

МЕХАНИЗМ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ ТОВАРОВ, ВВОЗИМЫХ НА ТАМОЖЕННУЮ ТЕРРИТОРИЮ ЕАЭС, ПО СТОИМОСТИ СДЕЛКИ С ВВОЗИМЫМИ ТОВАРАМИ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

Елена Юрьевна СИДОРОВА ^{a,*},
Алексей Александрович АРТЕМЬЕВ ^b

^a доктор экономических наук,
профессор департамента налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Российская Федерация
Ejsidorova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>
SPIN-код: 7850-9824

^b кандидат экономических наук,
доцент департамента налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Российская Федерация
A.Artemjev@fa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4320-317X>
SPIN-код: 7850-9925

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 3/2022
Получена 04.01.2022
Получена в
доработанном виде
18.02.2022
Одобрена 01.03.2022
Доступна онлайн
15.03.2022

УДК 336.1, 339.543
JEL: H2, H25, M31

Аннотация

Предмет. Механизм определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС, по стоимости сделки с ввозимыми товарами.

Цели. Рассмотреть теоретические положения определения стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС, по стоимости сделки с ввозимыми товарами и разработать практические кейсы их применения на практике.

Методология. Сравнительный анализ, методы аналогии, графический и компиляции, индукции и дедукции.

Результаты. В работе рассмотрены базовые положения формирования таможенной стоимости товаров с учетом условий применения метода 1, а также цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате (ЦФУ) с учетом использования разрешенных вычетов и дополнительных начислений. Особое внимание уделено трем типам разрешенных вычетов из ЦФУ, отмечается, что в некоторых случаях цена товаров, лежащая в основе ЦФУ, может включать составляющие, которые, как договорились в рамках подготовки Соглашения ВТО по определению таможенной стоимости, исходя из экономического смысла не должны учитываться при определении таможенной стоимости товаров по методу 1. По каждому вычету разработаны кейсы, ориентированные на практическую деятельность и показывающие возможные варианты их применения.

Ключевые слова: таможенная стоимость товаров, таможенная территория ЕАЭС, стоимость сделки с ввозимыми товарами, цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате, ЦФУ, дополнительные начисления к ЦФУ, разрешенные вычеты

Область применения. В практической деятельности компаний, реализующих ВЭД, консалтинговых фирм и научных организаций при проведении исследований.

Выводы. Таким образом, инструменты, разработанные Техническим комитетом по таможенной оценке Всемирной таможенной организации, должны были найти отражение в законодательных актах ЕАЭС, однако это сопряжено со сложностями, которые связаны со сбором информации о сопоставимых компаниях в целях обоснования рыночности сделки. Определено, что ЦФУ, являясь специальным термином таможенных правоотношений, включает открытый перечень платежей, осуществленных или подлежащих осуществлению в качестве условия продажи товаров, таможенная стоимость которых определяется.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Сидорова Е.Ю., Артемьев А.А. Механизм определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС, по стоимости сделки с ввозимыми товарами: теория и практика // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 3. – С. 314 – 335.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.3.314>

Введение

Достаточно часто при формировании и развитии налоговых систем особое, а иногда и повышенное внимание уделяется вопросам, связанным с уровнем ставок налогов и сборов, и соответственно, возможными последствиями изменения ставок, состава льгот, а также механизмам их корректного использования [1, 2]. Однако не меньшего внимания заслуживают вопросы, относящиеся к базе для исчисления налогов (далее – налоговая база), особенно с учетом того, что в условиях экономического кризиса, нестабильности финансовой системы возможности государства по изменению ставок и льгот могут значительно ограничиваться.

Таким образом, в таможенном налогообложении вопросы определения налоговой базы приобретают особую значимость как научную, так и практическую [3].

Важнейшим посылом к пониманию термина «стоимость сделки» для целей определения таможенной стоимости товаров является раскрытие в Соглашении ВТО по таможенной стоимости¹ (далее – Соглашение) отмеченного понятия «цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимые товары» (далее – ЦФУ), в отношении которого в Соглашении сформулированы два ключевых принципа:

¹ Соглашение ВТО по таможенной стоимости.
URL: <https://ftafig.unecse.org/RUS/contents/WTO-valuation-agreement.htm>

- ЦФУ – это общая сумма платежей, которые сделаны или должны быть сделаны покупателем продавцу или в пользу продавца ввозимых товаров (п. 1 Пояснительных примечаний к ст. 1 Соглашения ВТО по определению таможенной стоимости);
- ЦФУ включает все платежи, которые фактически сделаны или должны быть сделаны в качестве условия продажи ввозимых товаров покупателем продавцу либо иному лицу в пользу продавца для выполнения обязательств продавца перед этим лицом (п. 7 Приложения III Соглашения ВТО по определению таможенной стоимости).

