



ПРЕЗУМПЦІЯ ВИНИ У ПОДАТКОВОМУ ТА МИТНОМУ АДМІНІСТРУВАННІ В УКРАЇНІ

Дмитро Боярчук, Наталія Лещенко та Андрій Саварець

листопад, 2024 р.

Цей звіт став можливим завдяки підтримці американського народу через Агентство США з міжнародного розвитку (USAID) в рамках Програми конкурентоспроможної економіки в Україні. Звіт не обов'язково відображає погляди Агентства США з міжнародного розвитку чи уряду Сполучених Штатів.

ГОЛОВНЕ

Основна мета звіту – продемонструвати, що, незважаючи на зовнішню схожість з податковими системами розвинутих країн, українська податкове та митне адміністрування працює на основі принципів, які кардинально відрізняються від тих, які звичні для розвинутих суспільств. Через слабкість інститутів верховенства права українська влада не в змозі забезпечити дотримання фіскальної дисципліни, заснованої на невідворотності покарання за ухилення від сплати податків. Натомість українське податкове та митне адміністрування взяло на озброєння дискреційну практику, яка ґрунтується на презумпції вини платників податків. Слід зазначити, що податкове та митне законодавство України відображає найкращі практики ЄС і прямо визнає презумпцію правомірності рішень платників податків. Презумпція правомірності рішень платника податків чітко окреслена у національному законодавстві та нормативних актах. Однак реальність на рівні низових практик суттєво розходиться з ідеями, закладеними у нормах писаного права, які часто творчо тлумачаться. І таке творче тлумачення на низовому рівні стосується як національного законодавства, так і судової практики.

У звіті ми всебічно висвітлюємо адміністрування ПДВ, особливо зосереджуючись на широко поширеній практиці блокування податкових накладних, яку фіскальні органи використовують для боротьби з шахрайством, пов'язаним із фіктивним ПДВ-кредитом. Крім того, звіт заглиблюється у митне адміністрування. Хоча приклади, які ми аналізуємо (адміністрування ПДВ та митне адміністрування), є одними з найбільш сумнозвісних і проблематичних випадків використання презумпції вини в Україні, така негативна практика не обмежується лише ними. Описані нами дискреційні інструменти не єдина проблема. Більше цього, в середовищі, де панує презумпція вини платників податків, фіскальні органи часто швидко замінюють дискреційні інструменти, які були усунені під тиском бізнесу, іншими формами дискреційного контролю. Це свідчить про те, що усунення окремо взятих дискреційних інструментів може не дати бажаних результатів, доки саме філософія презумпції вини по відношенню до українських платників податків не буде визнано основною проблемою та не буде переглянута.

Один із ключових аспектів практики презумпції вини стосується того, на чий плечі покладається тягар доведення. Згідно з національним законодавством і навіть рішеннями українських судів, на державні органи покладено обов'язок збирати докази та доводити вину платників податків поза розумним сумнівом, відповідно до найкращої практики ЄС. Однак і в адмініструванні ПДВ, і в митному адмініструванні посадовці перекладають тягар доведення на платників податків і дозволяють собі втручатися в бізнес-операції. Зокрема, у митному адмініструванні посадові особи можуть затримувати імпортера доти, доки він не погодиться із «запропонованою» митною вартістю і єдиною альтернативною є тривалий і дорогий судовий процес. При адмініструванні ПДВ фіскальні органи можуть просто заблокувати податкову накладну (податковий кредит), тим самим безпосередньо блокуючи господарську діяльність компаній, доки компанія, позначена як ризикова, не надасть достатніх доказів відсутності злих намірів.

Практика презумпції вини в податковому та митному адмініструванні демотивує економічну діяльність та сприяє корупції через широкі дискреційні повноваження, які така практика надає. Цю практику потрібно викоринювати, а всі процедури податкового та митного адміністрування мають бути переоцінені, щоб переконатися, що вони не містять дискреційних інструментів, які за визначенням презюмують провину платників податків.

Термінологія

Презумпція невинуватості — це правовий принцип, відповідно до якого кожна особа, обвинувачена у вчиненні злочину, вважається невинуватою, доки її вину не буде доведено. Згідно з презумпцією невинуватості, юридичний тягар доведення покладається на обвинувачення, яке має надати переконливі докази уповноваженлму органу, хто розглядає факти (судді або присяжним). Якщо прокуратура не доводить вину, то особа вважається виправданою. У більшості випадків обвинувачення має довести, що обвинувачений поза розумним сумнівом є винним. Презумпція невинуватості підкреслює, що обвинувачення зобов'язане довести кожен елемент правопорушення поза розумним сумнівом і що обвинувачений не несе тягаря доведення.

Презумпція вини — це правовий принцип, згідно з яким кожна особа, обвинувачена в будь-якому злочині, вважається винною у вчиненні злочину, допоки не буде доведена невинність. Презумпція провини перекладає тягар доведення на захист, який повинен зібрати та надати докази на підтвердження невинуватості обвинуваченого, щоб отримати виправдувальний вирок. Презумпція вини вважається незаконною в багатьох країнах і порушує міжнародні стандарти прав людини.

Таблиця 1. Презумпція вини vs. презумпція невинуватості

	Презумпція вини	Презумпція невинуватості
Тягар доведення	На обвинувачення	На стороні захисту
Нечіткість формулювання або неоднозначність норми	Інтерпретується на користь обвинуваченого (відповідача)	Інтерпретується на користь обвинувачення

Презумпція невинуватості є фундаментальним принципом прав людини та верховенства права в сучасному світі. Цей базовий принцип повинні поважати та захищати всі держави та міжнародні організації. Принцип презумпції невинуватості в національному кримінальному судочинстві закріплено в статтях 47 і 48 Хартії основоположних прав Європейського Союзу, статті 6 Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, статті 14 Міжнародного пакту про Громадянські та політичні права, статті 11 Загальної декларації прав людини, у Директиві (ЄС) 2016/343, а також відображено в прецедентному праві Суду Європейського Союзу та Європейського суду з прав людини.

Слід підкреслити, що в цій доповіді поняття презумпції винуватості та презумпції невинуватості розуміються в широкому сенсі, охоплюючи не лише кримінально-правовий контекст, а й адміністративний та, зокрема, фінансовий контексти. Крім того, важливо зазначити, що презумпція вини є допустимою у приватному праві та абсолютно неприйнятною у публічному праві.

Українське податкове законодавство та презумпція вини

Українське законодавство, зокрема податкове, дотримується основоположного принципу презумпції невинуватості, визнаного міжнародним правом. Також українське законодавство відхиляє будь-яке потенційне застосування презумпції вини. Офіційна комунікація українських органів влади підкреслює, що як у законодавстві, так і в податковій практиці презумпція невинуватості має першорядне значення.

