

УДК 347.73

О. В. КОРОП

**ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ТОВАРІВ
ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ ПІСЛЯ ЗАВЕРШЕННЯ
ПРОЦЕДУР ПРОПУСКУ ТА МИТНОГО ОФОРМЛЕННЯ**

Досліджено механізм змін коду Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТЗЕД) у процесі митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення товарів. Досліджено можливість зміни коду товару як у зв'язку із наданням платниками податків недостовірної інформації, так і у разі зміни підходів до класифікації товарів, які є ініціативою митниці. Автором згруповано напрямки, за якими проводяться перевірки у частині правильності класифікації товарів: застосування ставок мита; цільове використання переміщуваних товарів; дотримання правил УКТЗЕД. Проаналізовано практику Верховного Суду України щодо зміни коду товару після завершення процедур пропуску та митного оформлення, з огляду на норми Митного кодексу України. Зроблено висновок про правомірність зміни коду товару в разі виявлення помилок у митній декларації, які призвели до зменшення розміру митних платежів, які підлягають сплаті відповідно до чинного законодавства.

Ключова слова: документальні перевірки, код товару, митна декларація, товарна номенклатура.

Короп А.В. Проверка правильности классификации товаров при осуществлении таможенного контроля после завершения процедур пропуски и таможенного оформления

Исследуется механизм изменений кода Украинской классификации товаров внешнеэкономической деятельности (далее – УКТВЭД) в процессе таможенного контроля после завершения процедур пропуски и таможенного оформления товаров. Исследована возможность изменения кода товара как в связи с предоставлением налогоплательщиками недостоверной информации, так и в случае изменения подходов к классификации товаров, является инициативой таможни. Автором сгруппированы направления по которым проводятся проверки в части правильности классификации товаров: применение ставок пошлин целевое использование перемещаемых товаров, соблюдение правил УКТВЭД. Проанализирована практика Верховного Суда Украины по изменению кода товара после завершения процедур пропуски и таможенного оформления, учитывая вступление в силу положений Таможенного кодекса Украины. Сделан вывод о правомочности изменения кода товара в случае обнаружения ошибок в таможенных декла-

рациях, которые привели к уменьшению размера таможенных платежей подлежащих уплате в соответствии с действующим на момент оформления декларации законодательством.

Ключевые слова: документальные проверки, код товара, таможенная декларация, товарная номенклатура.

Korop Oleksii. Verifying the correctness of classification of goods during customs control after making passes and clearance

The article explores the mechanism of change of commodity nomenclature nomenclature code in the custom control after crossing procedures and customs clearance. The possibility of changing the customs tariff code in connection with the provision of giving false information by taxpayers, and in the case of changing approaches to the classification of goods, which is an initiative of the customs. The author grouped areas which are held in check the correctness of the classification of goods: application of customs duties, proper use of transported goods; compliance with proper rules of customs tariff code. Auther have made analys of the practice of the Supreme Court of Ukraine related to the change the customs tariff code after crossing procedures and customs clearance, due to the entry into force of the provisions of the new Customs Code of Ukraine. The conclusion about the legality of changing the customs tariff code in case of errors in the customs declaration which led to the reduction of customs duties payable in accordance with applicable legislation.

Key words: documentary audit, customs tariff code, customs declaration, commodity nomenclature.

Перевіркою правильності класифікації товарів під час здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення є заходи спрямовані за встановлення вірного коду товарної номенклатури конкретного товару.

Товарна номенклатура – це сукупність найменувань товарів, з якими у своїй професійній діяльності працює митна служба і суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності. При цьому слід акцентувати увагу на понятті «товарна», тому що термін «товар» є одним із ключових понять у системі митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Це пояснюється тим, що товар є предметом будь-якої зовнішньоторговельної операції, яка реєструється митними органами. Якщо раніше режим і процедура пропуску товарів визначались виходячи з визначення хто є суб'єктом зовнішньоторговельної угоди, то нині головний критерій – об'єкт такої угоди, тобто конкретний товар. Це спонукало до розробки Товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності¹.