Наиболее часто используемым методом является *метод 1* – «По стоимости сделки с ввозимыми товарами». При этом использование альтернативных («оценочных») методов допускается в случае, когда таможенная стоимость товаров не может быть определена по первому методу.

Хотя Соглашение ВТО четко ориентирует страны – члены ВТО на то, что основной метод должен использоваться в максимально возможной степени, тем не менее, существует набор условий, невыполнение которых делает невозможным определение таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с ними. В этом случае таможенная стоимость товаров должна определяться по иным методам, применяемым в последовательности, которая установлена Соглашением ВТО. Однако сложность применения первого метода связана с необходимостью калькулировать и включать в основную стоимость товаров дополнительные начисления к ЦФУ. Данные умозаключения определили актуальность выбранной темы исследования.

В настоящее время существуют ограничения по применению метода 1, так как реалии сегодняшнего дня значительно отличаются от реальности 70-х гг. прошлого столетия, когда товары продавались любым заинтересованным покупателям [4–6]. Поэтому предположить в то время, что спустя пятьдесят лет товары будут продаваться на нерыночных условиях, было невозможно. При этом в современной экономической ситуации характерно постоянное возрастание доли сделок между лицами, которые в международных документах по методологии налогообложения характеризуются терминами *Associated Enterprises* (взаимосвязанные или ассоциированные предприятия) и *Related Parties* (заинтересованные стороны).

Отправные положения исследования

В качестве отправных точек исследования нами определены три элемента: условия применения метода 1; ЦФУ, в том числе разрешенные вычеты из ЦФУ; дополнительные начисления к ЦФУ.

Также необходимо отметить следующее. Стоимость сделки для целей определения таможенной стоимости товаров по методу 1 – это цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары при их продаже для вывоза на таможенную территорию ЕАЭС (ЦФУ), дополненная в соответствии со ст. 40 Таможенного кодекса ЕАЭС², то есть стоимость сделки формируется как «конструктор» из двух основных компонентов/составляющих: ЦФУ и дополнительные начисления к ЦФУ, перечень которых установлен законодательно. Исходя из этого, необходимо учитывать, что под «сделкой» для целей определения таможенной стоимости по методу 1 подразумевается совокупность сделок в том понимании, которое используется в гражданско-правовых отношениях.

Материалы и методы исследования

Рассмотрим первый практико-ориентированный пример.

Кейс № 1. На таможенную территорию ЕАЭС (в Россию) ввозятся товары, приобретенные российским покупателем по договору купли-продажи у зарубежного продавца. При этом покупатель заключил также следующие договоры:

- договор международной перевозки (транспортировки) товаров;
- договор страхования международной перевозки (транспортировки) товаров;
- лицензионный договор, в соответствии с которым покупатель может использовать объекты интеллектуальной собственности и должен совершать за это лицензионные платежи (роялти), связанные с ввозимыми товарами, уплата которых является условием продажи ему товаров;
- договор гарантийного обслуживания товаров, заключенный покупателем по требованию продавца.

В стоимость сделки для целей определения таможенной стоимости товаров по методу 1 должны включаться соответствующие стоимостные показатели по каждому из перечисленных договоров в составе:

- ЦФУ: цена по договору купли-продажи и расходы на гарантийное обслуживание, без несения которых покупателем продавец товары не продает;

² Таможенный кодекс Евразийского экономического союза: приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (ред. от 29.05.2019). ТК ЕАЭС ст. 40. Дополнительные начисления к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/66248a91f91265e74f977a3bb45a5ec7cabb456/

– дополнительных начислений к ЦФУ: расходы на перевозку (транспортировку), расходы на страхование, роялти [7–9].

Условия применения метода 1. Действующее в России регулирование (право ЕАЭС) содержит набор условий – требований, предъявляемых к лицу, которое предполагает определять таможенную стоимость товаров по методу 1. Эти требования основаны на соответствующих подходах, сформулированных в Соглашении ВТО по таможенной стоимости.