Зокрема, Податковим кодексом закріплено презумпцію правомірності рішень платника податків у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Кодексу).

Також пунктом 56.21 статті 56 Податкового кодексу встановлено, що у разі, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Подібні норми передбачені і в Митному кодексі. Відповідно до ч. 4 ст. 3 Митного кодексу України у разі якщо норми законів України чи інших нормативно-правових актів з питань митної справи допускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків підприємств і громадян, які переміщують товари, транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України або здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, чи прав та обов'язків посадових осіб митних органів, внаслідок чого є можливість прийняття рішення як на користь таких підприємств та громадян, так і на користь митного органу, рішення повинно прийматися на користь зазначених підприємств і громадян.

Українське законодавство щодо адміністрування податків також чітко визначає, що тягар доведення повністю лежить на податкових органах, коли держава хоче покарати платника податків за неправомірну поведінку. Зокрема, пунктом 56.4 статті 56 Податкового кодексу визначено, що під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

Законом України від 16.01.2020 № 466, яким внесено зміни до Податкового кодексу, встановлено, що відповідальність платників податків за вчинення податкових правопорушень має ґрунтуватися на встановленні та доведенні контролюючими органами вини платника податків та наявності умислу під час вчинення податкового правопорушення (крім окремих випадків) із врахуванням обставин, що пом'якшують відповідальність особи за вчинення такого правопорушення чи звільняють від відповідальності. Необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи. Зокрема, поняття податкового правопорушення, вини, умисного діяння, а також загальні умови притягнення особи до матеріальної відповідальності за вчинення податкового правопорушення, а також обставин, що звільняють або пом'якшують таку відповідальність, викладені у статтях 109, 112, 112¹, ст. та п.113.6 ст.113 Податкового кодексу. Також ПКУ прямо зобов'язує контролюючий орган надавати докази цих обставин (пп. 39.2.2.12, 56.4, 111). Необхідність наявності умислу під час вчинення податкового правопорушення для притягнення особи до матеріальної відповідальності, визначено пунктами 123.2 - 123.5 статті 123, пунктами 124.2 - 124.3 статті 124, пунктами 125.1.2 - 125.1.4 статті 125 Податкового кодексу.

Крім того, Міністерство фінансів України у листі-роз'ясненні № 11120-02-10/4219 від 13.02.2023 (відповідь на електронну петицію «Визнати право платника податків (податкового агента) на презумпцію невинуватості») зазначило, що законодавча процедура адміністративного оскарження, обов'язок доказування правомірності рішень, дій чи бездіяльності, а, відповідно, факту податкового

правопорушення та вини особи у його вчиненні покладається на контролюючий орган, що є одним з проявів реалізації презумпції невинуватості платника податків.

Підводячи підсумок, українське податкове законодавство чітко визначає, що у випадках неоднозначності має переважати тлумачення подій з боку платника податків. Для притягнення платників податків або податкових агентів до фінансової відповідальності за ухилення від сплати податків саме контролюючий орган має надати докази наявності злого умислу. Крім того, збір цих доказів є обов'язком контролюючого органу, а не платника податків чи податкового агента.

Застосування презумпції вини у податковому та митному адмініструванні

Хоча українське національне законодавство закріплює фундаментальний принцип презумпції невинуватості, фактична практика податкового та митного адміністрування часто ґрунтується на протилежних підходах, значною мірою покладаючись на різні дискреційні інструменти. Цей розділ ілюструє як насправді виглядає робота податкової та митної служби в Україні, демонструючи, що, незважаючи на заявлені принципи, реальна практика ґрунтується на презумпції вини платника податків або податкового агента.

Хоча ми висвітлюємо деякі з найбільш загальновизнаних випадків презумпції вини, варто зазначити, що цей список не є вичерпним. Презумпція вини є домінуючим підходом у взаємодії української держави та українських громадян. Крім того, перелік дискреційних інструментів постійно еволюціонує. Це не лише проблема процедур, описаних тут, оскільки їх можна легко змінити. Наприклад, хоча дискреційні важелі впливу при відшкодуванні ПДВ експортерам значною мірою були вилучені, подібний підхід з'явився в розрахунках податкового кредиту з ПДВ (блокування податкових накладних), створюючи проблеми для підприємств подібні до тих проблем, які виникали раніше при відшкодуванні ПДВ.

По суті, враховуючи те, що презумпція вини глибоко вкорінена в свідомості української влади у відносинах зі своїми громадянами, конкретні інструменти, які використовуються для реалізації цього підходу, можуть відрізнятися та часто змінюватися. Ці часті зміни можуть створювати ілюзію прогресивних реформ. Однак, оскільки загальний підхід по відношенню до громадян залишається незмінним, будь-які вилучені дискреційні інструменти часто замінюються новими важелями впливу, забезпечуючи збереження домінуючої практики презумпції вини.

Адміністрування ПДВ

Яскравим прикладом практики презумпції вини в податковому адмініструванні є низова практика адміністрування податку на додану вартість. У Мінфіні стверджують, що адміністрування ПДВ в Україні значною мірою відповідає законодавству ЄС. З першого погляду ви бачите податок, що формується нейтральним чином без каскадного ефекту, з такою ж назвою, як у країнах ЄС, який передбачає формування так званого ПДВ-кредиту, а також відшкодування ПДВ для експортерів. Однак, незважаючи на ці подібності, досвід адміністрування ПДВ в Україні суттєво відрізняється від того, з чим у своїй щоденній практиці стикаються платники податків у країнах ЄС.

Процес формування ПДВ-кредиту в останні роки був надзвичайно проблематичним для українського бізнесу. Механізм вирахування ПДВ-кредиту служить яскравим прикладом того, як податок, навіть з однаковою назвою та подібними характеристиками, може діяти по-різному в різних інституційних середовищах.