Указом Президента України від 17.05.2002 № 466/2002 «Про приєднання до Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів», Україна приєдналася до Конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів².

Згідно преамбули Закону України «Про Митний тариф України», Митний тариф України – це систематизований згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України. Товарною номенклатурою Митного тарифу України є Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТЗЕД), яка базується на Гармонізованій системі опису та кодування товарів³.

Тому, першочерговий напрям перевірок, пов'язаних із правильністю класифікації товарів згідно УКТЗЕД, є встановлення ставки мита згідно Закону України «Про Митний тариф України». У зв'язку зі збільшенням ставки мита,

збільшується і сума податку на додану вартість яка підлягає сплаті. Це пояснюється тим, що базою оподаткування податком на додану вартість є у тому числі мито.

Законодавчими підставами для зміни коду товару, є положення Митного кодексу України. Зокрема, згідно п. 4 ст. 69 Митного кодексу України, у разі виявлення під час митного оформлення товарів або після нього порушення правил класифікації товарів митний орган має право самостійно класифікувати такі товари⁴.

Підстави для зміни коду товару Митний кодекс України зазначає опосередковано. Згідно п. 6 ст. 69 Митного кодексу України, штрафи та інші санкції за несплату митних платежів та за інші порушення, виявлені у зв'язку з неправильною класифікацією товарів, застосовуються митними органами виключно у разі, якщо прийняте митним органом рішення про класифікацію цих товарів у складному випадку було прийнято на підставі поданих заявником недостовірних документів, наданої ним недостовірної інформації та/або внаслідок ненадання заявником всієї наявної у нього інформації, необхідної для прийняття зазначеного рішення, що суттєво вплинуло на характер цього рішення⁵.

Тобто, дана норма зазначає, що код товару після митного оформлення може бути змінений не тільки у зв'язку з наданням декларантом митному органу недостовірної інформації (документів) або надання неповної інформації, а й у інших випадках. Зокрема, такими випадками може бути зміна у підходах до класифікації тих чи інших товарів.

Юридична природа даних змін є різною за своїм змістом. У випадку надання недостовірної або неповної інформації, наявна вина платника податків. Тобто, у зв'язку з неправомірними діями платника податків відбувається зміна юридичних фактів, які впливають на оподаткування переміщуваних товарів.

У іншому випадку, протиправні дії платника податків відсутні. Зміна у підходах до класифікації того чи іншого товару не є наслідком дій чи бездіяльності платника податків. Зміна коду у таких випадках відбувається виключно за волею митниці при відсутності протиправних винних дій або бездіяльності з боку платника податків.

Для прикладу можна навести, лист Державної митної служби України від 16.05.2011 № 11.1/2-16.2/16787, яким зазначається необхідність класифікації товару «Каркаде (висушені квітки гібіскусу)» не у товарній категорії 1211, а у товарній категорії 1212⁶. Даний висновок зроблено Державною митною службою України на підставі того, що «Каркаде» є національним єгипетським напоєм та споживається без обмежень, що свідчить про його використання в основному для харчових цілей, у той час як товарна категорія 1211 передбачає першочергове використання парфумерних, фармацевтичних, інсектицидних, фунгіцидних, паразитицидних та аналогічних цілей.

Згідно Закону України «Про Митний тариф України» для товару «Каркаде (висушені квітки гібіскусу)», ставка мита у разі класифікації у товарній категорії 1211 складає 0%, у товарній категорії 1212 – 15%⁷.

Інформація зазначена у згаданому листі Державної митної служби України не зазначає про системне подання платниками податків недостовірних відомостей, а вказує на певні загальновідомі факти, які були у наявності митниць і раніше, що впливають на правильність класифікації товарів. Такі листи Державної митної служби України, а на даний час Міністерства доходів і зборів, не є документами

обов'язкового характеру та не можуть мати жодних юридичних наслідків. Документом, який має юридичні наслідки для платника податків є рішення митниці, яке має передбачати індивідуальний підхід до кожного випадку невірної класифікації із викладенням необхідних обставин та встановлення юридичних фактів.