1. Товары должны быть предметом купли-продажи.
2. У лица, определяющего таможенную стоимость товаров, должна быть в наличии достоверная, количественно определяемая и документально подтвержденная информация как в отношении ЦФУ, так и в отношении дополнительных начислений к ЦФУ.
3. Условия, выполнение которых направлено на недопущение определения по методу 1 таможенной стоимости товаров, приобретенных на нерыночных условиях, когда влияние такой «нерыночности» не поддается количественной оценке.

Формально регулирование устанавливает четыре таких условия. Фактически же можно говорить о том, что все эти условия касаются экономически однородной группы ограничений, когда цена товаров могла быть установлена на нерыночных условиях, недоступных другим заинтересованным лицам.

Проблемой в данном случае является то, что когда соответствующие ограничения по применению метода 1 разрабатывались и формулировались при подготовке методологии ГАТТ-ВТО, эксперты исходили из того, что в реалиях 1970-х гг., как правило, товары продавались любым заинтересованным покупателям. Соответственно, покупка товаров на нерыночных условиях представлялась «аномалией», которая должна быть из охвата метода 1 исключена. Однако применительно к современным реалиям можно констатировать, что постепенно в качестве отклонения от нормы начинает восприниматься ситуация, когда товары свободно продаются в рамках внешнеторговых сделок. Нормой же становится купля-продажа товаров между взаимосвязанными лицами, приобретение товаров лицами в рамках «глобальных цепочек поставок», когда товары продаются только под строго определенные задачи их использования и последующей реализации следующим участникам «цепочки» и т.д.

Так, современная экономическая ситуация характеризуется постоянно возрастающей долей сделок между лицами, которые в международных документах по методологии налогообложения характеризуются терминами

*Associated Enterprises*³ и *Related Parties*⁴. Условия совершения таких сделок, как правило, могут характеризоваться в качестве нерыночных, в том числе с учетом рисков использования участниками сделки трансфертного ценообразования.

В связи с необходимостью решения задач, связанных с возможностями применения метода 1, в условиях возрастающих рисков применения трансфертного ценообразования (далее – ТЦО) Техническим комитетом по таможенной оценке Всемирной таможенной организации (далее – Технический комитет ВТамО) проводилась работа, направленная на адаптацию методов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по ТЦО применительно к сфере определения и контроля таможенной стоимости. Результатом этой работы стало принятие Техническим комитетом ВТамО трех инструментов, посвященных возможному использованию материалов по ТЦО при определении и контроле таможенной стоимости товаров, перемещаемых в рамках сделок между взаимосвязанными лицами.

1. Комментарий 23.1 Проверка выражения «сопутствующие продаже обстоятельства» статьи 1.2 (а) Соглашения ВТО по таможенной стоимости в отношении вопроса использования исследований по трансфертному ценообразованию (Commentary 23.1 Examination of the Expression “Circumstances Surrounding the Sale” under Article 1.2 (a) in Relation to the Use of Transfer Pricing Studies).
2. Кейс-стади 14.1 Использование документации по трансфертному ценообразованию при проведении проверки сделок между взаимосвязанными лицами в соответствии со статьей 1.2 (а) Соглашения ВТО по таможенной стоимости (Case-study 14.1 Use of Transfer Pricing Documentation when Examining Related Party Transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement).
3. Кейс-стади 14.2 Использование документации по трансфертному ценообразованию при проведении проверки сделок между взаимосвязанными лицами в соответствии со статьей 1.2 (а) Соглашения ВТО по таможенной стоимости (Case-study 14.2 Use of Transfer Pricing Documentation when Examining Related Party Transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement).

³Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations OECD Committee on Fiscal Affairs). 2017. URL: https://www.academia.edu/34937654/OECD_Transfer_Pricing_Guidelines_for_Multinational_Enterprises_and_Tax_Administrations

⁴Соглашение ВТО от 15.04.1994 «Соглашение по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года». URL: <https://www.alt.ru/tamdoc/94bn0006/>

Промежуточные результаты исследования

По нашему мнению, разработка и принятие Техническим комитетом ВТамО перечисленных инструментов является по сути «революционным» шагом в методологии определения и контроля таможенной стоимости товаров, перемещаемых в рамках сделок между взаимосвязанными лицами. Однако их отражение в регулировании большинства стран, в том числе и России, сопряжено со сложностями, связанными, например, со сбором информации о сопоставимых компаниях в целях обоснования рыночности сделки, то есть демонстрации того, что принцип «вытянутой руки» соблюден [10]. Описанные проблемы распространения «нерыночных» сделок воспринимаются в качестве вызова, адекватный ответ на который пока не выработан. Разобравшись с возможностями и ограничениями определения таможенной стоимости товаров по методу 1, рассмотрим более подробно отдельные компоненты/составляющие (ЦФУ и дополнительные начисления к ЦФУ) стоимости сделки с ввозимыми товарами, определяемой в рамках применения метода 1.

