відповідають трьом основним угодам, а саме: багатосторонні угоди з торгівлі товарами (ГАТТ 1994 та інші угоди і домовленості); Генеральна угода про торгівлю послугами (ГАТС) та відповідні додатки до неї; Угода про торговельні аспекти прав інтелектуальної власності.

Усі члени СОТ повинні також прийняти Додаток 2 (Домовленість про правила і процедури врегулювання спорів) та Додаток 3 (Механізм з огляду торговельної політики). Додаток 4 являє собою деяке відхилення від загальної концепції єдиного й цілісного пакету щодо прийняття зобов'язань СОТ. У цьому додатку містяться багатосторонні торговельні угоди з обмеженою кількістю учасників, які є обов'язковими не для всіх членів СОТ, а лише для тих із них, хто окремо погодився на ці угоди [5].

Потрібно зауважити, що основною угодою, що регулює міжнародну торгівлю та стосовно якої було досягнуто низку інших домовленостей, є ГАТТ 1994. Разом із тим, правовою базою для ГАТТ 1994 слугує ГАТТ 1947, а також угоди, прийняті на виконання статей ГАТТ, тому саме Угода 1947 року розглядатиметься далі. Вона містить 38 статей, об'єднаних в чотири частини. Основний зміст ГАТТ викладений у перших двох частинах угоди. Частина 1 включає позицію про режим найбільшого сприяння і позицію про взаємні тарифні поступки (статті I і II). Частина 2 (статті III–XXIII) містить принципи, правила і правові норми, що регулюють торговельно-політичний режим, яким країни-члени повинні керуватися при взаємних торговельних відносинах. Частина 3 (статті XXIV–XXXV) складається, в основному, з питань процедурного характеру, пов'язаних з діяльністю ГАТТ. Частина 4 (статті XXXVI–XXXVIII), що була додана в 1965 р., розглядає умови участі в ГАТТ країн, що розвиваються.