При цьому, не можна розглядати дії платника податків як протиправні, тільки з підстав того, що ним самим було заповнено відповідну графу митної декларації де вказано невірний код. За таких обставин, вина у платника податків відсутня. При цьому, залишати код товару який був при митному оформленні, з тих підстав що з ним погодилась або винесла рішення митниця, неможливо. Повноваження щодо класифікації товарів надано виключно митницям, висновки інших органів, установ, організацій згідно п. 8 ст. 69 Митного кодексу України мають довідковий характер⁸.

У той же час, рішення митниць про класифікацію товарів мають бути обґрунтованими. Такий висновок у першу чергу базується на тому, що Україна прийняла на себе зобов'язання по виконанню положень Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів. Згідно ст. 3 даної Конвенції, договірні країни зобов'язуються дотримуватись порядку кодування товарів, що передбачений Конвенцією, та застосовувати правила класифікації зазначені у Конвенції⁹.

Проте, перевірка коду товару у зв'язку зі ставкою мита не є єдиним напрямком при перевірці правильності класифікації товарів.

Так, напрямки за якими проводяться перевірки правильності класифікації товарів можна згрупувати наступним чином:

1. Перевірки правильності застосування ставок мита.
2. Перевірки цільового використання товарів.
3. Перевірки правильності застосування правил УКТЗЕД.

Як було зазначено вище, перевірки пов'язані із правильністю застосування ставок мита є основними при перевірці правильності віднесення товарів до класифікаційних угруповань.

Зміна коду товару під час здійснення заходів митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення може відбуватись декількома шляхами в залежності від обставин, які мали місце безпосередньо під час митного оформлення.

Митне оформлення, у даному контексті, може відбуватись як з винесенням рішення про класифікацію товарів так і без винесення такого рішення. Тому і процедура зміна коду є різною.

Згідно п. 7 ст. 69 Митного кодексу України рішення митних органів щодо класифікації товарів для митних цілей є обов'язковими. Такі рішення оприлюднюються у встановленому законодавством порядку. У разі незгоди з рішенням митного органу щодо класифікації товару декларант або уповноважена ним особа має право оскаржити це рішення у порядку, встановленому главою 4 цього Кодексу¹⁰.

Механізм винесення рішення про класифікацію товарів встановлений Порядком роботи відділу митних платежів, підрозділу митного оформлення митного органу та митного поста при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через митний кордон України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 650.

Даний механізм передбачає винесення рішення про класифікацію під час проведення митного оформлення товарів¹¹. При цьому, згідно п. 14 ст. 354 Митного кодексу України, при здійсненні заходів з митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення рішення про класифікацію товарів згідно УКТЗЕД окремим документом не оформлюється, а зазначається в акті за результатами проведення таких заходів¹².

У даному випадку, якщо складається окремий документ – акт перевірки, який містить факти порушення щодо класифікації товарів та деталізовано вказує на обставини, які призвели до неправильної класифікації, окремий документ, який формалізував це рішення не є необхідний. До того ж, Податковий кодекс України з метою визначення податкових зобов'язань які стали наслідком неправильної класифікації, не містить положень про будь-який проміжних документ, крім результатів самої перевірки оформлених належно складеним актом за результатами цієї перевірки.

Так, згідно пп. 54.3.2 п. 54.3 ст. 54 Податкового кодексу України, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством, якщо дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках¹³.

Тобто, для винесення податкового повідомлення-рішення контролюючий орган має мати дані документальних перевірок, які у контексті Митного кодексу України, оформлюються актом. Інших документів, як підстави для винесення податкових повідомлень-рішень, норма Податкового кодексу України не передбачає.

