



Кормич Б. А.,
д. ю. н., професор,
завідувач кафедри
морського та митного права
Національного університету
“Одеська юридична академія”
(м. Одеса, Україна)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5948-5944>

УДК 339.5

ПРАВИЛА СОТ ЩОДО МИТНОЇ ВАРТОСТІ: ДЕЯКІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ

Дана стаття присвячена аналізу основних положень Угоди про застосування ст. VII ГАТТ та рішень органів СОТ, що містять її офіційне тлумачення, з метою визначення базових аспектів застосування правил визначення митної вартості на національному рівні. Розглядаються такі елементи проблематики, як: порядок реалізації дискреційних повноважень митних органів, обґрунтування рішень щодо коригування митної вартості, способи застосування цінкових баз даних тощо. Визначаються основні фактори впливу на ефективність застосування правил митної оцінки СОТ.

Ключові слова: митна вартість, митний тариф, імпорт, правила митної оцінки, цінкові бази даних, дискреційні повноваження, митне право, Світова Організація Торгівлі.

Borys Kormych. The WTO rules for customs valuation: certain aspects of application. – Article.

The present article provides the analyses of the main provision of the Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994, as well as the decisions of the WTO bodies that include its official interpretation, with the aim to define basic aspects of implementation of customs valuation rules at the national level. The subjects of review are such elements of the issue as: the procedure for realisation of customs authorities' discretion, providing the explanation for decisions on customs value correction, ways of application of customs valuation databases, etc. The main factors that influence the effectiveness of implementation of customs valuation rules are also determined.

Key words: customs value, customs tariff, import, customs valuation rules, valuation databases, discretion, customs legislation, World Trade Organization.

Кормич Б. А. Правила ВТО по таможенной стоимости: некоторые аспекты применения. – Статья.

Данная статья посвящена анализу основных положений Соглашения о применении ст. VII ГАТТ и решений органов ВТО, которые содержат его официальное толкование, с целью определения базовых аспектов применения правил определения таможенной стоимости на национальном уровне. Рассматриваются такие элементы проблематики, как: порядок реализации дискреционных полномочий таможенных органов, обоснование решений о корректировке таможенной стоимости, способы применения ценовых баз данных и т.д. Определяются основные факторы, влияющие на эффективность применения правил таможенной оценки ВТО.

Ключевые слова: таможенная стоимость, таможенный тариф, импорт, правила таможенной оценки, ценовые базы данных, дискреционные полномочия, таможенное право, Всемирная Торговая Организация.

Тематика визначення митної вартості є популярною і розглядається достатньо широко у вітчизняних наукових публікаціях, починаючи з кінця 1990-х рр. (Терещенко, Науменко, 1999) і закінчуючи сучасними монографічними дослідженнями (Бережнюк, 2017). Але, разом з тим, значною перешкодою у ефективному застосуванні правил визначення митної вартості є проблема сприйняття букви та духу правових норм, які були створені в рамках іншої правової системи, та дещо відмінних підходів до праворозуміння та правозастосування. Власне кажучи, це загальновідома сучасна проблема перенесення глобальних норм на національний ґрунт та їх реалізації в рамках діяльності національної публічної адміністрації (Кормич, 2017).

На початку 2017 р. було опубліковано дослідження фахівців відділу економіки Оксфордського університету під назвою назвою “Вступ до СОТ та ухиляння від тарифу” (Javorcika, Narcisob, 2017). У даному дослідженні аналізувалася митна статистика 15 країн, які стали членами СОТ у період з 1996 по 2008 р. (Албанія, Вірменія, Китай, Кабо Верде, Еквадор, Грузія, Литва, Латвія, Молдова, Македонія, Непал, Оман, Саудівська Аравія, Україна та В’єтнам), щодо імпорту з США, Німеччини та Франції у порівнянні із відповідною експортною статистикою останніх. На підставі цього було виявлено три закономірності:

– у всіх 15 країнах існувало позитивне співвідношення між зниженням вартості імпорту та ставками мита у період до набуття членства у СОТ (тобто чим більшою була ставка мита за товарною позицією, тим значнішими були показники зниження вартості. – Б.К.), яке зникло після вступу до СОТ;

– у період після вступу до СОТ відмічається позитивний та статистично помітний зв'язок між зниженням кількісних показників імпорту та ставками мита;

– зв'язок між тарифом на аналогічні товари та невідповідними кількостями стає сильнішим після вступу, що свідчить про більші обсяги неправильної класифікації товарів.

Таким чином, як це не дивно, застосування новими членами СОТ передбачених угодою правил оцінки товарів для товарообігу з розвинутими країнами не лише не призвело до поширення випадків зниження митних вартостей (що було б цілком ймовірним при переважному визнанні ціни трансакції, яка заявляється імпортером), а скоріше навпаки, примусила недобросовісних імпортерів шукати інші канали для мінімізації митних платежів, зокрема, через зниження кількісних показників товарів та через неправильну класифікацію по товарних позиціях з меншою ставкою мита.

При цьому, ефективність застосування відповідних правил залежить від того, чи відноситься країна експорту до категорії країн з належним адмініструванням, за якого експортери не зацікавлені у фальсифікації документів або ціни, в першу чергу із власних фіскальних міркувань. Адже саме неможливість зниження вартісних показників, обумовила зростання кількості спроб ухилення від оподаткування через кількість або класифікацію товарів.

Тож, в рамках даної статті ми спробуємо визначити ключові елементи порядку застосування правил визначення митної вартості СОТ, що визначаються як самою Угодою про застосування ст. VII ГАТТ, так і рішеннями органів СОТ, що містять офіційне тлумачення окремих її положень.

I. Історичне підґрунтя створення правил визначення митної вартості СОТ

Для формування правильного розуміння базових цілей та завдань, що обумовили створення єдиних правил визначення митної вартості, необхідно ще раз поглянути на динаміку та зміст переговорного процесу щодо Угоди про застосування ст. VII ГАТТ та на історичні передумови її підписання для того, щоб пересвідчитися, що дана Угода не визначала в якості пріоритету інтереси імпортерів, як це досить часто намагаються стверджувати. Насправді таких пріоритетів було два – гарантування лібералізації тарифів та економія часу.