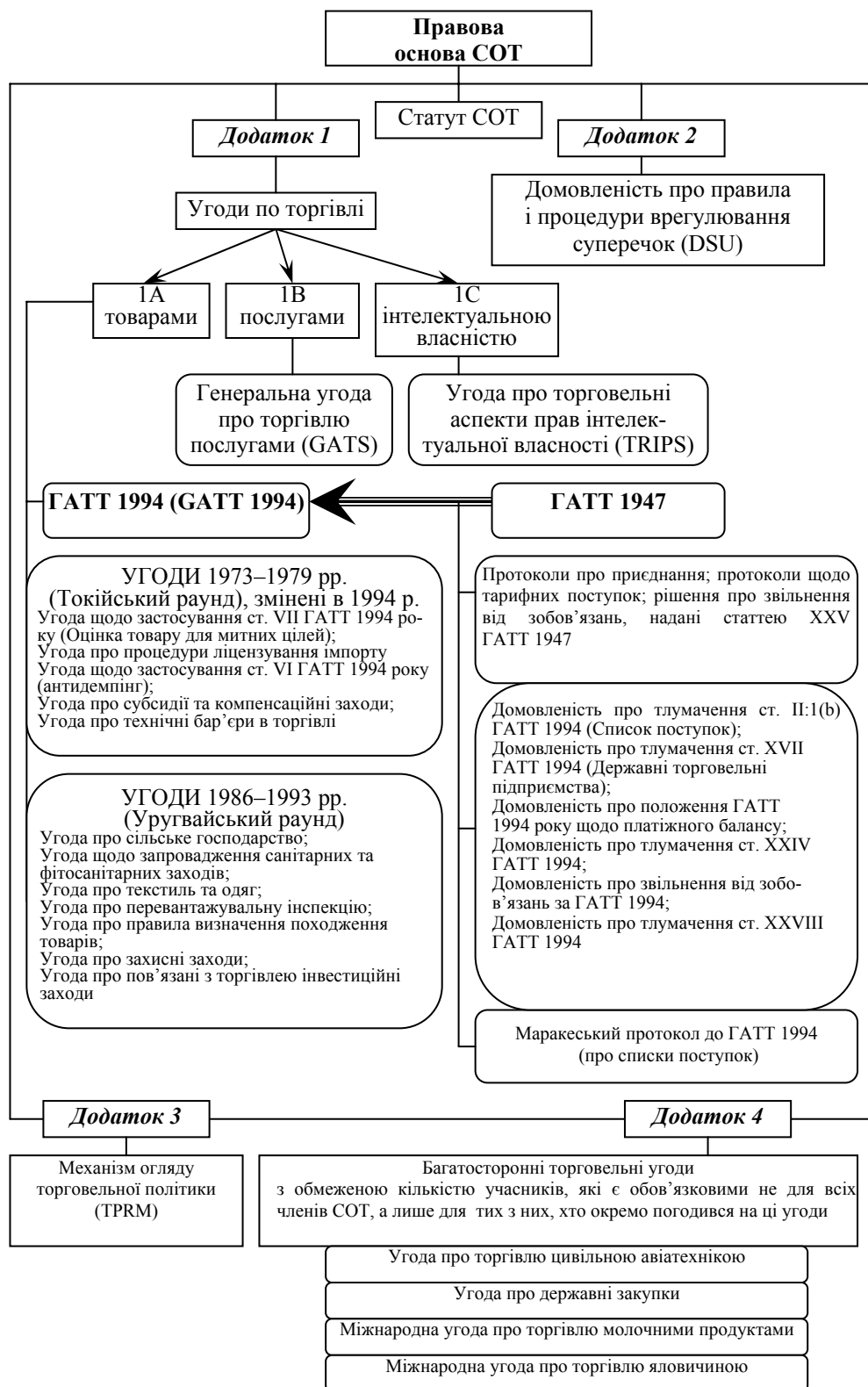


Рис. 1. Правова основа Світової організації торгівлі

Основні проблемні питання, що намагалися вирішити Генеральною угодою з тарифів і торгівлі 1947 р., стосувалися тарифів та безпосередньо ліквідації або скорочення мита. Потрібно зазначити, що не було приділено належної уваги ціні, що приймалася як база оподаткування. Адже можна формально занизити тарифи, однак, використовуючи завищену базу оподаткування, отримувати ті ж самі надходження в казну.

По суті, всі питання, що обговорювалися для зниження тарифів мали б окремо розглядати ту базисну ціну товару, з якої обраховується мито. На жаль, системі оцінки базисної ціни товару в ГАТТ присвячена тільки одна стаття, а саме стаття VII із тридцяти восьми статей угоди.

Стаття VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі "Оцінка товару для митних цілей" складається з п'ятих пунктів, які узагальнено можна подати у вигляді схеми (рис. 2).