Іншою категорією перевірок пов'язаних зі зміною коду товарної номенклатури є перевірка їх цільового використання. Це пов'язано із тим, що віднесення товару до певної категорії обумовлене його подальшим використанням певним способом або у певній галузі. Наприклад, це може бути насіння певної культури для сівби (горох, соняшник, льон тощо), кава для переробки, олія певної культури для технічного або промислового використання (сої, арахісу тощо).

У даному випадку, віднесення до коду товарної номенклатури передбачає або звільнення від сплати мита, або застосування нижчої ставки. Наприклад, у разі ввезення насіння соняшнику для сівби (код УКТЗЕД – 1206001000), Закон України «Про Митний тариф України» передбачає ставку оподаткування митом 0%. Щодо інших видів насіння соняшнику (коди УКТЗЕД – 1206009100, 1206009900) Закон України «Про Митний тариф України» передбачає ставку оподаткування мито – 10%¹⁴.

Згідно п. 3.2 Порядку здійснення контролю за ввезенням на митну територію України окремих товарів цільового призначення затвердженого наказом Державної митної служби України від 26.12.2003 № 913 платник податків, який здійснював ввезення відповідного товару, подає звіт про цільове використання товарів у довільній формі¹⁵.

Фактично, ефективність такого звіту для здійснення контролю є незначною та не виконує завдань які на нього покладені. Більше того - додаткове навантаження на платника податків.

Важливим аспектом при здійсненні перевірок у напрямку цільового використання товарів у контексті зміни коду товарної номенклатури, є необхідність перевірки всього ланцюгу підприємств – від імпортера до кінцевого підприємства, що здійснює сівбу насіння або технічну чи виробничу переробку олії. Законодавчим інструментом для перевірки фактичного використання товарів цільового призначення «кінцевим» підприємством є проведення митниціями зустрічних звірок.

Згідно положень Порядку здійснення контролю за ввезенням на митну територію України окремих товарів цільового призначення затвердженого наказом Державної митної служби України від 26.12.2003 № 913, при ввезенні платник податків дає письмове зобов'язання митниці про подальше використання товарів, які передбачають таке використання у певний спосіб або у певній галузі¹⁶.

Таке письмове зобов'язання можна розглядати у якості адміністративного договору між митницею, яка здійснює контроль за переміщенням товарів у зоні своєї діяльності та підприємством, яке ввозить товари, які передбачають їх подальше цільове використання.

Згідно п. 14 ст. 3 Кодексу адміністративного судочинства України, адміністративний договір – це дво- або багатостороння угода, зміст якої складають права та обов'язки сторін, що випливають із владних управлінських функцій суб'єкта владних повноважень, який є однією із сторін угоди¹⁷.

Вчені-юристи дають більш широке визначення адміністративного договору. Як зазначають Н.Нижник та О.Муза, адміністративний договір – це правова форма реалізації органами державної влади та місцевого самоврядування, їх посадовими та службовими особами владно-управлінських функцій, що проявляється у волевиявленні двох або більше сторін адміністративного права (суб'єктів адміністративного права, які володіють адміністративною правосуб'єктністю, одна з яких обов'язково наділена владними повноваженнями), та дії яких спрямовані на виникнення, зміну чи припинення адміністративних прав та обов'язків з метою задоволення свої потреб та інтересів у сфері публічного управління¹⁸.

Великий енциклопедичний юридичний словник виділяє наступні ознаки адміністративного договору:

- 1) виникає зі сфери реалізації публічно-владних повноважень органів виконавчої влади та місцевого самоврядування;
- 2) забезпечує задоволення інтересів публічно-правового характеру;
- 3) передбачає можливість оперативного контролю за виконанням договору;
- 4) має за підставу виникнення правозастосовний акт;
- 5) забезпечується можливістю накладення санкцій адміністративного чи дисциплінарного характеру за порушення або невиконання договірних зобов'язань тощо¹⁹.