Так, по-перше, оригінальне призначення ст. VII ГАТТ та Угоди про застосування ст. VII ГАТТ полягало у захисті тарифних поступок, здійснених в рамках Розкладів поступок ГАТТ, від розмивання через довільну оцінку товарів та у попередженні дискримінації при обчисленні митної вартості щодо товарів в залежності від країни походження. В даному аспекті, функції правил визначення митної вартості не виходять за рамки основних принципів, що сформувався ще під час перших тарифних переговорів 1947 р. – лібералізації торгівлі та попередження дискримінації (Кормич, 2015).

По-друге, ще однією проблемою, яка потребувала вирішення був час, який витрачала митниця на визначення митної вартості, адже тодішні системи обчислення, будь-то “Брюссельське визначення вартості” (*Brussels Definition of Value – BVD*), будь-то “Американська ціна продажу” (*American selling price – ASP*) вимагали значного обсягу дій митниці щодо обрахування “належної” митної вартості, включаючи надсилання запитів у країну експорту або подання легалізованих відповідно до міжнародних угод документів.

Так, характерну ситуацію початку 50-х рр., коли власне і розпочалися перші спроби формування єдиних правил оцінки товарів на базі ст. VII ГАТТ, добре ілюструє приклад Сполучених Штатів, де:

- в один з днів у 1953 р. на розгляді митної служби США одночасно перебувало 313.000 декларацій, що на той час відповідало практично річному обсягу імпорту;

- близько 5% митних оформлень завершувалося протягом 2 років, та весь цей час вартість товарів залишалася невідомою (Streatfeild, 2005);

- консульські інвойси (тобто інвойси засвідчені у консульській установі країни імпорту у країні експорту – *Б.К.*) вимагалися для відправлень вартістю вище 250 доларів, які були предметом адвалорних мит або ставка мита щодо яких іншим чином залежала від вартості (*Steps taken by CONTRACTING PARTIES in 1954 to abolish Consular Invoices and Visas, 1954*).

Власне кажучи, навколо цих двох питань і відбувалися переговори, складність яких найкраще характеризується їх часовими рамками – майже 30 років, з початку 1950-х рр. і аж до підписання першої редакції угоди щодо оцінки товарів у квітні 1979 р. за результатами Токійського раунду.

При чому, під час Токійського раунду сформувалися два діаметрально протилежні підходи до питання митних вартостей,

обумовлені, в першу чергу, часткою митних надходжень у бюджетах країн. Так, четвірка найбільш економічно розвинутих членів ГАТТ (США, Канада, Японія та, на той час, ЄЕС) погоджувалися з позитивним підходом, який передбачав максимальну довіру до інформації комерційних документів задля збільшення швидкості митного оформлення, що на їх думку було найбільшою проблемою.

В той же час, значна кількість країн як, наприклад, Індія, “залежали від мит як важливої частини урядових доходів і, таким чином, бажали домовитися щодо сприятливих для себе умов у новому кодексі щодо митної оцінки. Крім того, багато країн, що розвивалися, відчували настану адміністративної спроможності для моніторингу ринкових цін серед своїх торговельних партнерів і, таким чином, стикалися з потенційно серйозними проблемами, що створювалися шахрайськими інвойсами” (Winham, 1986).

В результаті, у 1979 р. на підписання Кодексу щодо митної оцінки ГАТТ (*GATT Valuation Code*) вдалося вийти лише після включення до неї трьох важливих запобіжників, які повинні гарантувати протидію зниженню митної вартості, та відповідно забезпечувати отримання державою тих доходів, що їй належать:

- (1) покладання обов'язку доведення ціни на імпортера;
- (2) залишення дискреційних повноважень митниці попросити імпортера надати додаткові пояснення, документи або інші докази у разі наявності “обґрунтованих сумнівів”;
- (3) можливість обрання іншого методу оцінки, знову ж таки на підставі “обґрунтованих сумнівів” без доведення неправильності інвойса (Rege, 2002).

II. Дискреційні повноваження митниці щодо оцінки товарів

Можна стверджувати, що дискреційні повноваження митниці є невід'ємним елементом юридичної техніки, що застосовується в рамках Угоди про застосування ст. VII ГАТТ, і відповідно, тією основою, що забезпечує належне застосування методів визначення митної вартості у відповідності до цілей та завдань цієї Угоди. Фактично, підписуючи дану Угоду держави погодилися на відмову від дискреції у способах розрахунку митної вартості, обмеживши його чіткою послідовністю шести стандартних методів оцінки, та права вимагати належним чином легалізовані комерційні документи, визнаючи звичайні документи, створені суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Але зроблено це було в обмін на можливість не доводити “неправильність” заявленої митної вартості, вирішуючи питання її визнання, або невизнання в рамках таких категорій, як дискреція щодо достатності наданої інформації, та дискреція щодо обґрунтованості сумнівів.

Така ситуація дисонує із популярною на сьогодні в Україні тезою, що протидія корупції повинна здійснюватися через ліквідацію будь-яких дискреційних повноважень. Крім того, вже досить давно наступ на дискреційні повноваження ДФС відбувається і в рамках судової практики. Не хотілося б спекулювати на тему наскільки це логічно в сфері внутрішньо оподаткування, але у питаннях митної вартості дискреція, обмежена переліком методів оцінювання, є основою всієї системи митної оцінки, створеної СОТ.

Свобода розсуду митних органів визначається правилом ст. 17 Угоди про застосування ст. VII ГАТТ, яка передбачає, що “Ніщо в цій Угоді не повинно тлумачитися так, що обмежує або ставить під сумнів право митних адміністрацій упевнитися в істинності або точності будь-якої заяви, документа чи декларації, поданої для цілей митного оцінювання”.

Більше того, дане положення знайшло своє розширене тлумачення у рішеннях та рекомендаціях відповідних органів Всесвітньої митної організації (ВМО) та СОТ.

Зокрема, наявність дискреційних повноважень митниці підтверджується у Консультативному висновку 16.1 Технічного комітету ВМО “Поводження у ситуації коли продаж або ціна підпадають під якусь умову або міркування, відповідно до якого вартість не може бути визначена відносно товарів, що оцінюється” (Advisory Opinion 16.1 Treatment of a situation where the sale or price is subject to some condition or consideration for which a value can be determined with respect to the goods being valued, 1988), прийнятому на 15-й сесії, 17 березня 1988 р. який безпосередньо адресовано особливостям застосування ст. 1 (b) Угоди про оцінку товарів. Зокрема, у п. 5 даного висновку зазначається “Повністю покладається на окремі адміністрації, що саме вони вважають достатньою інформацією для конкретного визначення вартості, що є предметом умови або міркування”. Даний висновок було прийнято ще на основі попереднього “Кодексу про митну оцінку ГАТТ”, але повною мірою застосовується і сьогодні.