Почнемо з деяких базових визначень. Зобов'язання по сплаті ПДВ – це різниця між ПДВ, отриманим від продажу товарів чи послуг, і ПДВ, нарахованим за придбані виробничі ресурси. ПДВ, сплачений постачальникам, відомий як ПДВ-кредит, вираховується з ПДВ-зобов'язань, таким чином зменшуючи суму податку до сплати. У країнах ЄС цей ПДВ-кредит автоматично розраховується на підставі рахунків-фактур, а підсумкова інформація про належену суму ПДВ-кредиту подається до податкових органів. На відміну від цього, Україна використовує первинні фінансові документи, відмінні від рахунків-фактур, орієнтуючись на національні стандарти бухгалтерського обліку. ПДВ-кредит в Україні визначається на основі податкових накладних, які оформляються на підставі специфічних документів: актів прийому-передачі робіт/ послуг, товарних накладних. На відміну від країн ЄС, де ПДВ-рахунки для визначення податкових зобов'язань зазвичай приймаються за замовчуванням (якщо вони відповідають заздалегідь визначеним критеріям, таким як наявність номера платника ПДВ та іншої інформації), в Україні податкові накладні проходять масові перевірки податковими органами, тобто податкові органи перевіряють кожну податкову накладну, подану для визначення ПДВ-кредиту. Якби

Україна привела свій національний облік до міжнародних стандартів, було б складно пояснити іноземцям, чому ПДВ-рахунки проходять дискреційний процес перевірки. Однак у поточному стані українські податкові органи дотримуються своїх окремих національних стандартів бухгалтерського/податкового обліку, які дозволяють вводити додаткові важелі дискреційного впливу, не бентежачи міжнародних партнерів, які зазвичай не вникають у нюанси національних процедур податкового адміністрування.

Чому нас турбує механізм перевірки податкових накладних? Запроваджена у 2017 році система перевірки податкових накладних для адміністрування ПДВ має офіційну назву «Система моніторингу відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків» (широко відома під українською аббревіатурою СМКОР)¹. Ця ініціатива була викликана значною кількістю фіктивних первинних фінансових документів, які подавались для формування ПДВ-кредиту. Ці підроблені документи, такі як акти прийому-передачі робіт/ послуг та товарні накладні, призводили до зменшення податкових зобов'язань. Міністерство фінансів створило СМКОР для перевірки всіх податкових накладних, при визначенні ПДВ зобов'язань², з метою виявлення підозрілої діяльності на основі заздалегідь визначених критеріїв ризику.

На перший погляд, такий ризикоорієнтований підхід може здатися необтяжливим для чесних підприємців, які ніколи не брали участі в схемах ухилення від сплати податків. Однак проблема у тому, що СМКОР не просто використовується для аналізу ризиків і подальшого розслідування, проблема у тому, що результати СМКОР лягають в основу прийняття рішень без з'ясування деталей. В ідеальному світі підхід, заснований на оцінці ризику, повинен використовуватись виключно як інструмент для виявлення потенційно підозрілих випадків, які потребують подальшого розслідування. Інструменти, які обробляють величезні набори даних для виявлення незвичних дій, часто створюють помилки типу I та типу II³. Це означає, що вони можуть позначати нормальну діяльність як підозрілу, не звертаючи уваги на явні випадки ухилення від сплати податків. Тобто, інструменти для оцінки ризику повинні бути допоміжними інструментами ризико-орієнтованої політики, аж ніяк не доказом провини, який лягає в основу подальших процесуальних дій.

В Україні ризик-орієнтований підхід до адміністрування ПДВ, закладений у СМКОР, принципово відрізняється від практик, звичних для розвинених країн. Замість того, щоб використовувати результати СМКОР для детального розслідування потенційно ризикових справ, комісія Державної податкової служби України просто блокує податкові накладні суб'єктів господарювання (не дозволяє зменшувати податкові зобов'язання на ПДВ-кредит), які були визначені як ризикові, і вимагає від

¹ Порядок перевірки податкових накладних визначено постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних».

² Система СМКОР працює як ризик-орієнтований механізм, призначений для моніторингу та контролю адміністрування ПДВ. Він використовує автоматизовані алгоритми та спеціальні критерії оцінки ризику для позначення підозрілих податкових накладних, які можуть свідчити про ухилення від сплати ПДВ. СМКОР застосовує ці критерії до всіх податкових накладних, поданих на реєстрацію, використовуючи комбінацію автоматизованих інструментів та аналізу з боку податкової.

Хоча система включає автоматизовану первинну фільтрацію, значна частина перевірок включає контроль з боку податкової, насамперед через комісії, створені при податкових органах. Ця залежність від комісійних для прийняття рішень, незважаючи на автоматизацію, знизила ефективність СМКОР як суто автоматизованого ІТ-рішення.

Система СМКОР не перевіряє кожен ПДВ-кредит. Натомість операції за певних умов позначаються як ризикові, наприклад, коли операції відповідають критеріям операційного ризику або коли підприємства подають заявки на відшкодування ПДВ. Ці транзакції підлягають ретельній перевірці, фокусуючись на потенційно невідповідних діях.

Докладніше: Рада бізнес-омбудсмена. (2023). *СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою*. Київ, Україна: Рада бізнес-омбудсмена.

³ У цьому контексті помилка типу I означає, що система СМКОР не позначає сумнівну транзакцію (пропускає підозрілу операцію, яка насправді є ухиленням від оподаткування), тоді як помилка типу II означає, що законна транзакція неправильно позначена як ризикована, що призводить до непотрібної перевірки або припинення операції.

підприємців надати докази своєї невинуватості. Іншими словами, висновки СМКОР безпосередньо служать доказом для прийняття рішення про блокування податкових накладних ще до того, як було проведено більш ретельну перевірку підозрілих випадків.

Що це означає для підприємств, які стикаються із заблокованими податковими накладними? Їх зобов'язують надати підтверджуючі документи, щоб довести відсутність намірів ухилитись від сплати податків. Оскільки підприємці збирають ці документи та чекають розгляду доказів комісією, в цей період з них фактично стягується податок з обороту у розмірі 20%. Це пов'язано з тим, що ставка ПДВ становить 20 %, і підприємцям, які були позначені як ризикові, було відмовлено в праві оформлення ПДВ-кредиту і зменшити на суму цього кредиту свої податкові зобов'язання. Підприємці можуть врахувати податковий кредит після відміни блокування накладних, проте правила розгляду наданих документів нечітко окреслені, а час розгляду ніяк не обмежується, що створює невизначеність для ведення бізнесу.

Перелік необхідних підтверджуючих документів є індивідуальним для кожного окремого випадку, а процес прийняття рішень комісіями Державної податкової служби за своєю природою є дискреційним. При нинішньому дизайні СМКОР ці комісії фактично отримали повноваження судів, які мають оцінювати докази невинуватості підприємця. Однак це створює проблему, оскільки податкові органи за своєю суттю упереджені в таких спорах. Їх основна мета – зібрати більше податків і зборів, що неминуче суперечить справедливому оцінюванню доказів від платника податків.