Зобов'язання, яке надає платник податків при переміщенні товарів цільового використання, має всі ознаки адміністративного договору: а) виникає з публічно-владних повноважень митниць, забезпечує задоволення контрольних інтересів митниць щодо подальшого використання товарів; б) надає можливість ефективного контролю за виконанням платниками податків свої зобов'язань, шляхом подання звіту про подальше цільове використання; в) підставою його виникнення є акт правозастосування про випуск товарів з під митного контролю, що неможли-

ве без надання відповідного зобов'язання; г) виконання даного зобов'язання забезпечується заходами фактичного контролю за використаннями переміщуваних товарів, а також заходами адміністративної та/або фінансової відповідальності.

Беручи до уваги дане зобов'язання, що надає особа, яка імпортує товари цільового використання, така особа є відповідальною за подальше використання таких товарів іншими особами. У такому випадку, особа, що бере зобов'язання з подальшого контролю за діями інших осіб щодо розпорядження переміщеними товарами. У разі використання іншими особами таких товарів не за призначенням, особа-імпортер зобов'язана сплатити митні платежі у зв'язку із нецільовим використанням ввезених товарів іншою особою.

Іншою категорією порушень пов'язаних із невірною класифікацією товарів при митному оформленні є порушення основних правил інтерпретації УКТЗЕД.

Основні правила інтерпретації УКТЗЕД є додатком до Митного тарифу України затвердженого Законом України «Про Митний тариф України».

Зокрема такими правилами є:

1. Назви розділів, груп і підгруп наводяться лише для зручності користування УКТЗЕД; для юридичних цілей класифікація товарів в УКТЗЕД здійснюється виходячи з назв товарних позицій і відповідних приміток до розділів чи груп і, якщо цими назвами не передбачено іншого, відповідно до таких правил:

2. (а) будь-яке посилання в назві товарної позиції на будь-який виріб стосується також некомплектного чи незавершеного виробу за умови, що він має основну властивість комплектного чи завершеного виробу. Це правило стосується також комплектного чи завершеного виробу (або такого, що класифікується як комплектний чи завершений згідно з цим правилом), незібраного чи розібраного;

(б) будь-яке посилання в назві товарної позиції на будь-який матеріал чи речовину стосується також сумішей або сполук цього матеріалу чи речовини з іншими матеріалами чи речовинами. Будь-яке посилання на товар з певного матеріалу чи речовини розглядається як посилання на товар, що повністю або частково складається з цього матеріалу чи речовини. Класифікація товару, що складається більше ніж з одного матеріалу чи речовини, здійснюється відповідно до вимог правила 3.

3. У разі, якщо згідно з правилом 2 (б) або з будь-яких інших причин товар на перший погляд (*prima facie*) можна віднести до двох чи більше товарних позицій, його класифікація здійснюється таким чином:

(а) перевага надається тій товарній позиції, в якій товар описується конкретніше порівняно з товарними позиціями, де дається більш загальний його опис. Проте в разі, якщо кожна з двох або більше товарних позицій стосується лише частини матеріалів чи речовин, що входять до складу суміші чи багатокомпонентного товару, або лише частини товарів, що надходять у продаж у наборі для роздрібною торгівлі, такі товарні позиції вважаються рівнозначними щодо цього товару, навіть якщо в одній з них подається повніший або точніший опис цього товару;

(б) суміші, багатокомпонентні товари, які складаються з різних матеріалів або вироблені з різних компонентів, товари, що надходять у продаж у наборах для роздрібною торгівлі, класифікація яких не може здійснюватися згідно з правилом 3 (а), повинні класифікуватися за тим матеріалом чи компонентом, який визначає основні властивості цих товарів, за умови, що цей критерій можна застосувати;

(с) товар, класифікацію якого не можна здійснити відповідно до правила 3 (а) або 3 (b), повинен класифікуватися в товарній позиції з найбільшим порядковим номером серед номерів товарних позицій, що розглядаються.

4. Товар, який не може бути класифікований згідно з вищезазначеними правилами, класифікується в товарній позиції, яка відповідає товарам, що найбільше подібні до тих, що розглядаються.