Ще більш цікавим є наступне рішення Комітету по митній оцінці СОТ “Щодо випадків коли митні адміністрації мають підстави сумніватися у істинності або точності задекларованої вартості”. Його

особливість полягає у тому, що проект відповідного рішення було погоджено ще у 1990 р. під час обговорення тексту Угоди про застосування ст. VII ГАТТ (Report of The Negotiating Group on MTN Agreements and Arrangements to The Group of Negotiations on Goods, 1990), і фактично воно було складовою “пакетного” погодження заключного акту переговорів Уругвайського раунду. До підготовки цього рішення спонукала стурбованість Індії, Бразилії та Кенії тим, що стандарт “ціни трансакції” є вразливим для шахрайства (Terence, 1999, р. 209).

В результаті, Комітет по митній оцінці СОТ у Рішенні 6.1. “Щодо випадків коли митні адміністрації мають підстави сумніватися у істинності або точності задекларованої вартості” (Decision 6.1. Regarding Cases where Customs Administrations have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value, 1995), прийнятому 12 травня 1995 р. ще раз підтвердив наявність дискреції митних органів у вирішенні даного питання та створив широко відому чотирьохетапну процедуру реалізації такої дискреції:

(1) “...коли митна адміністрація має причини сумніватися у істинності або точності відомостей або документів, поданих на підтримку декларації, митна адміністрація може просити імпортера надати додаткові пояснення, включаючи документи та інші докази...”

(2) “якщо після отримання додаткової інформації або відсутності відповіді все ще залишаються обґрунтовані сумніви щодо істинності або точності задекларованої вартості можна... вважати, що митна вартість не може бути визначена...” [за першим методом];

(3) “перед прийняттям остаточного рішення митна адміністрація повинна письмово повідомити імпортера, за наявності запиту, підстави сумнівів... а імпортеру повинна бути надана розумна можливість для відповіді”;

(4) “після прийняття рішення письмово повідомити імпортера про рішення та його підстави”.

Таким чином ми маємо справу із класичною процедурою прийняття суб’єктом владних повноважень рішення в рамках своїх дискреційних повноважень із забезпеченням для недержавного суб’єкта “права бути почутим”.

III. Обґрунтованість сумнівів: доказування чи пояснення?

Враховуючи вищенаведені факти, не зовсім досконалою виглядають деякі аспекти вітчизняної судової практики щодо оскарження

рішень митних органів про коригування митної вартості. Зокрема, це стосується доводів та міркувань, викладених свого часу у Постанові Пленуму Вищого Адміністративного Суду України від 13 березня 2017 р. № 2 “Про Довідку щодо узагальнення практики застосування адміністративними судами положень Митного кодексу України в редакції від 13 березня 2012 року”.

Перше, що привертає увагу у даному Узагальненні, є систематичне застосування судами норм матеріального права (а в деяких випадках, навіть і не норм права), які взагалі не стосуються правовідносин щодо визначення, контролю або коригування митної вартості. Так, у другому абзаці Узагальнення вказується, що його здійснення “обумовлено змінами у правовому регулюванні відносин у сфері державної митної справи, що запроваджені МКУ з метою узгодження митного законодавства України з Міжнародною конвенцією про спрощення та гармонізацію митних процедур, Конвенцією про тимчасове ввезення, Рамковими стандартами безпеки Всесвітньої митної організації”.

Але, насправді, жоден з перелічених вище міжнародно-правових актів та інструментів, взагалі не стосується питань визначення митної вартості. Більше того, нормами прямої дії є лише норми Конвенції про тимчасове ввезення, але жодне її положення не визначає порядку розрахунку митної вартості. Конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур містить лише набір “стандартних правил”, які реалізуються через національне законодавство, при чому із доволі широкою свободою розсуду окремих держав. Щодо Зводу стандартів SAFE, то він з великими допусками може вважатися лише актом “м’якого права”, представляючи собою набір рекомендацій та найкращих практик.

В той же час, норми Угоди про застосування ст. VII ГАТТ, та пов’язані з цим рішення органів СОТ, судами при формуванні правових позицій щодо визначення митної вартості взагалі не згадуються. Хоча, ст. 22 цієї Угоди прямо вимагає від країн-членів СОТ відповідності “своїх законів, нормативних документів та адміністративних процедур положенням цієї Угоди”.

Але найбільше сумнівів викликають висновки, викладені у п. 2.1. “Тягар доказування неповноти та недостовірності відомостей про митну вартість товарів” вищезгаданого Узагальнення, де сформульовані три правові позиції, що суперечать як букві, так і духу Угоди про застосування ст. VII ГАТТ, зокрема щодо того, що:

(1) “в адміністративних процедурах із митного контролю та митного оформлення орган доходів і зборів повинен обґрунтувати (довести) законність свого рішення (у цьому випадку – рішення про відмову у митному оформленні товару)”;

(2) “відповідно рішення органу доходів і зборів не може ґрунтуватися на припущеннях, на сумнівах про повноту і достовірність відомостей про заявлену митну вартість товару; висновки цього органу повинні ґрунтуватися на достовірних і вичерпних доказах”;

(3) “у свою чергу декларант не зобов’язаний (звільнений від обов’язку) доводити правильність заявленої ним митної вартості: його твердження про розмір митної вартості вважається правомірним, поки протилежне не буде доведено органом доходів і зборів”.

По-перше, слід висловити загальнотеоретичне зауваження, що в розумінні пп. 21, 23 та 24 ст. 4 Митного кодексу України (МКУ) “митне оформлення” та “митний контроль” не є окремими адміністративними процедурами, а є лише сукупністю митних формальностей або заходів. Процедурою, згідно п. 21 ст. 4 є вся сукупність митних формальностей, зумовлена метою переміщення товарів через митний кордон, тобто процедура, як така розпочинається із подання попереднього повідомлення та завершується випуском товарів, або відмовою у митному оформленні.

По-друге, в судовій практиці помилково прирівнюються терміни “обґрунтування” та “доведення” по відношенню до сумнівів, які можуть бути підставою невизнання митної вартості. Академічний тлумачний словник української мови дає три тлумачення слова “сумнів”:

1. Непевність щодо вірогідності, можливості чого-небудь; брак твердої впевненості в комусь, чомусь.