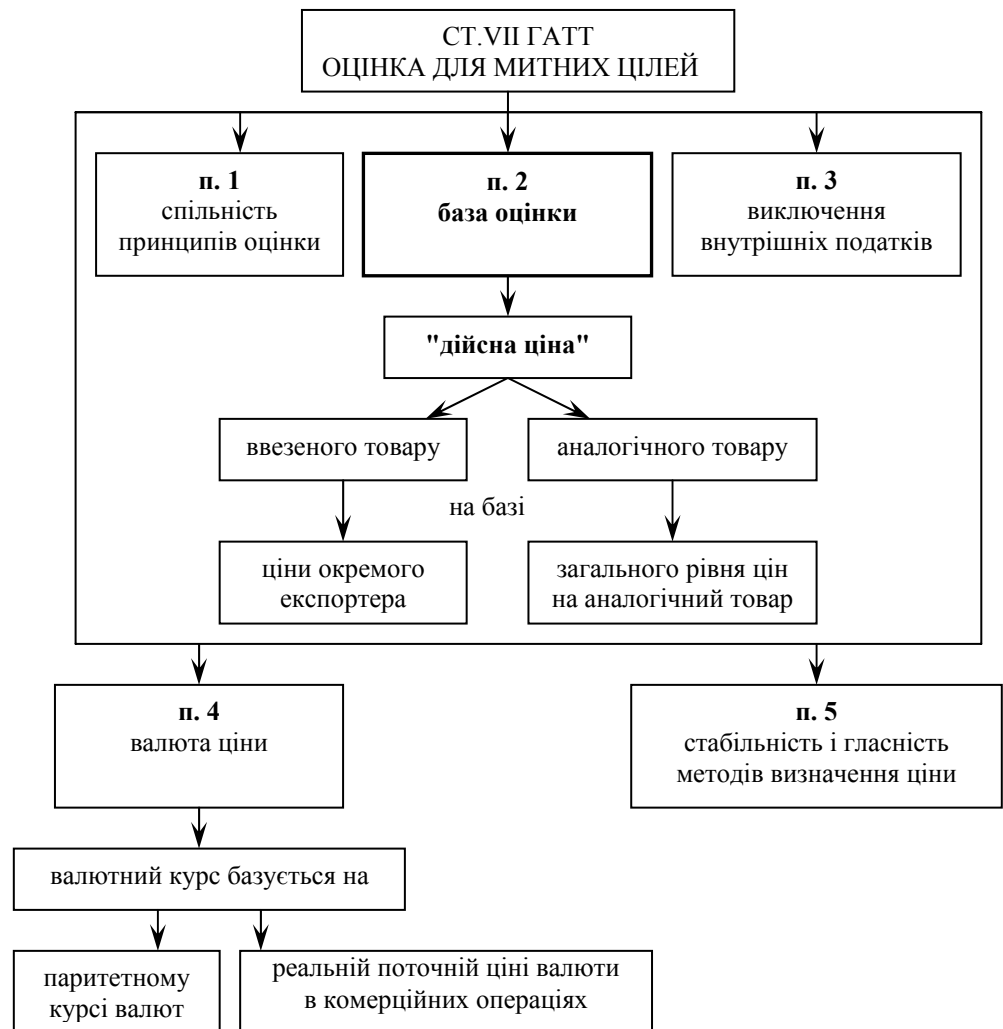


Рис. 2. Структура статті VII ГАТТ

Першим пунктом ст. VII Угоди визнається спільність принципів оцінки по відношенню до всіх товарів, які підпадають під імпорتنі чи експортні обмеження, що засновані на ціні товару або регулюються в якій-небудь іншій формі залежно від ціни.

У пункті 3 статті VII ГАТТ зазначено, що ціна товару для митних цілей, тобто митна вартість, відповідно до нашого законодавства, не повинна включати суми будь-якого внутрішнього податку, що застосовується в країні походження або експорту, від сплати якого ввезений товар був звільнений або який був чи буде повернений.

Крім того, в пункті 4 цієї статті, акцентовано увагу на курсові валют, що має використовуватися для вираження ціни товару. Цей валютний курс може базуватися на встановленому паритетному курсі валют або, якщо його не існує, повинен відображати реальну поточну ціну такої валюти в комерційних операціях. Без сумніву, існує прямий вплив курсу валюти на ціну товару при вираженні її в національній валюті та, відповідно, на суму податків.

Для того, щоб дати можливість комерсантам визначитися з ціною товарів для митних цілей, у пункті 5 ст. VII Угоди зазначено, що основи і методи визначення ціни товарів, які підлягають оподаткуванню митом, повинні бути стабільними й оприлюдненими. Разом із тим, ні в цьому пункті, ні у статті VII та й у цілому в ГАТТ не приведено методи визначення ціни товарів, що породжує багато проблемних питань з приводу методики оцінки.

Основним пунктом цієї статті є пункт 2, яким стверджується, що оцінка ввезеного товару для митних цілей повинна базуватися на "дійсній ціні" (*actual value*) ввезеного товару, який оподатковується або аналогічного товару. І хоча подається тлумачення "дійсної ціни" (це ціна за якою в час і в місці, визначеному законодавством країни імпортера, такий або аналогічний товар продається або пропонується до продажу при нормальному ході торгівлі в умовах вільної конкуренції), а також, навіть, роз'яснюється в примітках, що "дійсна ціна" може виражатися фактурною ціною з додаванням будь-яких невиключених зборів за узаконені витрати, однак відсутня чітка регламентація складових "дійсної ціни".

Стаття VII Угоди має назву "Оцінка товару для митних цілей", однак інструментарію для здійснення оцінки не викладено, загалом, ця стаття не призвела до бажаної уніфікації правил та умов їх застосування. Аналіз ГАТТ, в цілому, та статті VII, зокрема, дозволяє висловити припущення, що розробники, ймовірно, не ставили за мету надати конкретні правила оцінки товару для митних цілей, а визначили тільки основні принципи такої оцінки.

Потрібно зауважити, що стаття VII, яка, на перший погляд, стоїть осторонь від інших положень ГАТТ, є важливою складовою структури, якщо не основною, і пов'язана з деякими статтями Угоди. І хоча прямо

і безпосередньо про ціну товару, що обкладається митом сказано тільки в статті VII, про неї побічно згадується також в інших статтях ГАТТ, що входять до складу основних частин угоди, а саме першої та другої (рис. 3).