5. На додаток до наведеного до зазначених нижче товарів застосовуються такі правила:

(а) футляри для фотоапаратів, музичних інструментів, зброї, креслярського приладдя, прикрас та подібні вироби, які мають спеціальну форму і призначені для зберігання відповідних виробів або набору виробів, придатні для тривалого використання разом з виробами, для яких вони призначені, класифікуються разом з упакованими в них виробами. Це правило не поширюється на тару (упаковку), що становить разом з виробом одне ціле і надає останньому істотно іншої властивості;

(b) відповідно до правила 5 (а) тару (упаковку) разом з товарами, які в ній містяться, слід класифікувати разом з цими товарами, якщо вона належить до такого типу тари (упаковки), яка зазвичай використовується для упакування цих товарів. Це положення є необов'язковим, якщо ця тара (упаковка) придатна для повторного використання.

6. Для юридичних цілей класифікація товарів у товарних підпозиціях, товарних категоріях і товарних підкатегоріях здійснюється відповідно до назви останніх, а також приміток, які їх стосуються, з урахуванням певних застережень (*mutatis mutandis*), положень вищезазначених правил за умови, що порівнювати можна лише назви одного рівня деталізації. Для цілей цього правила також можуть застосовуватися відповідні примітки до розділів і груп, якщо в контексті не зазначено інше²⁰.

За свою юридичною суттю, попередня категорія порушень, пов'язаних зі перевіркою правильності застосування ставок мита є порушенням 1-го та 6-го правил інтерпретації УКТЗЕД, відповідно до яких класифікація здійснюється за назвою та описом товарів. При цьому вважаємо за доцільне виділити в окрему категорію порушення класифікації пов'язані із порушенням 2-го та 5-го методів. Характерною рисою таких порушень є те, що зміна коду відбувається зважаючи на риси єдності двох чи більше товарів або відокремленості двох чи більше товарів.

Зокрема, одним із розповсюджених видів таких порушень є декларування автомобіля частинами: кузов, шасі, двигун, інші запчастини. Мета такого відокремленого декларування полягає у відсутності оподаткування акцизним податком кожної частини окремо. Напротивагу, автомобілі згідно Податкового кодексу України, є товаром при ввезенні якого підлягає сплаті акцизний податок (окрім деяких товарних категорій УКТЗЕД)²¹.

Згідно рішення прийнятого на 48 сесії Комітету з Гармонізованої системи опису та кодування товарів Всесвітньої митної організації класифікація збірних комплектів автомобілів здійснюється у відповідності до правила 2 а) Основних правил інтерпретації УКТЗЕД, тобто як завершеного автомобіля²².

Тому в разі імпорту частин автомобіля окремо, у тому числі у різні часові проміжки, їх класифікація має бути здійснена як завершеного виробу – автомобіля.

Іншим прикладом виявлення порушень під час здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення у частині класифікації є декларування упаковки разом із основним товаром. Таке декларування має бути здійснене окремо.

Згідно правил 5 а) та 5 б) Основних правил інтерпретації УКТЗЕД визначальними рисами для класифікації товарів окремо або разом із товаром є:

1. Тривалість використання. Якщо упаковка призначена для тривалого використання разом із товаром, то вона має класифікуватись разом із ним.

2. Повторність використання. Якщо упаковка призначена для повторного використання, то вона має декларуватись окремо від основного товару.

Класичним ілюстративним прикладом щодо тривалості використання упаковки разом із основним товаром є ввезення кузовів автомобілів на металевих конструкціях, які потім утилізується в Україні. Такі металеві конструкції не призначені для тривалого використання із основним товаром, тому мають декларуватись окремо.

Прикладом для повторності використання упаковки разом із основним товаром є кеги для пива, які ввозяться заповнені на митну територію України із подальшим повторним вивезенням за межі митної території України.