Материалы и методы исследования

Термин «цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимые товары» (ЦФУ) воспринимается как созвучный таким терминам как «цена товаров», «цена ввозимых товаров», «фактическая цена товаров, уплачиваемая или подлежащая уплате при их продаже», «цена, уплачиваемая или подлежащая уплате за товар для его вывоза», «цена ввозимых на таможенную территорию товаров» и т.д., которые традиционно используются в договорных гражданских правоотношениях. В таможенных правоотношениях при определении таможенной стоимости товаров по методу 1 термин «ЦФУ» используется как специальный термин. При этом в таможенных отношениях термину «ЦФУ» придан иной по сравнению с гражданскими правоотношениями смысл.

Так, согласно действующему регулированию (п. 3 ст. 39 ТК ЕАЭС, абзац первый п. 5.1 Правил применения метода 1): ЦФУ – это общая сумма всех платежей за эти товары, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу и (или) иному лицу в пользу продавца.

Приведенные нормы права ЕАЭС основаны на положениях п. 1 Пояснительных примечаний к ст. 1 и п. 7 Приложения III Соглашения ВТО, предусматривающих, что (см. более подробно «Развитие международной методологии оценки товаров для таможенных целей»):

- ЦФУ является общая сумма всех платежей за товары, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу и (или) иному лицу в пользу продавца [11];
- платежи могут быть осуществлены прямо или косвенно в любой форме [12–15];
- в ЦФУ включаются все платежи, осуществленные или подлежащие осуществлению в качестве условия продажи товаров покупателем продавцу либо покупателем третьему лицу в целях выполнения обязательств продавца перед третьим лицом [16–18].

Таким образом, из п. 3 ст. 39 ТК ЕАЭС, п. 5.1 Правил применения метода 1, п. 1 Пояснительных примечаний к ст. 1 и п. 7 Приложения III Соглашения ВТО следует, что ЦФУ, являясь специальным термином таможенных правоотношений, включает открытый перечень платежей, осуществленных или подлежащих осуществлению в качестве условия продажи товаров, таможенная стоимость которых определяется, то есть если договорные отношения между покупателем и продавцом товаров предусматривают необходимость уплаты покупателем платежей, без которых приобретение товаров на установленных договором условиях невозможно, такие платежи соответствует определению ЦФУ и подлежат включению в таможенную стоимость товаров в ее составе.

Иной подход означал бы возможность необоснованно занижать ЦФУ и, как следствие, таможенную стоимость товаров путем установления в договоре номинальной цены товаров, сопровождающейся необходимостью для покупателя «дополнительной компенсации» расходов продавца: на уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей, на оплату труда, на электроэнергию и т.д. Поэтому возникает ошибочное мнение, что цена за товар и ЦФУ – это термины-синонимы.

Между тем показанные международное понимание ЦФУ и определение этого термина в праве ЕАЭС (общая сумма всех платежей за товары, осуществленные или подлежащие осуществлению покупателем непосредственно продавцу или иному лицу в пользу продавца (ст. 39, п. 3 ТК ЕАЭС, п. 5.1. Правил применения метода 1) практически означают следующее: при заключении договора купли-продажи товаров продавец может устанавливать различные требования, без выполнения которых приобретение товаров невозможно. Для выполнения таких требований покупатель несет расходы, в том числе и те, которые в составе дополнительных начислений не перечислены, соответственно, они должны быть включены в таможенную стоимость товаров.

Правила применения метода 1 дают методологический подход, позволяющий разграничить расходы покупателя товаров, соответственно,

на подлежащие и не подлежащие включению в ЦФУ. Рассмотрим это на примере практико-ориентированного кейса 2.

Кейс № 2. Российской организацией приобретены и ввезены на таможенную территорию ЕАЭС (в Россию) товары (оборудование). Чтобы убедиться в том, что оборудование соответствует техническим требованиям, указанным в договоре купли-продажи, покупатель после его приобретения поручает провести экспертизу (испытание) независимой лаборатории, находящейся в стране вывоза. Экспертиза (испытание) оборудования не является условием договора купли-продажи, не изменяет состояния оборудования и не рассматривается как часть процесса производства оборудования.