2. Ускладнення, незрозуміння, що виникають при розв’язанні якого-небудь питання, певної проблеми.

3. Стан душевного розладу, непевненості, вагань (Білодід, 1978, с. 839).

Враховуючи такі тлумачення слова “сумнів”, постає вся абсурдність вимоги надання “достовірних та вичерпних доказів”, якщо лише ми не ставимо перед собою завдання доведення душевного стану інспектора під час прийняття рішення. Цілком очевидно, що наявність сумнівів можна лише пояснити.

Більше того, ані норми міжнародних угод, ані норми МКУ, не містять вказівки на обов’язок митних органів встановлювати докази

у питаннях визначення митної вартості. Зокрема, ч. 6 ст. 54 в якості підстави для відмови у митному за заявленою митною вартістю називає наявність “обґрунтованих підстав вважати, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів”, при чому перелік таких підстав для таких сумнівів починається словами “у тому числі невірно визначено митну вартість товарів, у разі...”, тобто за синтаксичного тлумачення явно є невичерпним, дозволяючи митному органу наводити і інші підстави для наявності “обґрунтування” своєї думки щодо неповноти або недостовірності відомостей.

Власне кажучи, Угода про застосування ст. VII ГАТТ під “обґрунтованістю” сумнівів розуміє саме наявність “пояснень”, а не “доказів”.

Так, ст. 16 вищезазначеної Угоди прямо вказує на необхідність надання “пояснень”, а не доказів, даючи право імпортеру “на письмове пояснення стосовно того, як митною адміністрацією країни ввезення було визначено митну вартість товарів імпортера”.

Питання реалізації дискреції митних органів ставало предметом розгляду Органу з врегулювання суперечок СОТ. Зокрема це стосується справи “Таїланд – митні та фіскальні заходи щодо сигарет проходженням з Філіппін” (Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from The Philippines, 2010), в якому, зокрема, наводиться тлумачення положень ст. 16 Угоди про застосування ст. VII ГАТТ, зокрема щодо функцій та змісту відповідних пояснень.

По-перше, у тлумаченні панелі саме пояснення митниці, а не факти, повинні бути об’єктом аналізу при оскарженні рішень про визначення митної вартості. Зокрема, зазначається, що:

– процедурна ціль ст. 16 Угоди про оцінку товарів полягає у забезпеченні належного юридичного процесу та прозорості в контексті визначення митної вартості (п. 7.237);

– пояснення згідно зі ст. 16 Угоди про оцінку товарів надають “вікно через яке національні суди та панелі СОТ переглядають та розуміють визначення митної вартості здійснене митною адміністрацією” (п. 7.234).

Крім того, що важливо, у даній справі дається тлумачення самого слова “пояснення” митної адміністрації, яке “повинно включати, як мінімум, підставу для невизнання вартості трансакції в світлі інформації наданої імпортером, ідентифікацію використаного методу та ілюстрацію яким чином метод був застосований для визначення остаточної митної вартості” (п. 7.238).

Таким чином, ми знову ж таки, бачимо саме вимогу оцінити надану інформацію, а не наводити докази. Крім того, тут є важлива, на наш погляд, вимога щодо структури самого пояснення, яке повинно включати такі елементи, як: (1) підстава невизнання вартості трансакції, (2) оцінку інформації наданої імпортером, (3) ідентифікація застосованого методу визначення митної вартості, (4) ілюстрація способу застосування обраного методу.

Тож ми маємо справу із класичною ситуацією судового перегляду рішення, прийнятого в рамках дискреційних повноважень, що вимагає, в першу чергу, питання дотримання правових вимог та процедурних гарантій у прийнятті відповідного рішення. Коли ж ми звертаємось до перевірки фактів, то слід враховувати початкову причину запровадження дискреції митниці при оцінці наданої інформації. Ця причина є простою і очевидною – джерела інформації про митну вартість товару знаходяться поза межами юрисдикції держави, тож, відповідно, суб'єкт владних повноважень фактично не має дієвих інструментів для перевірки їх справжності, або такі інструменти несумісні із розумними строками митного оформлення. При чому це стосується не лише відомостей, що містяться в комерційних документах, а й значної кількості випадків, коли неможливо достеменно встановити достовірність самих документів, та навіть чи взагалі існують вказані у них суб'єкти господарювання інших країн. Тож, насправді, обґрунтування сумнівів може бути набагато ширшим за простий аналіз цифрових значень, і стосуватися таких категорій, як репутація імпортера та експортера, незвичні умови або характер постачання товарів, аналіз величини різниці із цінами на аналогічні товари. Головною ідеєю є те, що митниця не повинна доводити недостовірність заявленої вартості, вона повинна пояснити причини сумнівів у її справжності. Будь-який інший підхід просто руйнує всю систему визначення митної вартості за правилами СОТ.

IV. Використання реферативних цінових баз даних

Проблематика обґрунтування сумнівів щодо істинності або точності відомостей про заявлену імпортером митну вартість приводить нас до наступного питання: наскільки можна використовувати реферативні цінові бази даних як підставу для обґрунтування сумнівів щодо істинності або точності задекларованої вартості?

І тут ми можемо побачити доволі цікаву ситуацію. Популярна теза про те, що цінові бази допустимо використовувати лише для цілей управління ризиками, на практиці тлумачиться досить по-різному.

З одного боку, є різного роду рекомендації та “найкращі практики”, які будь-яке невизнання задекларованої вартості з посиланням на цінові бази вважають невідповідним Угоді про застосування ст. VII ГАТТ. Але, насправді, подібні джерела не завжди визнаються навіть в якості “м’якого права”. Наприклад, це стосується звітів на зразок того, що підготовлений Міжнародною торговою палатою, в якому стверджується, що поширюється практика “використання цінових баз даних у спосіб, що прямо суперечить” зазначеній угоді (The Misuse of Customs Valuation Databases, 2015). Разом з тим, слід розуміти певну заангажованість подібних звітів, та відсутність у їх авторів компетенції на офіційне тлумачення угод СОТ.

З іншого боку є практика врегулювання суперечок СОТ та безпосередньо практика країн-членів СОТ.