Зміна коду товару під час здійснення заходів з митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення товарів була предметом розгляду Верховного Суду України у справах № 21-330a12 (рішення від 06.11.2012), №21-198a11 (рішення від 05.12.2011), № 21-181a12 (рішення від 12.06.2012), №21-64a10 (рішення від 21.01.2011), № 21-203a12 (рішення від 18.09.2012), №21-87a11 (рішення від 12.09.2011).

У даних рішеннях Верховний Суд України приходить до висновку, що якщо митні органи, приймаючи вантажні митні декларації, віднесли товар до певного коду товарної номенклатури та пропустили товар на митну територію України (після сплати імпортером передбачених законом податків і зборів), то в подальшому вони не мали правових підстав для прийняття податкових повідомлень про донарахування податкових зобов'язань у зв'язку із виявленням помилки стосовно класифікації товару, зокрема з посиланням на результати камеральної перевірки.

Тобто, Верховний Суд України не надає права митниці змінювати код товару при здійсненні митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення у зв'язку із виявленням помилки стосовно класифікації. При цьому, слід відзначити, що позиція Верховного Суду України щодо коригування митної вартості є відмінною від зміни коду товарної номенклатури УКТЗЕД. Тобто, Верховний Суд України допускає здійснювати коригування митної вартості під час здійснення заходів з митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення наступних випадках:

1. Якщо митниця визначала митну вартість під час митного оформлення самостійно, то її коригування у процесі пост-митного контролю може бути здійснено у разі якщо за результатами службового розслідування або розгляду кримінальної справи встановлено змову між декларантом і митним органом, спрямовану на зниження обов'язкових платежів.

2. У випадках визначення митної вартості під час митного оформлення платником податків самостійно, митниця має право її коригувати за умови обґрунтованої підозри, що під час пропуску товарів і транспортних засобів через митний

кордон України було допущено порушення законодавства України які стали наслідком протиправних дій платника податків.

Таким чином, Верховний Суд України під час здійснення єдиної процедури – митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення в одному випадку допускає зміну однієї із складової митного оформлення – митної вартості, та не допускає зміну іншої – коду товару.

Така позиція Верховного Суду України не узгоджується із положеннями стандартного правила 4.14 Загального додатку Кіотської конвенції, який передбачає у разі виявлення митною службою помилок допущених у деклараціях на товари або при нарахуванні мит і податків, вона має право виправити помилки та стягнути несплачені суми таких мит та податків²³.

Така норма Кіотської конвенції встановлює можливість здійснення відповідних донарахувань в незалежності від того, який елемент митного оформлення змінюється, зокрема, чи це класифікація товару, чи це його митна вартість. Суттєвим є лише факт наявності помилки у декларації, яка призвела до нарахування сум митних платежів меншої ніж це встановлено законодавством.

При розгляді можливості коригування коду товару, Верховний Суд України посилається на норму раніше чинного Митного кодексу України, та доходить висновку про можливість здійснення митного контролю після завершення митного оформлення, за умови обґрунтованої підозри, що під час пропуску було допущено порушення законодавства України.

Це може свідчити, що Верховний Суд України виділяє термін «помилка у класифікації» і «порушення, що призвело до невірної класифікації». Жодного з цих визначень чинне законодавство не надає. Відповідно, ані під час проведення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення, ані під час судового розгляду справи про оскарження податкових повідомлень-рішень, встановити обставини «помилки» або «порушення» при заповненні митної декларації неможливо.

На даний час, термін «помилка у митній декларації» визначений ст. 268 чинного Митного кодексу України. Це помилка, яка не призвела до неправомірного звільнення від сплати митних платежів або зменшення їх розміру, чи до незабезпечення дотримання заходів тарифного та/або нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності²⁴.

Кіотська конвенція зазначає саме про помилку у митній декларації, яка призвела до несплати митних платежів.

Тому, зважаючи на те, що на даний час відсутні рішення Верховного Суду України по донарахуванням у зв'язку з невірною класифікацією, які здійсненні у відповідності до нового Митного кодексу України, то вищезазначена позиція Верховного Суду України втратила свою актуальність і має бути переглянута.