Платеж за экспертизу (испытание) оборудования, произведенный покупателем, не является платежом, осуществленным прямо или косвенно продавцу, поскольку, как следует из приведенных условий, лаборатория является независимым лицом, договор с ней заключается по инициативе покупателя товаров.

Без экспертизы (испытания) покупатель мог бы приобрести оборудование на таких же условиях. Таким образом, расходы покупателя на проведение экспертизы (испытания) оборудования не являются частью ЦФУ.

Результаты

В отдельных случаях действующее регулирование допускает разрешенные вычеты из ЦФУ. Их перечень приведен в п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС.

1. Расходы на производимые после ввоза товаров на таможенную территорию ЕАЭС строительство, возведение, сборку, монтаж, обслуживание или оказание технического содействия в отношении таких товаров, как промышленные установки, машины или оборудование (далее – Разрешенный вычет 1).
2. Расходы на перевозку (транспортировку) ввозимых товаров по таможенной территории ЕАЭС от места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС, а если ЕЭК (Евразийской экономической комиссии) – в зависимости от вида транспорта, которым осуществляется перевозка (транспортировка) товаров, и особенностей такой перевозки (транспортировки) определены иные места, – от места, определенного ЕЭК (далее – Разрешенный вычет 2)⁵.
3. Пошлины, налоги и сборы, уплачиваемые в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ЕАЭС или продажей ввозимых товаров на таможенной территории ЕАЭС (далее – Разрешенный вычет 3).

⁵ На момент подготовки данного материала такие места не были определены ЕЭК. – *Прим. авт.*

Смысл разрешенных вычетов состоит в том, что в некоторых случаях цена товаров, лежащая в основе ЦФУ, может включать составляющие, которые, как договорились в рамках подготовки Соглашения ВТО по определению таможенной стоимости, исходя из экономического смысла не должны учитываться при определении таможенной стоимости товаров по методу 1. В этом случае может быть сделан «вычет» при соблюдении законодательно установленных в ЕАЭС условий: «вычитаемые» расходы выделены из ЦФУ, а для этого они должны быть частью цены товаров, заявлены декларантом и подтверждены им документально (ст. 40, п. 1 ТК ЕАЭС). Поскольку реализация декларантами прав на разрешенные вычеты может вызывать существенные трудности, рассмотрим отдельные виды разрешенных вычетов более подробно.

Разрешенный вычет 1. В рамках данного разрешенного вычета таможенная стоимость товаров не должна включать в себя расходы на производимые после ввоза товаров на таможенную территорию ЕАЭС строительство, возведение, сборку, монтаж, обслуживание или оказание технического содействия в отношении таких товаров, как промышленные установки, машины или оборудование при условии, что они выделены из ЦФУ, заявлены декларантом и подтверждены им документально. На практике между покупателями и продавцами товаров могут заключаться внешнеторговые договоры купли-продажи товаров (как правило, оборудования), предусматривающие включение в цену поставляемых из-за рубежа товаров услуг по монтажу оборудования на территории покупателя и иных действий с приобретаемыми товарами (наладка, испытания и т.д.), за которые отвечает зарубежный продавец. В этом случае, если выполнены отмеченные условия реализации прав на разрешенные вычеты, то есть «вычитаемые» расходы выделены из ЦФУ, а для этого они должны быть частью цены товаров, заявлены декларантом и подтверждены им документально, у декларанта существует возможность реализовать право на Разрешенный вычет 1.

Кейс № 3. Российской организацией (покупатель) заключен договор купли-продажи промышленного оборудования, которое в дальнейшем будет использоваться в производственном процессе покупателя. Договор купли-продажи предусматривает обязанность продавца товаров произвести монтажные и пусконаладочные работы с оборудованием на территории покупателя. Цена по договору купли-продажи оборудования составляет 100 единиц. В счете (инвойсе), выставленном продавцом, указано, что стоимость монтажных и пусконаладочных работ с оборудованием на территории покупателя составляет 10 единиц. У покупателя, а также любых других заинтересованных лиц существует возможность приобретения оборудования как на условиях, предусматривающих выполнение монтажных и пусконаладочных работ продавцом (по цене 100 единиц), так и на условиях, не предусматривающих какие-либо действия продавца,

кроме поставки оборудования (по цене 90 единиц). Поскольку расходы покупателя на выполнение монтажных и пусконаладочных работ с оборудованием выделены из ЦФУ, при этом они являются частью цены товаров, указанной в счете, заявлены декларантом и подтверждены им документально, у декларанта (покупателя) существует возможность реализовать право на Разрешенный вычет 1.