Державна податкова служба втручається у діяльність підприємців всього лише маючи підозри. ДПС не вимагає додаткової інформації для збору переконливих доказів злих намірів платника податків, який був визнаний ризиковим. Натомість ДПС просто блокує податкові накладні компанії, фактично зупиняючи бізнес-операції підприємця та перекладаючи тягар доведення на платника податків або податкового агента, і змушує підприємців доводити, що вони не планували ухилитись від сплати податків. Якби не блокування, на основі СМКОР, запит на додаткові підтверджуючі документи можна було б розглядати як ретельне розслідування відповідно до ризико-орієнтованого підходу. Однак поточний дизайн системи моніторингу, який дозволяє пряме втручання у діяльність підприємства виключно на основі дискреційних рішень Державної податкової служби, позиціонує СМКОР як яскравий приклад податкового адміністрування, заснованого на презумпції вини. Цей підхід означає, що прості підозри можуть мати наслідки для підприємця навіть до будь-якого офіційного розслідування, поклавши тягар доведення на платника податків або податкового агента. Крім того, якщо СМКОР позначає компанію як ризиковану, її ділові партнери автоматично стають ризиковими і також можуть зіткнутися з блокуванням податкових накладних. Проте інформація про компанії із заблокованими податковими накладними не є загальнодоступною, тому підприємці не знають про ці ризики під час своєї звичайної господарської діяльності.

Практика адміністрування ПДВ в країнах ЄС радикально відрізняється від вітчизняних практик, що підкреслює недоліки поточної практики адміністрування податків в Україні. Фактична практика щодо права на відрахування ПДВ-кредиту, які вважаються підозрілими в країнах ЄС, добре представлена в судових рішеннях держав-членів ЄС. Зокрема, за рішенням Європейського суду, (2012), Справа С-142/11: Податок на додану вартість (ПДВ) – Право на відрахування – Умови здійснення – Національне законодавство або практика, що забороняє відрахування – Рахунок-фактура як єдиний дійсний документ – Об'єктивне свідчення операції⁴, право платника податку на ПДВ-кредит є базовим принципом, і будь-які обмеження або відмови з боку податкових органів повинні ґрунтуватися на об'єктивних доказах і відповідати директивам ЄС (зокрема, Директиві Ради 2006/112/ЄС). Рішення суду підкреслює важливість забезпечення того, щоб платники податків не були несправедливо покарані через дії інших учасників ланцюга постачання.

⁴ ECLI identifier: ECLI:EU:C:2012:373

Зокрема, у рішенні наголошується на фундаментальному принципі загальної системи ПДВ щодо права платників податку вираховувати належний або вже сплачений ПДВ за придбані товари та послуги, що є витратами на виробництво, із ПДВ, який підлягає оплаті. Це право є невід'ємною частиною механізму ПДВ і, в принципі, не може бути обмежене. Право на врахування ПДВ-кредиту реалізується негайно стосовно всіх податків, які стягуються з операцій, пов'язаних із витратами на виробництво.

Про відмову у праві на врахування ПДВ-кредиту судді зазначають, що така відмова може ґрунтуватися лише на об'єктивних доказах. У рішенні зазначено, що податковий орган не може відмовити платнику податків у праві на відрахування ПДВ-кредиту із суми, яку він зобов'язаний сплатити, у зв'язку з неналежною поведінкою надавача рахунку-фактури або одного з його постачальників. Податковий орган повинен на основі об'єктивних доказів встановити, що платник податків знав або повинен був знати, що операція була пов'язана з шахрайством, вчиненим емітентом рахунку або іншим торговцем на ранньому етапі ланцюга постачання.

Більше того, у рішенні зазначено, що податковий орган не може вимагати від платника податків проводити перевірку особи, що виставила рахунок-фактуру, з метою підтвердження, що ця особа мала статус платника податку, перебувала у володінні товарами та могла їх поставити. Орган також не може вимагати від платника податків наявність інших документів, що підтверджують ці умови, особливо якщо були дотримані умови реалізації права на відрахування ПДВ-кредиту та немає підозри у здійсненні шахрайства.

У документі наголошується, що національні практики, які відмовляють у праві на врахування ПДВ-кредиту на підставі неналежної поведінки емітента рахунку-фактури або одного з його постачальників, без встановлення доказів обізнаності платника податків про шахрайство, не відповідають директивам (тобто Директиві Ради 2006/112/ЄС).

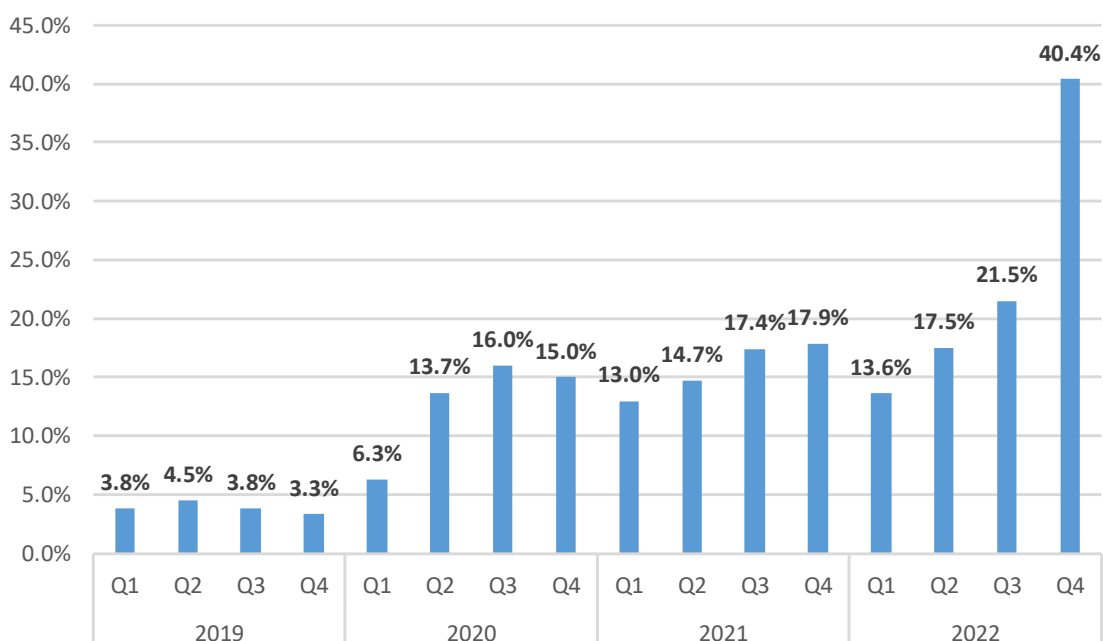
Інакше кажучи, Європейський суд у своєму рішенні від 2012 року у справі C-142/11 прямо зазначив, що покладання тягаря доведення на платників податків або податкових агентів, зокрема у питанні доведення права на відрахування вхідного ПДВ (врахування ПДВ-кредиту), суперечить законодавству ЄС. Суд наголошує, що податковий орган не може покласти свої обов'язки розслідування на платників податків і повинен надати об'єктивні докази причин відмови у праві на відрахування ПДВ.