Так, за весь час існування СОТ було зроблено 17 заяв про консультації з посиланням на Угоду про застосування ст. 7 ГАТТ, шість з яких, поміж іншого, включали питання індикативних, мінімальних або реферативних цін. І що характерно, в жодному з випадків не було однозначно встановлено порушення правил оцінки товарів.

Показовою у цьому аспекті є справа “Колумбія – індикативні ціни та обмеження щодо портів ввезення” (Colombia – Indicative Prices And Restrictions On Ports Of Entry, 2009). Зокрема, предметом розгляду в рамках даної справи була практика, відповідно якої митниця Колумбії використовувала індикативні ціни для розрахунку суми фінансових гарантій сплати митних платежів, що заявники вважали порушенням вимог Угоди про застосування ст. VII ГАТТ.

По-перше, в даній справі панель надала тлумачення поняття визначення митної вартості (*customs valuation*) зазначивши, що “воно включає процес визначення грошової вартості або ціни імпортованих товарів з метою стягнення мит”, і що саме на підставі такого розуміння панель розглядатиме, чи використовуються індикативи (п. 7.83).

Виходячи з цього, панель прийшла до висновку, що порушенням буде вважатися лише той випадок, коли “митні органи збирають мито на підставі індикативних цін” (7.85). А от наприклад, той факт, що індикативні ціни використовувалися для розрахунку суми фінансових гарантій, порушенням вже не вважається, оскільки “сплата” та

“гарантії” є двома різними правовими концептами, при чому незалежно від форми такої гарантії. (7.88)

Тобто позиція СОТ полягає у тому, що порушенням є лише безпосереднє використання індикативних цін для розрахунку суми мита, яке підлягає стягненню. Будь-який інший спосіб використання індикативних або реферативних цін під дану заборону не підпадає. Тож, застосування аналізу інформації з цінових баз даних для обґрунтування сумнівів щодо істинності або точності заявленої митної вартості є цілком прийнятним. Одне, що є цілком очевидним, – обґрунтуванням повинен бути не сам факт відмінності цін, а його аналіз та інтерпретація.

Це твердження можна проілюструвати двома практичними прикладами.

Так, Митний Акт Австралії (Customs Act, 1901) містить ст. 161Н (4) “Випадки, коли вартість трансакції не може бути визначена”, яка включає випадок “Якщо відносно товарів, які підлягають оцінюванню, митниця вважає, що ціна за якою товари були продані у імпортній трансакції відрізняється від ціни, за якою ідентичні або подібні товари продавалися у аналогічній трансакції...”

При цьому, подібна ситуація дає підстави митниці:

(а) повідомити імпортерів свою думку;

(б) вимагати від покупця запевнити митницю у тому... “що різниця у цінах не була створена для отримання зниження або ухилення від сплати мита”.

Якщо ж у встановлений час імпортер не зможе запевнити митницю щодо зазначених обставин, митниця повідомляє імпортера про неможливість визначення вартості за ціною трансакції. Тож в рамках цієї норми ми бачимо і використання відомостей про ціни на аналогічні товари, як підставу для невизнання митної вартості, і обов’язок доведення покладений на імпортера. Слід зазначити, що Австралія є однією з 23 країн, які першими підписали ГАТТ-47, а також той факт, що австралійська практика щодо митних вартостей не отримувала жодних заперечень з боку інших членів СОТ.

Ще одним прикладом використання аналізу відомостей про ціни на аналогічні товари для обґрунтування заниження митної вартості імпортерами ми можемо знайти у практиці Європейського Союзу.

Достатньо відомим на сьогодні є Звіт за 2016 р. (Seventeenth report of the European Anti-Fraud Office, 2017, p. 19) Управління з питань запобігання зловживанням та шахрайству ЄС (ОЛАФ) щодо

заниження митної вартості при імпорті товарів через Великобританію у період 2013 – 2016 р. Що характерно, у даному звіті для обґрунтування фактів шахрайства використовується саме аналіз митних вартостей. Зокрема вказується, що за певною позицією заявлена вартість 0.91 Євро за кілограм була значно нижчою за середню задекларовану по ЄС – 26.09 Євро. Додатково вказується, що заявлена вартість була нижчою за “світову ринкову ціною” на сировину (коттон), з якої вироблені товари – 1.44 Євро за кілограм. Тобто, як ми бачимо, аналіз і висновки зроблені саме на підставі реферативних цін.

Тож, можна зробити висновок, що в світовій практиці застосовується широке тлумачення використання реферативних цін для управління ризиками, яке включає і невизнання заявленої митної вартості на підставі її порівняння із середніми значеннями.

V. Відповідальність

Слід зазначити, що норми Угоди про застосування ст. VII ГАТТ все ж таки створювалися виходячи із практики розвинутих демократичних країн, з високим рівнем ділової етики, і виявилися занадто чутливими до практики експорту ряду країн, насамперед Китаю та Південно-Східної Азії. Відповідно, досить швидко почалися пошуки додаткових інструментів протидії шахрайству у питаннях митних вартостей. Одним з таких шляхів стало підсилення відповідальності.

Так, не дивлячись на те, що ст. 11 Угоди щодо оцінки товарів передбачає можливість оскарження рішень митниці щодо коригування митної вартості “без накладання штрафу”, США змогли обійти дану заборону запровадивши з 1993 р. концепцію “розумної старанності” (*reasonable care*), яку, згідно зі ст. 484 Тарифного Акту 1930 р. (19 U.S.C. §1484), повинен проявити декларант при поданні інформації щоб забезпечити можливість митниці належним чином справити мита, зібрати статистику та застосувати інші вимоги законодавства. При цьому така старанність може проявлятися або в отриманні консультацій митниці, або у створенні внутрішніх процедур перевірки митної вартості.

При цьому, невиконання обов’язків щодо “розумної старанності” представляють собою склад правопорушення у вигляді “недбалості” та “грубої недбалості”, що представляють собою спробу ввезти товари на територію США із поданням неправдивих документів, заяв чи дій, або допущення недогляду, чи допомогу у вчиненні зазначених

дій, які призвели до неотримання державною всіх або частини законних мит, податків або зборів (19 U.S.C. § 1592).

Аналіз практики свідчить про те, що підозра у недбалості може бути заснована на таких фактах, як “зміна імпортером порту ввезення після отримання попереднього запиту або постановки питань (митницею щодо товарів або вартості – *Б.К.*), невиконання вимог щодо перегляду класифікації після оприлюднення рішень суду або митниці щодо аналогічних або ідентичних товарів, або не здійснення імпортером розслідування після отримання інформації про те, що конкуренти сплачують більші податки на аналогічні товари” (Baker, 2011).