Соответственно, величина ЦФУ составляет 100 единиц (цена по счету) – 10 единиц (Разрешенный вычет 1) = 90 единиц.

Вместе с тем следует учитывать, что если выполнение работ и оказание услуг по строительству, возведению, сборке, монтажу, обслуживанию или оказанию технического содействия, и несение покупателем соответствующих расходов является требованием продавца, который не продает товары без перечисленных работ и услуг, то расходы на них попадают в описанные рамки определения термина «ЦФУ» и основания для Разрешенного вычета 1 отсутствуют.

Кейс № 4. Российской организацией (покупатель) заключен договор купли-продажи промышленного оборудования, которое в дальнейшем будет использоваться в производственном процессе покупателя. Договор купли-продажи предусматривает обязанность продавца товаров произвести монтажные и пусконаладочные работы с оборудованием на территории покупателя. Цена по договору купли-продажи оборудования составляет 100 единиц. В счете (инвойсе), выставленном продавцом, указано, что стоимость монтажных и пусконаладочных работ с оборудованием на территории покупателя составляет 10 единиц. У покупателя, а также любых других заинтересованных лиц отсутствует возможность приобретения оборудования на условиях, не предусматривающих выполнение монтажных и пусконаладочных работ продавцом. Расходы покупателя на выполнение монтажных и пусконаладочных работ с оборудованием выделены из ЦФУ, при этом они являются частью цены товаров, указанной в счете, заявлены декларантом и подтверждены им документально, однако, поскольку несение декларантом (покупателем) указанных расходов является требованием продавца, возможность реализовать право на Разрешенный вычет 1 отсутствует.

Соответственно, величина ЦФУ составляет 100 единиц (цена по счету).

Разрешенный вычет 2. В рамках данного разрешенного вычета таможенная стоимость товаров не должна включать в себя расходы на перевозку (транспортировку) ввозимых товаров по таможенной территории ЕАЭС от места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС при условии, что они выделены из ЦФУ, заявлены декларантом и подтверждены им документально. Вопросы, связанные с реализацией права на

Разрешенный вычет 2 приобрели высокую актуальность с учетом того, что в современной российской практике заключения внешнеторговых контрактов получили распространение контракты, заключенные на условиях поставки DDP.

Рассмотрим международную практику по условию поставки «DDP». Так, согласно Рекомендациям Международной торговой палаты по толкованию торговых терминов «Инкотермс-2010» термин – условие поставки «DDP – Delivered, Duty Paid / Поставка с оплатой пошлин» означает, что Продавец осуществляет поставку, когда в распоряжение Покупателя предоставлен товар, «очищенный» от таможенных пошлин, необходимых для ввоза, на прибывшем транспортном средстве, готовом для разгрузки в поименованном месте назначения. Продавец несет все расходы и риски, связанные с доставкой товара к месту назначения, и обязан выполнить таможенные формальности, необходимые не только для вывоза, но и для ввоза, уплатить любые сборы, взимаемые при вывозе и ввозе, и выполнить все таможенные формальности.

Поскольку вычет расходов по перевозке делается из ЦФУ, то есть указанные расходы понесены продавцом и включены в цену счета, являющуюся основой для ЦФУ, покупатель перечисленными документами часто не располагает. Величины заявляемых к вычету из ЦФУ сумм расходов на перевозку (транспортировку) товаров по таможенной территории ЕАЭС, в том числе в части их экономической обоснованности и документального подтверждения, часто вызывают споры между участниками ВЭД и таможенными органами.

Нормы, предоставляющие декларанту право на Разрешенный вычет 2, с одной стороны, представляются экономически обоснованными, поскольку у декларанта появляется возможность не включать в таможенную стоимость товаров расходы на перевозку (транспортировку), относящиеся к операциям на территории страны ввоза, с другой стороны, потенциально конфликтными с учетом необходимости документального подтверждения покупателем расходов, которые несет продавец.

Со всей очевидностью таможенный орган не во всех случаях может безоговорочно соглашаться с величинами заявляемых Разрешенных вычетов 2, например, в ситуациях, когда их величина воспринимается как завышенная.

С учетом высокой степени вероятности возникновения споров в части обоснованности и документального подтверждения заявляемых вычетов могут возникать предложения о том, что для решения проблемы целесообразно подготовить правовой акт ФТС России или Минфина России

в отношении порядка реализации участниками ВЭД права на Разрешенные вычеты 2.