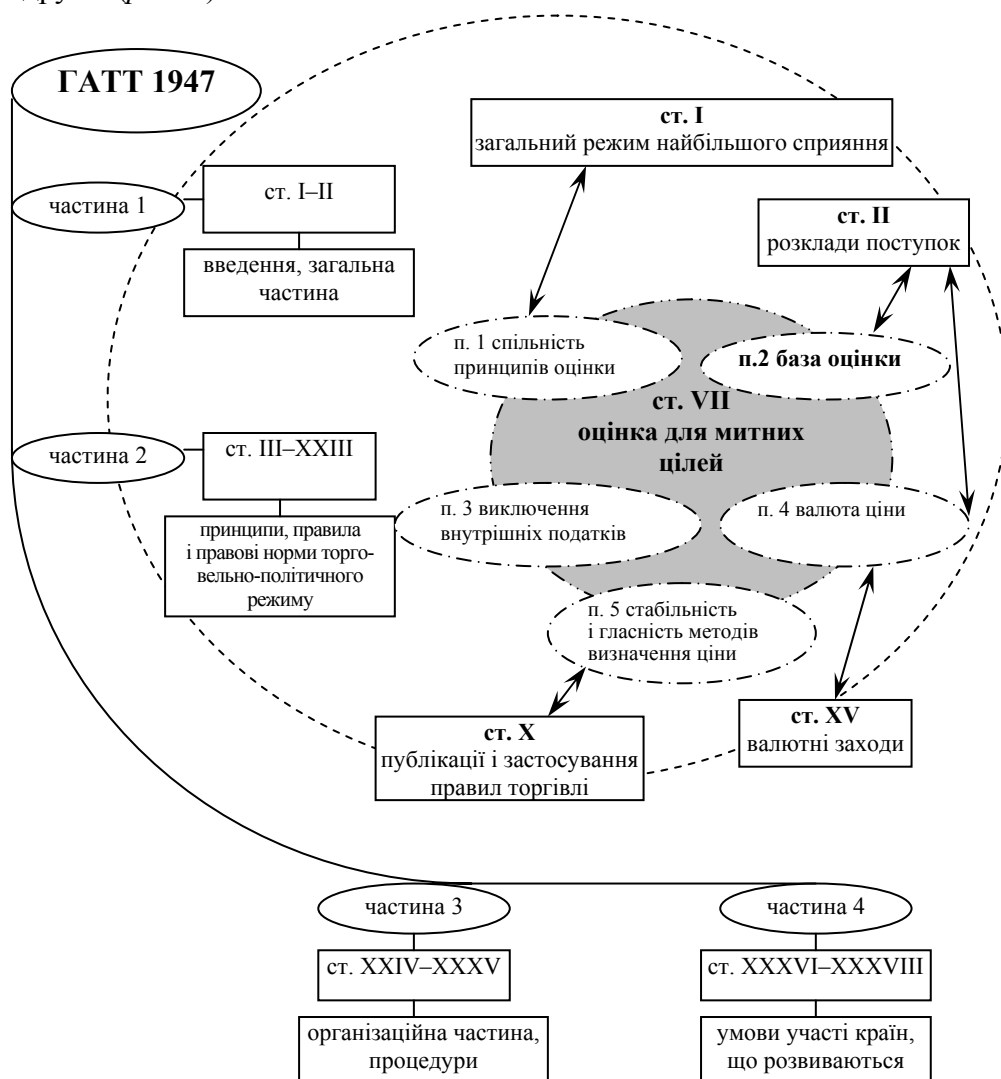


Рис. 3 Стаття VII у контексті структури Генеральної угоди з тарифів і торгівлі

Якщо у статті I ГАТТ згадується узагальнено про метод нарахування податків та зборів, який має бути спільним для всіх сторін угоди при наданні будь-яких переваг, привілеїв чи імунітету будь-якій країні по відношенню до будь-якого товару (тобто режим найбільшого сприяння має надаватися всім учасникам угоди в однаковій мірі), то у пункті 3 статті II, йдеться про метод визначення ціни з метою обкладання податком або метод визначення курсів валюти, які мають бути стабільними та не повинні змінюватися окремими країнами угоди

так, щоб це знижувало поступки за цією угодою. Тут є пряме посилення на статтю VII, зокрема на два її пункти 2-й та 4-й. Потрібно зазначити, що пункт 3 статті II не може повністю дотримуватися учасниками угоди, оскільки чіткого методу визначення ціни – бази оподаткування – у статті VII не наведено.

При аналізі ГАТТ слід звертати увагу на те, що розуміється під *ціною товару*. У статті VII йдеться про дійсну ціну, яка містить фактурну ціну та витрати, а у статтях XI, XII, XIII ГАТТ, присвячених кількісним обмеженням, в тому числі за ціною товару, передбачається фактурна ціна товару. Крім того, у статті VI йде мова про демпінгову ціну. Така ціна не порівнюється з митною ціною (дозволимо собі такий термін завдяки змісту, що вкладається в нього та власним аналітичним підходам щодо визначення достовірності поняття митної вартості), а є нижче "нормальної ціни" товарів.