Основна причина різкого контрасту між практикою адміністрування ПДВ в Україні та державах-членах ЄС полягає у нефункціональних інститутах верховенства права в Україні. Розвинені країни встановлюють фіскальну дисципліну та дотримання податкового законодавства насамперед через невідворотність покарання. Немає потреби у всеохопних перевірках усіх і кожного, які забирають багато часу та дестабілізують роботу підприємців, коли судові та правоохоронні органи ефективно відслідковують та притягують до відповідальності осіб, що ухиляються від сплати податків. Високий ризик бути спійманими та притягненим до відповідальності функціональними інститутами верховенства права стримує більшість платників податків від системного ухилення від сплати податків у розвинених країнах. Навпаки, там, де функціональні інститути відсутні, а верховенство права ненадійне, фіскальні органи, як це відбувається в Україні, вдаються до проксі-систем, як-от СМКОР, для встановлення всеохопного контролю, намагаючись в середовищі непрацюючих інститутів встановити фіскальну дисципліну. Дивно, але за такої дорогої та деструктивної системи адміністрування ПДВ, яка відверто суперечить практиці ЄС, українська влада приділяє мало уваги невідворотності покарання для тих, хто не пройшов перевірку СМКОР, тобто тих, хто був визнаний підозрілим та ризиковим і не зміг довести відсутність злих намірів. У відкритих джерелах немає чіткої інформації про те, яка частка випадків, визнаних СМКОР ризиковими, справді були викриті в ухиленні від сплати податків. Крім того, у відкритих джерелах відсутня систематизована інформація про те, яке покарання отримали ці реальні справи. В ідеальному випадку подання фіктивних фінансових документів для нарахування ПДВ-кредиту має призводити до кримінальної відповідальності, якщо умисність дій буде доведено в суді. Проте з оглядів юридичної практики ми дізнаємось, що

кримінальну відповідальність за фіктивну діяльність скасовано⁵, а притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків відбувається за умови визнання підозрюваним своєї провини в суді⁶. Схоже, що єдине покарання для тих, хто не пройшов перевірку СМКОР і не може довести свою невинуватість, — це додаткові податкові відрахування та штрафи, що є прийнятною ціною за ризик для фактичних осіб, хто ухиляється від оподаткування, але неприйнятним тягарем для чесного бізнесу. Підсумовуючи, у поточному дизайні системи СМКОР відсутній критичний елемент покарання за справжнє шахрайство з ПДВ-кредитом, що є причиною нездатності СМКОР перешкоджати системному ухиленню від оподаткування, водночас створюючи величезні проблеми для чесних підприємців через дискреційні інструменти, створені податковим органом.

Масштаби блокування податкових накладних, через СМКОР, справді вражають. Офіційні звіти Державної податкової служби стверджують, що лише невеликий відсоток податкових накладних блокується після перевірки СМКОР (тимчасово до поки підприємець не надасть докази відсутності намірів ухилитись від оподаткування). Ці звіти показують, що близько 1-2% податкових накладних блокується щомісяця, що впливає на трохи більше 10% компаній за вказаний період (див. таблицю 2 нижче). Однак справжнє занепокоєння викликає той факт, що блокування СМКОР щомісяця охоплює різні компанії (вищезазначені 1-2% заблокованих податкових накладних стосуються різних підприємств щомісяця, таким чином охоплюючи набагато ширше коло компаній). У певні моменти 2022 року Рада бізнес-омбудсмена повідомляла, що до 40% компаній стикалися з блокуванням податкових накладних. Така поширеність явища має серйозні наслідки для бізнес-середовища. Це порушує грошовий потік компаній, ускладнюючи виконання ними своїх фінансових зобов'язань. Не кажучи вже про додаткові операційні витрати, які несуть підприємства, коли вони витрачають час на розблокування своїх накладних. Економічні втрати, через несприятливе середовище, коли підприємці стикаються з ризиком блокування своєї діяльності, навіть якщо їхні компанії ніколи не зловживали ПДВ-кредитом, заслуговують на окремий, поглиблений аналіз.

Графік 1. Відсоток підприємств (платників ПДВ), які стикалися із блокуванням податкових накладних



Джерело: Рада бізнес-омбудсмена

⁵ <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2020/08/podatkovyi-pravoporushennya-navvazhlivsh-visnovki-sudv.html>

⁶ https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/215638_ukhilennya-vd-splati-podatkv-dobrka-sudovo-praktiki-2022

Таблиця 2. Відсоток заблокованих податкових накладних

		За кількістю платників податків	За кількістю податкових накладних	За сумами поданих податкових накладних
2021	січ	6.6%	0.4%	1.0%
	лют	6.8%	0.4%	0.8%
	бер	8.5%	0.5%	1.3%
	квіт	9.3%	0.5%	1.1%
	трав	8.4%	0.5%	1.0%
	чер	8.8%	0.5%	1.0%
	лип	10.6%	0.6%	1.3%
	серп	10.7%	0.5%	1.1%
	вер	11.0%	0.6%	1.3%
	жовт	10.6%	0.5%	1.2%
	лист	11.0%	0.6%	1.3%
	груд	11.4%	0.6%	1.3%
2022	січ	11.4%	0.8%	1.6%
	лют	8.9%	0.6%	1.1%
	бер	n/a	n/a	n/a
	квіт	n/a	n/a	n/a
	трав	7.1%	0.6%	1.0%
	чер	17.1%	0.6%	1.1%
	лип	15.7%	1.2%	2.9%
	серп	13.0%	0.8%	1.7%
	вер	11.2%	0.7%	1.5%
	жовт	n/a	n/a	n/a
	лист	n/a	n/a	n/a
	груд	n/a	n/a	n/a
2023	січ	11.6%	1.0%	3.3%
	лют	9.7%	0.8%	2.5%
	бер	10.8%	0.8%	2.5%
	квіт	10.1%	0.8%	2.5%
	трав	10.8%	0.8%	2.5%
	чер	11.1%	0.9%	2.4%
	лип	10.1%	1.3%	2.4%
	серп	9.8%	1.0%	2.1%
	вер	10.2%	1.0%	2.3%

Джерело: Державна податкова служба

Характерною рисою нинішнього податкового адміністрування в Україні є нехтування Державною податковою службою судовою практикою та судовими рішеннями з окремих поширених питань. Натомість податкові органи надають значної ваги так званим «листам-роз'ясненням», які видає сама Державна податкова служба. Ці листи-роз'яснення відіграють більш впливову роль у податкових відносинах, ніж судові рішення та навіть роз'яснювальні листи Міністерства фінансів України.