Однако ни у ФТС России, ни у Минфина России нет полномочий на издание такого документа в виде нормативно-правового акта. Соответственно, в случае подготовки подобного акта его издание может быть осуществлено только в виде рекомендаций. При этом «формирование» ФТС России или Минфином России перечней документов, которые однозначно подтверждали бы право на Разрешенный вычет 2, связано со сложностями, в значительной степени основанными на том, что в условиях многообразия используемых моделей договорных отношений не может быть исчерпывающего перечня подтверждающих документов [11].

Таким образом, участникам ВЭД, сталкивающимся со сложностями при подтверждении права на Разрешенный вычет 2 в части его документального подтверждения, рекомендуется избегать моделей договорных отношений, в том числе условий поставки товаров, предусматривающих обязанность продавца доставить товары в населенный пункт России, который находится на значительном расстоянии от таможенной границы ЕАЭС.

Исходя из высокой степени важности Разрешенного вычета 2 для современной российской практики, данный вид вычета рассмотрен в рамках Практической ситуации в системной связи с вопросами таможенного контроля таможенной стоимости товаров.

Разрешенный вычет 3. В рамках данного разрешенного вычета таможенная стоимость товаров не должна включать в себя пошлины, налоги и сборы, уплачиваемые в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ЕАЭС или продажей ввозимых товаров на таможенной территории ЕАЭС при условии, что они выделены из ЦФУ, заявлены декларантом и подтверждены им документально. В России получили распространение ситуации, когда участниками ВЭД (декларанты) заключаются внешнеторговые контракты на условиях поставки DDP.

На основании таких контрактов на таможенную территорию ЕАЭС (в Россию) ввозятся товары. В приложениях к контрактам и в счетах на оплату товаров из указанной в счете цены товара выделяются суммы, которые стороны контракта рассматривают в качестве расходов по уплате таможенных платежей, а также утилизационного сбора (далее – Фискальные платежи).

С учетом приведенных норм, касающихся Разрешенного вычета 3, и практики возникает вопрос относительно правомерности невключения в таможенную стоимость ввозимых товаров сумм, которые стороны внешнеторгового контракта рассматривают в качестве Фискальных

платежей, и расходов, уплату которых, исходя из зафиксированных в контракте договоренностей, осуществляет зарубежный продавец.

При решении данного вопроса рекомендуется учитывать следующее. Одним из условий для включения предусмотренных пп. 3 п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС расходов в состав разрешенных вычетов из ЦФУ, является то, что указанные расходы должны быть частью ЦФУ. Исходя из определения термина ЦФУ как общей суммы всех платежей за эти товары, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу или иному лицу в пользу продавца (ст. 39, п. 3 ТК ЕАЭС), для включения предусмотренных пп. 3 п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС Фискальных платежей в состав Разрешенного вычета 3 необходимо, чтобы соответствующие пошлины, налоги и сборы были уплачены продавцом товаров в связи с их ввозом на таможенную территорию ЕАЭС, и соответствующие расходы на их уплату были учтены продавцом при определении цены товаров.

Однако в ЕАЭС в соответствии со ст. 50 ТК ЕАЭС плательщиками таможенных платежей являются декларант или иные лица, у которых возникла обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов.

При этом ТК ЕАЭС не содержит норм, предусматривающих возможность выступать в качестве плательщика таможенных платежей иностранного продавца, не выступающего в таможенных правоотношениях в качестве декларанта.

Аналогичный подход предусмотрен Федеральным законом от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»⁶ (далее – Закон 89-ФЗ) в отношении плательщиков утилизационного сбора.

Так, п. 3 ст. 24.1 Закона 89-ФЗ установлено, что плательщиками утилизационного сбора признаются, в том числе лица, которые осуществляют ввоз транспортных средств в Россию.

Таким образом, в России обязанности по уплате таможенных платежей и утилизационного сбора возникают у лица исходя из норм законодательства (ТК ЕАЭС и Закон 89-ФЗ), а не договора между российским покупателем и иностранным продавцом товаров.

Продавец, не являясь плательщиком таможенных платежей и утилизационного сбора, не может нести расходы на их уплату и, соответственно, учитывать их при определении общей суммы всех платежей покупателя за товары.

⁶ Об отходах производства и потребления: Федеральный закон от 24.06.1998 № 89-ФЗ (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19109/

С учетом изложенного основания для вычетов из ЦФУ понесенных в соответствии с Таможенным кодексом ЕАЭС и Законом 89-ФЗ покупателем (декларант) расходов на уплату Фискальных платежей (таможенные платежи и утилизационный сбор) отсутствуют.