При цьому, вищезгадана норма § 1592 передбачає доволі значні санкції у вигляді штрафів, у розмірі до “вартості товарів на внутрішньому ринку або 4-кратного розміру митних платежів” у випадку “грубої недбалості”, та “вартості товарів на внутрішньому ринку або 2-кратного розміру митних платежів” для звичайної “недбалості”.

Тож, як ми бачимо, законодавство США використовує достатньо ефективні інструменти протидії шахрайству у сфері митних вартостей, при чому навіть щодо тих її форм, які не потрапляють під кваліфікацію більш серйозних правопорушень у вигляді кримінально караної контрабанди або “шахрайста” (*fraud*).

Закінчення

Насправді, питання застосування правил визначення митної вартості, як, власне, і вся сучасна митна справа, – це питання балансу між сприянням торгівлі та гарантуванням безпеки (у т. ч. і безпеки фінансових інтересів держави). І на цьому тлі сучасний передовий досвід розвинутих країн, є неоднозначним, адже заходи щодо автоматизації та пришвидшення митного оформлення зовсім не гарантують належний рівень протидії зниженням митної вартості.

Так, наприклад, Європейський суд аудиторів, у своєму спеціальному звіті від 12 грудня 2011 р. вказував що застосування митної процедури 42 (звільнення від сплати VAT на кордоні, якщо країна ввезення відрізняється від країни призначення) лише у 2009 р. призвело до втрат бюджету у розмірі 2,2 млрд. Євро або 29% від суми VAT, яка підлягала стягненню з імпорту (ECA special report No. 13/2011 on whether the control of customs procedure 42 prevents and detects Value Added Tax (VAT) evasion, 2011).

Крім того, в даному звіті було висловлено ряд пропозицій вдосконалення митного законодавства ЄС, розвитку комунікації між митними службами країн-членів ЄС, вдосконалення електронних систем митного оформлення, формування спільних профілів ризику, підсилення митного контролю тощо.

Але не дивлячись на цілу низку проголошених заходів, практично у кращих вітчизняних традиціях, проблема так і залишилася без вирішення, бо згідно з вже загаданим Звітом Управління з питань запобігання зловживанням та шахрайству ЄС (ОЛАФ) за період 2013 – 2016 р., лише по імпорту через територію Великобританії ухилання від сплати митних платежів склало: 1.987 млрд. Євро по миту та 3.2 млрд Євро по VAT відповідно до процедури 42 (Seventeenth report of the European Anti-Fraud Office. 2017, p. 20).

При цьому слід зазначити, що мова йде про країни ЄС, де економіка працює в практично безготівковому режимі та існує доволі ефективна система адміністрування внутрішніх податків, включаючи VAT. Українські реалії в даному аспекті набагато сприятливіші для генерування митних ризиків. Тож питання того, чи вартує здійснення митних оформлень в автоматичному режимі за 1 – 2 хвилини втрати 29% державних доходів від митниці залишається відкритим.

Ще одним аспектом, який істотно впливає на ефективність застосування правил визначення митної вартості є надмірна частка митних надходжень у системі прибутків державного бюджету. Тут знову треба загадати, що оригінальні правила Угоди про оцінку товарів створювалися країнами, в яких частка митних надходжень у державному бюджеті не перевищує 4 – 10%. В той же час, зростання такої частки призводить до формування значного як політичного, так і корупційного тиску на митницю. Найбільш яскраво це можна продемонструвати на прикладі африканських країн, яким було навіть присвячене спеціальне дослідження “Гроші та товари інших людей: Відносини між офіцерами митниці та користувачами у деяких країнах тропічної Африки” (Cantens, 2013).

В даному дослідженні зокрема зазначалося, що ситуація коли митниця збирає від 30% до 65% всіх державних доходів створює ситуацію, в якій “балансуючи між нестачею матеріальних ресурсів, фіскальними завданнями поставленими політичним керівництвом та корупційними практиками митниця вимушена йти шляхом неофіційних домовленостей з бізнесом. Такі відносини побудовані на переговорах

підтримуються формальними ритуалами, такими як зважування, використання комп'ютерів та публічний діалог офіційних осіб та користувачів щодо технічного бачення митної оцінки” (Cantens, 2013).

Тож, при формуванні практики застосування правил митної оцінки в Україні слід враховувати несприятливу поточну структуру державних доходів, яка створює додатковий тиск на митницю як політичного, так і корупційного характеру. І якому слід протидіяти шляхом підвищення прозорості даної сфери та забезпеченням ефективних механізмів контролю. Наприклад, певний потенціал розвитку є у механізмів адміністративного оскарження, зокрема в аспекті встановлення більш коротких термінів розгляду скарг та використання можливостей подання скарг в електронній формі.

Без сумніву потребує зміни судова практика у питаннях оскарження рішень про коригування митної вартості, адже на сьогоднішній день судами значною мірою спотворено оригінальні механізми визначення митної вартості, встановлені Угодою про застосування ст. VII ГАТТ, що призводить до вкрай негативних наслідків для забезпечення законності у митній сфері та для реалізації фіскальних функцій митних органів ДФС. І виправлення даної ситуації може бути цілком у компетенції Верховного Суду, але на жаль, і новий його склад продовжує слідувати раніше встановленій практиці. Тож, іншим шляхом вирішення цієї проблеми є внесення змін до Митного кодексу України з метою більш чіткого встановлення процедури коригування митної вартості на основі Рішення 6.1. Комітету по митній оцінці СОТ та з використанням досвіду розвинутих країн з даних питань. При цьому слід особливу увагу приділяти забезпеченню однозначності трактувань положень щодо контролю та коригування митної вартості з метою досягнення належного рівня правової визначеності як при застосуванні цих положень митницею, так і при судовому оскарженні відповідних адміністративних актів.