Так, відповідно до частини п'ятої статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права. Проте представники бізнесу повідомляють про численні випадки,

коли у справах щодо адміністрування ПДВ податковий орган не враховує правову позицію Верховного Суду, що змушує платника податків неодноразово звертатися до суду для захисту своїх прав.⁷

Діяльність податкових органів та нормативно-правові акти, що регулюють цю діяльність, порушують презумпцію правомірності. Незважаючи на рішення судів різних інстанцій, ДПС ігнорує численні судові рішення. Наприклад, операції з «ризиковими контрагентами» часто призводять до блокування податкових накладних. Проте постановою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 7 грудня 2020 року (справа № 140/1492/19) встановлено, що «вина платника податків є необхідною складовою податкового правопорушення». Крім того, згідно з постановою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18 грудня 2020 року (справа № 808/7333/14), «платник податків не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на податковий кредит, за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та згадженість дій між ними».

Іншими словами, хоча українське законодавство та правова практика у сфері адміністрування податку на додану вартість нібито відображає законодавство ЄС та правову практику держав-членів ЄС, ані законодавство, ані рішення українських судів не мають впливу на щоденну практику адміністрування податків Державною податковою службою України. Цей орган дотримується презумпції вини по відношенню до платників податків як основного принципу своєї діяльності. Крім того, як повідомляє Рада бізнес-омбудсмена, навіть коли підприємець добивається позитивного рішення суду про скасування попереднього рішення ДПС та обов'язкове фінансове відшкодування від податкових органів, бізнес часто стикається з труднощами у виконанні цих судових рішень з боку податкових органів.⁸

У цьому контексті для бізнесу це дуже травматичний досвід податкових перевірок в умовах непрацюючого верховенства права та домінування принципу презумпції вини в податковому та митному адмініструванні. За даними ДПС, у 2021 році у 99% податкових перевірок фіскальні органи робили додаткові податкові нарахування. Платники податків часто отримують податкове повідомлення, де мотивом накладення штрафу є «...неможливість надати документи, що спростовують наявність вини», а не доведення необґрунтованості, недобросовісності та неналежної діяльності платника податків. Юридична практика також зазначає, що висновки податківців у актах податкових перевірок часто успішно оскаржуються в судах, насамперед через порушення презумпції правомірності рішень платника податків. Примітно, що податкові органи можуть штрафувати платників податків не лише за заниження податкових зобов'язань, а й за завищення та навіть за технічні помилки в податкових деклараціях⁹.

Адміністрування митної вартості

Основним важелем впливу в рамках митного адміністрування в контексті практики презумпції вини є здатність митників примусити декларувати завищену митну вартість імпортованих товарів, незважаючи на будь-які претензії чи заперечення з боку імпортера. Хоча українська митниця, з законодавчої та процедурної точки зору, відображає найкращі практики ЄС, проблеми виникають через надмірне зловживання митниками своїм законним правом на сумнів та іншими дискреційними інструментами. Згідно з опитуванням експортерів та імпортерів, майже 44% імпортерів¹⁰ повідомляють про необґрунтоване завищення митної вартості товарів та відмову митниці визнати договірну ціну товару. Це свідчить про те, що митниця надактивно використовує своє законне право

⁷ <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1421744>

⁸ <https://boi.org.ua/case-studies/569-rizikovij-postachalnik-podatkovij-kredit-pokupcyja-vdalos-zberegiti/>

⁹ <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/09/vidshkoduvannya-pdv.html>

¹⁰ http://www.ier.com.ua/files/Projects/2021/TFD/TradeSurvey/IER_FTC_survey_short_report_2_FINAL_FINAL.pdf

на сумнів та застосовує інші дискреційні інструменти не тільки у випадках ризикованих імпорتنих операцій.

Митна вартість лежить в основі відносин між державою (Державною митною службою України) та бізнесом (експортерами та імпортерами). Митна вартість є фундаментом для визначення податкових зобов'язань для експортно-імпорتنих операцій, таких як відрахування ПДВ, відшкодування ПДВ, акцизи та імпортні мита. Для імпорتنих операцій держава надає перевагу завищенню митної вартості по відношенню заявленої для збільшення митних зборів, тоді як для експортних операцій держава схиляється до нижчої митної вартості для зменшення зобов'язань щодо відшкодування ПДВ.

Механізм зловживання законним правом на сумнів на митниці (тобто презумпція вини) діє наступним чином: імпортер декларує митну вартість імпортованого товару. Якщо заявлена вартість не задовольняє митника, він вимагає документальне підтвердження такої заявленої митної вартості. Незважаючи на чіткий і заздалегідь визначений перелік документів, які будуть прийняті як докази, митник має право вирішувати, яка документація є достатньою. Навіть маючи вичерпний перелік запропонованих документів, остаточне рішення, чи наданих документів дійсно достатньо, залишається на розсуд посадовця. Якщо митниця визначить, що імпортовані товари повинні мати вищу митну вартість, товари можуть бути розмитнені лише за митною вартістю, визначеною посадовою особою. Імпортер може оскаржити це рішення в суді, процес може тривати кілька років. Проте товар все одно має бути розмитнений, оскільки за його зберігання на пункті тимчасового зберігання імпортер сплачує щоденну плату. Отже, імпортер не лише несе витрати на юридичні послуги під час спору, а й накопичує додаткові витрати за зберігання протягом усього періоду оскарження. Незалежно від результату, імпортер так чи інакше зазнає додаткових витрат, щойно митник поставить під сумнів заявлену митну вартість. Існує також внутрішня процедура оскарження рішення митниці, але цей канал не дуже популярний серед імпортерів (див. деталі нижче). Немає потреби згадувати широкі можливості для корупції, які виникають унаслідок частого використання законного права на сумнів.

Право митного органу поставити під сумнів заявлену митну вартість (законне право на сумнів) не є унікальним для України. Угода про імплементацію статті VII ГАТТ 1994 р., більш відома як Угода СОТ про митну оцінку, запроваджує справедливу, уніфіковану та нейтральну систему митної оцінки імпортованих товарів, яка відповідає комерційній практиці та виключає використання довільної або фіктивної митної вартості.

Оцінка товарів за цією системою зазвичай базується на ціні, яка була фактично сплачена або така, що підлягає сплаті, за товари при продажу на експорт в країну імпорту, скориговану відповідно до положень статті 8 Угоди¹¹, тобто з коригуваннями, які окреслює митниця.