Ціна товару, що надходить на ринок країни імпортера вважається нижче його "нормальної ціни", якщо ціна товару, що експортується, з однієї країни в іншу:

- нижче порівняної ціни, при звичайній торгівлі на аналогічний товар, коли останній призначається для споживання в країні експорту (йдеться про внутрішню ціну в країні експорту);
- при відсутності такої внутрішньої ціни, нижче ніж: найвища порівнювана ціна на аналогічний товар, призначений для експорту в яку-небудь третю країну, при нормальному веденні торгівлі або вартість виробництва товару в країні походження з додаванням у помірних розмірах витрат на продаж і прибуток.

Частковим дублюванням пункту 5 статті VII є пункт 1 статті X "Публікація і застосування правил торгівлі", де зазначається, що закони, правила, судові рішення й адміністративні розпорядження загального характеру, що застосовуються учасниками ГАТТ, у тому числі, відносно оцінки товарів для митних цілей повинні швидко публікуватися таким чином, щоб дати можливість урядам і комерсантах ознайомитися з ними.

Отже, стаття VII безпосередньо пов'язана зі статтями I та II першої частини ГАТТ та статтями X та XV другої частини цієї угоди, що містять основоположні принципи цієї угоди. Окремо потрібно зазначити, що угода містить сукупність регуляторних принципів, що зовсім не претендують на роль методик, які можна застосовувати у практичній роботі. Це стосується також статті VII ГАТТ, яка згодом, у силу потреби в методиці обрахунку бази оподаткування розгорнулася в окрему Угоду із застосування статті VII ГАТТ.

Підсумовуючи викладене, можна зробити певні висновки.

По-перше, міжнародна торгівля товарами регулюється Генеральною угодою з тарифів і торгівлі. З 1948 р. по 1995 р. ГАТТ виконувала функції де-факто міжнародної організації, хоча офіційно такою не

була. Після створення СОТ, ГАТТ як угода, увійшла до складу багатосторонніх угод СОТ. Генеральна угода з тарифів і торгівлі, що увійшла в правову систему СОТ отримала назву ГАТТ 1994, а Угода, що була чинна в 1948–1995 рр. – ГАТТ 1947. Норми ГАТТ 1947 стали основою для перегляду, доповнення та укладання нових домовленостей, внаслідок чого з'явилася ГАТТ 1994.

По-друге, Генеральною угодою з тарифів і торгівлі рівні ставок мита, які застосовуються країнами-імпортерами, визнаються одним із бар'єрів на шляху міжнародного руху товарів. Низка статей ГАТТ присвячена уніфікації процедур тарифного регулювання. У системі тарифного регулювання одним із проблемних питань є митна вартість товару, якій присвячена стаття VII ГАТТ "Оцінка товару для митних цілей". Ця стаття складається з п'яти пунктів, які взаємопов'язані з деякими іншими статтями, а саме зі статтями I, II, X та XV ГАТТ. Основним пунктом статті VII є пункт 2, де стверджується, що оцінка ввезеного товару для митних цілей повинна базуватися на "дійсній ціні" ввезеного товару, який оподатковується або аналогічного.

По-третє, розглядаючи ГАТТ у цілому, доцільно зазначити, що ця угода містить сукупність регуляторних принципів, які потребують окремої методології майже до кожної зі статей. Розглянута стаття VII ГАТТ, де закладені основні принципи щодо визначення ціни товарів для митних цілей, "розгорнулася", з часом, в окрему угоду щодо застосування ст. VII ГАТТ.

По-четверте, структуризація ГАТТ і визначення місця статті VII у структурі ГАТТ дозволяє комплексно підійти до аналізу проблем з визначення бази оподаткування товарів, що обертаються у міжнародній торгівлі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Осика С. Г.* Генеральна угода з тарифів і торгівлі як основа універсального міжнародно-правового регулювання світової торгівлі / С. Г. Осика, В. Т. Пятницький, А. С. Осика. — К. : УАЗТ, 1999. — 204 с.
2. *Эволюция ВТО // Экономика и управление в зарубежных странах.* — 2009. — № 5. — С. 13–23.
3. *Голуб Н. В.* Україна та міжнародні організації: інформ.-довід. вид. / Н. В. Голуб, П. А. Клімкін. — К. : Кондор, 2003. — 212 с.
4. *Генеральна угода з тарифів і торгівлі (ГАТТ 1947)* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_264.
5. *Мережко О. О.* Правове регулювання світової торгівлі в системі ГАТТ/СОТ / О. О. Мережко, М. І. Неліп. — К. : Наук. думка, 1999. — 104 с.