Іншою важливою проблемою є якість адміністративних актів митних органів ДФС. В цьому аспекті, потребує вдосконалення і безпосередньо процедура обґрунтування митницею своїх рішень, з обов'язковим включенням всіх чотирьох елементів, наведених у рішеннях Органу по врегулюванню суперечок СОТ по справі “Таїланд – митні та фіскальні заходи щодо сигарет проходженням з Філіппін”: (1) підстава невизнання вартості трансакції, (2) оцінка інформації наданої імпортером, (3) ідентифікація застосованого методу визначення митної

вартості, (4) ілюстрація способу застосування обраного методу. Цьому можуть сприяти, зокрема, запровадження нової форми рішення про коригування митної вартості, яке б мало не одну, а відповідні чотири граfi для обґрунтування, а також організація он-лайн підтримки для особового складу митних органів ДФС з питань видання таких рішень.

Нарешті, останнім, важливим напрямком є питання належної якості представництва митних органів ДФС під час оскарження їх рішень у адміністративних судах. Адже, фактично, реальні показники діяльності визначаються не кількістю винесених рішень про коригування митної вартості або карток відмови у митному оформленні, а відсотком відповідних адміністративних актів, які витримали судове оскарження. Навіть той факт, що суди часто посилаються у своїх рішеннях на міжнародні акти, які взагалі не стосуються визначення митної вартості, свідчить, у т. ч. і про недостатньо ефективне обстоювання своїх правових позицій митними органами ДФС.

ЛІТЕРАТУРА

- Бережнюк, І. (ред.) (2017). *Інститут митної вартості імпортованих товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку*. Хмельницький. ФОП Стрихар.
- Білодід, І.К. (ред.) (1978). *Словник української мови*, 9. К. Наукова думка.
- Кормич, Б.А. (2015). Тарифні переговори та створення ГАТТ-47: процедури та принципи. *Митна справа*, 1, 3-9.
- Кормич, Б.А. (2017). Глобалізація адміністративного права та митне законодавство. *Lex Portus*, 5, 17-29.
- Митний кодекс України 2012* (Верховна Рада України). *Офіційний вісник України*, 32, 1175.
- Постанова про Довідку щодо узагальнення практики застосування адміністративними судами положень Митного кодексу України в редакції від 13 березня 2012 року 2017* (Пленум Вишого Адміністративного Суду України). Офіційний сайт Вишого Адміністративного Суду України. <http://www.vasu.gov.ua/plenum/post_plenum/postanova_plenumu_2_13-03-2017/>
- Терещенко, С., Науменко, В. (1999). *Основи митного законодавства в Україні: теорія і практика*. К. АТ "Август".
- Угода про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року 2010* (Світова організація торгівлі). *Офіційний вісник України*, 84, 2989.
- Advisory Opinion 16.1. Treatment of a situation where the sale or price is subject to some condition or consideration for which a value can be determined with respect to the goods being valued 1988* (CCC Technical Committee). *Official site of World Customs Organization*. < <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/advisory-opinions.aspx>>

- Baker, S.W. (2011). How the “Reasonable Care” Obligation of 19 USC 1484 (a) can be Used as Leverage by Customs to Force Payment of Duties that have Otherwise Become Final Corporate Counsel’s International Adviser. *Thomson Reuters*, 308 (January 1).
- Canteens, T. (2013). Other People’s Money and Goods: The Relationship Between Customs Officers and Users in Some Countries of Sub-Saharan Francophone Africa. *Sociologus. Bureaucrats in Uniform*, 63, 37-58. <<https://doi.org/10.3790/soc.63.1-2.37>>
- Customs Act 1901* (Australian Government) *Australian Government Federal Register of Legislation*. <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00219>>
- Decision 6.1. Regarding Cases where Customs Administrations have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value 1995* (The Committee on Customs Valuation). *Official site of World Trade Organization*. <http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/42-dvall1.pdf>
- ECA special report No 13/2011 on whether the control of customs procedure 42 prevents and detects Value Added Tax (VAT) evasion 2011* (European Court of Auditors). Luxembourg.
- Javorcika, B., Narcisob, G. (2017). WTO accession and tariff evasion. *Journal of Development Economics*, 125, 59-69.
- Rege, V. (2002). Customs Valuation and Customs Report. In: Hoekman, B. (Ed.). *Development, Trade and the WTO*. The World Bank. Washington DC. 128-138.
- Report about Colombia – Indicative Prices And Restrictions On Ports Of Entry 2009* (World Trade Organization). *WT/DS366/R*. (27 April). *Official site of World Customs Organization*. <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/366r_e.pdf>
- Report of The Negotiating Group on MTN Agreements and Arrangements to The Group of Negotiations on Goods 1990* (Multilateral Trade Negotiations). MTN. GNG/NGS/W/85. *Official site of World Trade Organization*. <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/GNGNG08/W85.PDF>>
- Seventeenth report 2017. The OLAF report 2016* (The European Anti-Fraud Office). EU Publications. <<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/edca0837-57bf-11e7-a5ca-01aa75ed71a1/language-en>>
- Steps taken by CONTRACTING PARTIES in 1954 to abolish Consular Invoices and Visas 1954* (World Trade Organization). *Official site of World Trade Organization*. <https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90680351.pdf>
- Streitfeild, J. (2005). A Brief Negotiating History Of Customs Valuation In The GATT And WTO. *SSRN*. <<http://ssrn.com/abstract=1483725>>
- Terence, S. (1999). *The GATT Uruguay Round. A Negotiation Hystory. 1996 – 1994, IV: The End Game, I*. The Hague. London, Boston: Kluwer Law Int.
- Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from The Philippines 2010* (World Trade Organization). *Official site of World Trade Organization*. <https://www.wto.org/english/Tratop_e/dispu_e/cases_e/ds371_e.htm>
- The Misuse Of Customs Valuation Databases 2015* (ICC Commission on Customs and Trade Facilitation). *Official site of International Chamber of Commerce*. <https://www.iccgermany.de/fileadmin/user_upload/Content/Zoelle_und_Handelserleichterung/ICC_Policy_Statement_on_the_Misuse_of_Customs_Valuation_Databases.pdf>

United States Code 2011 (The US Congress). *U.S. Government Publishing Office*. <<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title19/html/USCODE-2011-title19.htm>>

Winham, G (1986). *International Trade and the Tokyo Round Negotiation* Princeton: Princeton University Press, 1986.

REFERENCES

Advisory Opinion 16.1. Treatment of a situation where the sale or price is subject to some condition or consideration for which a value can be determined with respect to the goods being valued 1988 (CCC Technical Committee). *Official site of World Customs Organization*. Retrieved from <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/advisory-opinions.aspx> [in English].