Як було зазначено вище, донарахування митних платежів пов'язаних із невірною класифікацією, можливе у двох випадках:

1. Зміна підходів до класифікації, яка не залежить від позиції платника податків. У платника податків відсутня вина.

2. Надання платником податків недостовірної або неповної інформації щодо переміщуваних товарів.

Верховний Суд України зробив спробу виокремити ці два випадки не наводячи чіткої межі між ними. Дана ситуація стала наслідком непорозуміння як у судах нижчих ланок, так і в митних органах щодо можливості нарахувань таких випад-

ках. На даний час, хоча і не сформована позиція Верховного Суду України згідно чинного Митного кодексу України, його положення дозволяють здійснювати донарахування митних платежів в одному випадку із застосуванням штрафних санкцій, в іншому випадку без такого застосування.

Враховуючи зазначене можна зробити наступні висновки:

1. Процедура зміни коду товару під час проведення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення є однією з найскладніших з точки зору правового регулювання. Це пояснюється наявністю контролю щодо класифікації товарів під час митного оформлення з боку митних органів, та відповідно їх можливою причетністю до порушень або помилок які призвели до неправильної класифікації.

Отже, потребують виокремлення дії посадових осіб митниць, за яких вони могли знати про можливість правильної класифікації товарів та не класифікували їх належним чином, та їх дії у разі надання платником податків недостовірної та неповної інформації про переміщувані товари, які призвели до їх невірної класифікації.

2. У положеннях чинного Митного кодексу України, зміна коду товару у процесі так званого пост-контролю, може відбуватись у разі зміни підходів до класифікації переміщуваних товарів.

3. Позиція Верховного Суду України щодо корування коду не передбачає всі обставини, за яких може відбуватись зміна коду товару під час здійснення заходів з митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення. До того ж ця позиція потребує уточнення у зв'язку із набуттям чинності новим Митним кодексом України.

1. Гребельник О.П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності / Гребельник О.П. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 696 с. 2. Указ Президента України «Про приєднання України до Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів» від 17.05.2002 № 466/2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/466/2002>. 3. Закон України «Про Митний тариф України» від 05.04.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2371-14> 4. Митний кодекс України від 13.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. 5. Там само. 6. Лист Державної митної служби України від 16.05.2011 № 11.1/2-16.2/16787 <http://www.customs.com.ua/php/document.php?ISN=44418> 7. Закон України «Про Митний тариф України» від 05.04.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2371a-14> 8. Митний кодекс України від 13.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. 9. Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів від 14.06.1983 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_079 10. Митний кодекс України від 13.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. 11. Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 650 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1085-12>. 12. Митний кодекс України від 13.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. 13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 14. Закон України «Про Митний тариф України» від 05.04.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2371a-14>. 15. Наказ Державної митної служби України «Про Порядок здійснення контролю за ввезенням на митну територію України окремих товарів цільового призначення» від

26.12.2003 № 913 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1263-03>. **16.** Там само. **17.** Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>. **18.** Нижник Н. Адміністративний договір як предмет судового оскарження в адміністративному судочинстві України: теоретичні питання / Н.Нижник, О. Муза [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/varnu/2011_3/15Nuzhni.pdf **19.** Великий енциклопедичний юридичний словник [за ред. Ю.С. Шемшученка]. – К.: Юрид. думка, 2007. – 992 с. **20.** Закон України «Про Митний тариф України» від 05.04.2001 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2371a-14>. **21.** Податковий кодекс України від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. **22.** Рішення Комітету з Гармонізованої системи опису та кодування товарів Всесвітньої митної організації на прийняте за результатами 48 сесії у вересні 2011 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs_classification-decisions/~/_media/868936999F7E44CB83512B801C9976DE.ashx. **23.** Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 08.05.1973 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_643/print1329894267297676. **24.** Митний кодекс України від 13.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.