Якщо митна вартість не може бути визначена за допомогою методу вартості операції, Угода передбачає п'ять інших методів, які слід використовувати послідовно. Митні органи мають право самостійно переконатися в правдивості чи точності заявленої вартості.

Загальне право митних органів вимагати документи або інформацію на підтвердження митної декларації викладено в статті 15 Митного кодексу Європейського Союзу (Регламенту ЄС № 952/2013 Європейського парламенту та Ради про встановлення Митного кодексу Союзу)¹². Зазначені положення є універсальними і відповідно також знайшли своє відображення у Митному кодексі України 2012 року (із змінами та доповненнями). Основна відмінність для України полягає в тому, що положення, які повинні використовуватися у деяких виняткових випадках, застосовуються до значної частини операцій.

Як зазначалося вище, 44% імпортерів повідомляють про необґрунтоване завищення митної вартості товарів і при цьому митниця відмовляється визнати договірну ціну товару. Зауважимо, що більшість

¹¹ https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_011#Text

¹² https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_009-13#Text

оскаржуваних рішень щодо суми донарахованих виплат згодом були скасовані судовими рішеннями. Зокрема, у 2022 році 77% таких спірних справ було вирішено на користь імпортерів як за кількістю справ, так і за сумою нарахованих доплат (див. Таблицю 3 нижче).

Таблиця 3. Результати оскарження рішень митниці щодо коригування митної вартості до суду

Рік	Оскаржено рішень про коригування митної вартості товарів		Прийнято рішень не на користь митниці		Питома вага рішень, винесених не на користь митниці	
	кількість, шт.	додатково нараховано митних платежів за рішеннями, що оскаржено, млн. грн.	кількість, шт.	на суму, млн. грн.	за кількістю	за сумою донарахованих платежів
2020	4 117	559,15	2 183	492,67	53%	88%
2021	4 565	688,76	2 654	633,25	58%	92%
2022	2 191	403,09	1 683	311,09	77%	77%

Джерело: відповідь Державної митної служби України на депутатський запит

Крім того, перевірка ефективності широкого застосування дискреційного коригування заявленої митної вартості показує, що всі надміру стягнені суми за процедурами «права на сумнів» становлять лише незначну частину митних зборів (див. Таблицю 4 нижче). Зокрема, у 2022 році коригування митної вартості дало лише 0,04% митних зборів.

Таблиця 4. Ефективність роботи митниці під час контролю правильності визначення митної вартості

Рік	Надходження митних платежів, млн. грн.	Винесено рішень про коригування митної вартості	Додатково нараховано митних платежів, млн. грн.	Питома вага в структурі надходжень
2020	359 905,0	15 817	889,4	0,25%
2021	481 270,5	21 411	228,6	0,05%
2022	310 818,2	13 924	108,9	0,04%

Джерело: відповідь Державної митної служби України на депутатський запит

Кількість випадків коригування митної вартості імпортованих товарів є лише частиною загальної картини. З огляду на поширену практику завищення митної вартості та неформальну потребу підтримувати гарні відносини з Державною митною службою, митники часто коригують митну вартість шляхом неофіційних позаправових практик. Вони неформально комунікують, пропонуючи імпортерам добровільно відкоригувати заявлену митну вартість, відповідно до того, як це бачить митниця, перш ніж застосовувати офіційні процедури коригування. Як зазначено в таблиці 5 нижче, добровільні коригування імпортерами значно перевищують випадки примусових, хоча суми, задіяні в добровільних коригуваннях, не можна визначити з доступних джерел. Ми володіємо лише даними щодо заявленої митної вартості після добровільного перегляду декларацій. Відсутність життєздатних засобів оскарження дискреційних рішень митників і небажання зіштовхуватися з затримками митного оформлення змушують імпортерів мовчки підкорятися нав'язаним нормам поведінки.

Таблиця 5. Випадки самостійного відкликання митних декларацій у зв'язку з необхідністю коригування митної вартості товарів

Роки	Винесено рішень про коригування митної вартості	Кількість самостійно відкликаних митних декларацій	Задекларована митна вартість декларацій, які відкликались самостійно, млн. дол. США
2020	15 817	20 825	296.8
2021	21 411	24 626	371.8
2022	13 924	28 336	3 249.1

Джерело: відповідь Державної митної служби України на депутатський запит

Митна служба підтримує внутрішню процедуру оскарження сумнівних рішень митників, спрямовану на запобігання потреби імпортерів вдаватися до тривалого та дорогого судового процесу. Однак, як свідчить таблиця 6, цей канал вирішення суперечок виглядає непопулярним серед імпортерів. Вірогідним поясненням цього уникнення є низький відсоток рішень на користь імпортерів, що свідчить про сприйняття цього каналу як упередженого і призводить до зниження довіри до цього механізму вирішення спорів.

Таблиця 6. Ефективність процедури оскарження до митного органу вищого рівня.

Роки	Оскаржено до митного органу вищого рівня		Задоволено скарг			Питома вага задоволених скарг, які розглядались у судовому порядку
	Кількість митних декларацій	млн. грн.	Кількість митних декларацій	млн. грн.	Питома вага задоволених скарг за кількістю митних декларацій	
2020	260	269,6	38	412,5*	15%	53%
2021	196	436,6	9	81,9	5%	58%
2022	76	103,5	8	12,9	11%	77%

* - це число включає розглянуті скарги за попередні звітні періоди.

Джерело: відповідь Державної митної служби України на депутатський запит

Спроби виявити деякі процедурні недоліки, які дозволяють повсюдну дискрецію митного адміністрування, не принесуть результату. Митний кодекс (стаття 55) чітко визначає, як має відбуватися коригування митної вартості, а процедури відповідають ГАТТ/СОТ і процедурам Митного кодексу ЄС.

Зокрема, Митним кодексом України визначено такий алгоритм коригування митної вартості, який виглядає цілком обґрунтованим:

1. обґрунтування причин, через які заявлену декларантом митну вартість не може бути визнано;
2. необхідність пред'явлення декларанту наявної в митниці інформації, яка призвела до виникнення сумнівів у правильності визначення митної вартості та до прийняття рішення про коригування;
3. наявність вичерпного переліку вимог щодо надання додаткових документів, за умови надання яких митна вартість може бути визнана;

4. необхідність обґрунтування митницею числового значення митної вартості товарів, скоригованої митним органом, та фактів, які вплинули на таке коригування;
5. обов'язок митниці надати декларанту інформацію щодо можливості погодитися зі скоригованою митною вартістю та сплати відповідних платежів або можливості випустити товари у вільний обіг під забезпечення, а також оскарження рішення митниці.