Baker, S.W. (2011). How the “Reasonable Care” Obligation of 19 USC 1484 (a) can be Used as Leverage by Customs to Force Payment of Duties that have Otherwise Become Final Corporate Counsel’s International Adviser. *Thomson Reuters*, 308 (January 1). [in English].

Berezhniuk I. (red.) (2017) *Instytut mytnoi vartosti importnykh tovariv v Ukraini: aktualni pytannia ta vektory rozvytku* [The Institute of customs valuation of imported goods: actual issues and vectors of development]. Khmelnytskyi. FOP Strykhar. [in Ukrainian].

Bilodid, I.K. (red.) (1978). *Slovnnyk ukrainskoi movy* [Dictionary of Ukrainian Language], 9. K. Naukova dumka. [in Ukrainian].

Canteens, T. (2013). Other People’s Money and Goods: The Relationship Between Customs Officers and Users in Some Countries of Sub-Saharan Francophone Africa. *Sociologus. Bureaucrats in Uniform*, 63, 37-58. Retrieved from <https://doi.org/10.3790/soc.63.1-2.37> [in English].

Customs Act 1901 (Australian Government) *Australian Government Federal Register of Legislation*. Retrieved from <https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00219>[in English].

Decision 6.1. Regarding Cases where Customs Administrations have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value 1995 (The Committee on Customs Valuation). *Official site of World Trade Organization*. Retrieved from http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/42-dval1.pdf [in English].

ECA special report No 13/2011 on whether the control of customs procedure 42 prevents and detects Value Added Tax (VAT) evasion 2011 (European Court of Auditors). Luxembourg. [in English].

Javorcika, B., Narcisob, G. (2017). WTO accession and tariff evasion. *Journal of Development Economics*, 125, 59-69. [in English].

Kormych, B.A. (2015). Taryfni perehovory ta stvorennia GATT-47: protsedury ta pryntsyipy [Tariff negotiations and creation of GATT-47: procedures and principles]. *Mytna sprava* [Customs business], no. 1, 3-9. [in Ukrainian].

Kormych, B.A. (2017). Hlobalizatsiia administratyvnoho prava ta mytne zakonodavstvo. [Globalization of administrative law and customs legislation]. *Lex Portus* [Lex Portus], no. 5, 17-29. [in Ukrainian].

Mytnyi kodeks Ukrainy 2012 (Verkhovna Rada Ukrainy). [Customs Code of Ukraine 2012 (Verkhovna Rada of Ukraine)]. *Ofitsiynyi visnyk Ukrainy* [Official Bulletin of Ukraine], 32, 1175. [in Ukrainian].

Postanova pro Dovidku shchodo uzahalnennia praktyky zastosuvannia administratyvnykh sudamy polozhen Mytnoho kodeksu Ukrainy v redaktsii vid 13 bereznia 2012 roku 2017 (Plenum Vyshchoho Administratyvnoho Sudu Ukrainy). [Opinion on the generalization of the practice of administrative courts application of the provisions of the Customs Code of Ukraine as amended on March 13, 2012 2017 (Plenum of the Higher Administrative Court of Ukraine)]. *Ofitsiynyi veb-sait Vyshchoho Administratyvnoho Sudu Ukrainy* [Official website of the Higher Administrative Court of Ukraine]. Retrieved from http://www.vasu.gov.ua/plenum/post_plenum/postanova_plenumu_2_13-03-2017/ [in Ukrainian].

Rege, V. (2002). Customs Valuation and Customs Report. In: Hoekman, B. (Ed.). *Development, Trade and the WTO*. The World Bank. Washington DC. 128-138. [in English].

Report about Colombia – Indicative Prices And Restrictions On Ports Of Entry 2009 (World Trade Organization). *WT/DS366/R*. (27 April). *Official site of World Customs Organization*. Retrieved from https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/366r_e.pdf [in English].

Report of The Negotiating Group on MTN Agreements and Arrangements to The Group of Negotiations on Goods 1990 (Multilateral Trade Negotiations). MTN.GNG/NGS/W/85. *Official site of World Trade Organization*. Retrieved from <https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/GNGNG08/W85.PDF> [in English].

Seventeenth report 2017. The OLAF report 2016 (The European Anti-Fraud Office). EU Publications. Retrieved from <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/edca0837-57bf-11e7-a5ca-01aa75ed71a1/language-en> [in English].

Steps taken by CONTRACTING PARTIES in 1954 to abolish Consular Invoices and Visas 1954 (World Trade Organization). *Official site of World Trade Organization*. Retrieved from https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90680351.pdf [in English].

Streatfeild, J. (2005). A Brief Negotiating History Of Customs Valuation In The GATT And WTO. *SSRN*. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=1483725> [in English].

Terence, S. (1999). *The GATT Uruguay Round. A Negotiation History. 1996 – 1994, IV: The End Game, I*. The Hague. London, Boston: Kluwer Law Int. [in English].

Tereshchenko, S., Naumenko, V. (1999). *Osnovy mytnoho zakonodavstva v Ukraini: teoriia i praktyky. The grounds of customs legislation in Ukraine: theory and practice*. K. AT “Avhust”. [in Ukrainian].

Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from The Philippines 2010 (World Trade Organization). *Official site of World Trade Organization*. Retrieved from https://www.wto.org/english/Tratop_e/dispu_e/cases_e/ds371_e.htm [in English].

The Misuse Of Customs Valuation Databases 2015 (ICC Commission on Customs and Trade Facilitation). *Official site of International Chamber of Commerce*. Retrieved from https://www.iccgermany.de/fileadmin/user_upload/Content/Zoelle_

und_Handelserleichterung/ICC_Policy_Statement_on_the_Misuse_of_Customs_Valuation_Databases.pdf [in English].

Uhoda pro zastosovannia statti VII Heneralnoi uhody z taryfiv i torhivli 1994 roku 2010 (Svitova Organizaciia Torhivli). [Agreement on Implementation of Article VII of The General Agreement on Tariffs and Trade 1994 2010 (World Trade Organization)] *Ofitsiinyi visnyk Ukrainy* [Official Bulletin of Ukraine] 84, 2989. [in Ukrainian].

United States Code 2011 (The US Congress). *U.S. Government Publishing Office*. Retrieved from <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title19/html/USCODE-2011-title19.htm> [in English].

Winham, G (1986). *International Trade and the Tokyo Round Negotiation Princeton*. Princeton University Press, 1986. [in English].