Незважаючи на чітко визначені процедури, існує «творче» застосування законодавства, яке дає значну свободу дій на низовому рівні, як видно з таблиць вище. Із точки зору закону статтю 30 Митного кодексу можна розглядати як підставу для більш агресивного використання законного права на сумнів. У цій статті сказано, що посадові особи митних органів, які прийняли неправомірні рішення на користь третіх осіб, несуть відповідальність відповідно до закону. Хоча законодавство передбачає правомірність рішень платника податків (тобто презумпцію невинуватості), стаття 30 вносить двозначність. Часто це спонукає митників діяти навіть у позаправовому полі, насамперед з метою недопущення недоборів митних платежів. Така поведінка зумовлена побоюванням, що недоплата може бути розцінена правоохоронними органами як зловживання службовим становищем. Хоча ця норма дає широке поле для дискреційних дій Державної митної служби для запобігання втратам митних зборів, вона не зупиняє масштабну контрабанду. Це свідчить про те, що стаття 30 Митного кодексу не є єдиною причиною проблем, описаних вище.

Хоча основною метою цього звіту є висвітлення та наведення доказів практики презумпції вини у податковому та митному адмініструванні в Україні, а не пропозиція конкретних рішень подолання проблеми, ми представляємо детальну розбивку процедурних кроків митного оформлення та коригування митної вартості. З таблиці 7 ми можемо побачити процедури, вразливі для творчого тлумачення законодавства. Питання, позначені як дискреційні, потребують уваги. Однак важливо підкреслити, що видалення конкретних дискреційних інструментів не обов'язково усуває загальну практику презумпції вини. Органи влади часто відтворюють подібні дискреційні інструменти в інших місцях або розробляють більш складні правила, які все ще дозволяють застосовувати практику презумпції вини в податковому та митному адмініструванні.

Як показано в Таблиці 7, основні проблеми виникають під час контролю Держмитслужбою правильності визначення митної вартості та коли імпортери подають документи, що підтверджують заявлену митну вартість товарів. На перший погляд, цей процес здається доцільним, оскільки виявлення розбіжностей у заявленій митній вартості за своєю суттю вимагає обережності. Однак повноваження митників значно переважають здатність імпортера відстояти свою позицію. Імпортери несуть витрати, коли їхні товари затримуються на митниці, поки вони збирають необхідні підтверджуючі документи. Рішення про те, чи достатньо наданих документів, залишається виключно за митником. У разі встановлення Держмитслужбою необхідності підвищення митної вартості імпортер не може відновити господарську діяльність до виконання вимоги та здійснення зазначених платежів до бюджету.

Процедура, що дозволяє здійснювати митне оформлення товарів за фінансовими гарантіями, застосовна лише до подання додаткових підтверджуючих документів. Іншими словами, імпортер може висловити незгоду, внести фінансові гарантії та продовжити розмитнення на основі початково заявленої митної вартості. Проте після подання підтверджуючих документів Держмитслужба може визнати надану документацію недостатньою та утримати необхідні додаткові платежі за рахунок суми внесених фінансових гарантій. Зрештою, декларант заплатить ту суму, яку визначить митник. Лише після цього імпортер може розпочати тривалу судову тяжбу з Державною митною службою, за умови, що імпортер готовий інвестувати у це час і ресурси.

Наразі немає жодного політичної волі для вирішення проблеми зловживання так званим «правом на сумнів» на митниці або для перегляду спірної статті 30 Митного кодексу, яка заохочує митників нехтувати принципом правомірності рішень платника податків. Українські високопосадовці історично

віддавали перевагу презумпції вини у відносинах з українськими платниками податків. Таке мислення, очевидно, пронизує рутинні відносини з фіскальними органами, сприяючи шкідливим практикам і не помічаючи явного зловживання дискреційними повноваженнями.

Основна мета цього звіту – висвітлити проблеми, пов’язані з практикою презумпції вини, та продемонструвати, що ця проблема дійсно існує. Покращення конкретних процедур без визнання головної проблеми є марним витрачанням часу. Просте видалення окремих інструментів без перегляду основоположної філософії презумпції вини призведе лише до появи нових дискреційних практик на інших етапах розмитнення, вцілому зберігаючи status quo.

Таблиця 7. Процедурні кроки митного оформлення та коригування митної вартості.

№	Опис кроку процесу	Особа	Коментар
1.	Самостійне визначення митної вартості товарів	Декларант	
2.	Декларування митної вартості митному органу	Декларант	
3.	Контроль правильності визначення митної вартості товарів за основним методом - за ціною договору (контракту) шляхом перевірки розрахунку	Митниця	
3.1.	- визнання заявленої митної вартості	Митниця	
3.2.	- у разі виникнення сумнівів у правильності визначення митної вартості (спрацювання Автоматизованої системи управління ризиками, АСУР) пропонує декларанту надати додаткові документи	Митниця	
3.2.1.	надає вичерпний перелік вимог щодо надання додаткових документів, за умови надання яких митна вартість може бути визнана	Митниця	
3.2.2.	декларант подає митному органу документи, що підтверджують заявлену митну вартість товарів і обраний метод її визначення	Декларант	
3.2.3.	- визнання заявленої митної вартості	Митниця	
3.2.4.	- <i>випуск товарів з подальшою можливістю застосування пост-аудиту</i>	Митниця	
3.2.5.	- за наявності обґрунтованих підстав вважати, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість, прийняття письмового рішення про необхідність коригування митної вартості	Митниця	
3.2.4.1.	надає письмову інформацію про причини, за яких заявлена вартість не може бути визнана;	Митниця	
3.2.4.2.	надає письмову інформацію підстав здійснення коригування вартості та щодо порядку і методу визначення митної вартості;	Митниця	
3.2.4.3.	обґрунтовує числове значення скоригованої митної вартості товарів;	Митниця	
4.	Товари випускаються у вільний обіг:	Митниця	
4.1.	у разі визнання митним органом заявленої митної вартості товарів - за умови сплати митних платежів згідно із заявленою митною вартістю;	Митниця	

4.2.	у разі згоди декларанта з рішенням про коригування митної вартості - за умови сплати митних платежів згідно з митною вартістю, визначеною митним органом;	Митниця	
4.3.	у разі незгоди декларанта з рішенням митного органу про коригування - за умови сплати митних платежів згідно із заявленою митною вартістю товарів та надання гарантій;	Митниця	
5.	Оскаржує рішення митного органу щодо коригування митної вартості (за бажанням)	Декларант	

Джерело: національне законодавство

Роз'яснення по процедурним крокам:

	- відповідає законодавству і є доцільним;
	- фактично вимога законодавства не дотримується;
	- дискреційне повноваження;
	- не застосовується на практиці;