Дополнительно можно обратить внимание, что пп. 3 п. 2 ст. 40 Таможенного кодекса ЕАЭС базируется на положениях п. 3(с) «Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате» Примечания к ст. 1 «Соглашения по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года ГАТТ-ВТО (Соглашение ВТО по определению таможенной стоимости)⁷.

Указанные положения отражаются в законодательных актах стран – членов ВТО, однако, могут быть практически реализованы только в тех странах, законодательство которых предусматривает возможность уплаты соответствующих пошлин, налогов и сборов иностранным продавцом.

Предложенный подход нашел отражение и в современной российской судебной практике, хотя и по несколько иным аргументам⁸.

Выводы

Таким образом, в результате проведенного исследования можно сделать выводы.

1. Разработка и принятие Техническим комитетом ВТамО трех перечисленных инструментов является «революционным» шагом в методологии определения и контроля таможенной стоимости товаров, перемещаемых в рамках сделок между взаимосвязанными лицами, но их отражение в регулировании ЕАЭС, в том числе РФ, сопряжено со сложностями, которые связаны со сбором информации о сопоставимых компаниях в целях обоснования рыночности сделки, то есть демонстрации того, что принцип «вытянутой руки» соблюден [10].
2. ЦФУ, являясь специальным термином таможенных правоотношений, включает открытый перечень платежей, осуществленных или подлежащих осуществлению в качестве условия продажи товаров, таможенная стоимость которых определяется (основание ст. 39 п. 3 ТК ЕАЭС, п. 5.1 Правил применения метода 1, п. 1 Пояснительных примечаний к ст. 1 и п. 7 Приложения III Соглашения ВТО).

⁷ Соглашение ВТО от 15.04.1994 «Соглашение по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года». URL: <https://www.alta.ru/tamdoc/94bn0006/>

⁸ Решение Арбитражного Суда г. Москвы от 13 июля 2021 г. по делу № А40-82178/21-93-606.

3. В отдельных случаях действующее регулирование допускает разрешенные вычеты из ЦФУ. Их перечень приведен в п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС:

- расходы на производимые после ввоза товаров на таможенную территорию ЕАЭС строительство, возведение, сборку, монтаж, обслуживание или оказание технического содействия в отношении таких товаров, как промышленные установки, машины или оборудование;
- расходы на перевозку (транспортировку) ввозимых товаров по таможенной территории ЕАЭС от места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС, а если ЕЭК – в зависимости от вида транспорта, которым осуществляется перевозка (транспортировка) товаров, и особенностей такой перевозки (транспортировки) определены иные места, – от места, определенного ЕЭК [10];
- пошлины, налоги и сборы, уплачиваемые в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ЕАЭС или продажей ввозимых товаров на таможенной территории ЕАЭС.

Список литературы

1. *Артемов А.А., Сидорова Е.Ю.* Таможенная стоимость товаров и суммы НДС, предъявленные контрагентами, либо уплаченные в рамках исполнения обязанности налогового агента // *Финансы и кредит*. 2021. Т. 27. Вып. 8. С. 1710–1723. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.27.8.1710>
2. *Артемов А.А.* Таможенная стоимость вывозимых товаров: включать ли в нее компенсации? // *Налоговед*. 2019. № 11. С. 41–49. URL: <https://e.nalogoved.ru/771718>
3. *Афанасенко Д.С.* Направления совершенствования контроля таможенной стоимости ввозимых товаров на территории стран ЕАЭС // *Налоги и налогообложение*. 2021. № 3. С. 51–65. URL: <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2021.3.35950>
4. *Зарипов В.М.* НДС всегда в цене! // *Налоговед*. 2013. № 6. С. 18–37. URL: <https://e.nalogoved.ru/313708>
5. *Воинов В.В., Зарипов В.М.* ВАС РФ о налоге на добавленную стоимость // *Налоговед*. 2014. № 11. С. 36–47. URL: <https://e.nalogoved.ru/360041>

6. *Заринов В.М.* Понятие экономического основания налога // *Налоговед.* 2014. № 5. С. 32–45. URL: <https://e.nalogoved.ru/338139>
7. *Артемьев А.А.* Включение роялти в таможенную стоимость товаров // *Налоговед.* 2021. № 8. С. 60–79. URL: <https://e.nalogoved.ru/913664>
8. *Артемьев А.А., Каковкина Т.В.* Включение роялти в таможенную стоимость упаковочных материалов: что не учитывают налогоплательщики и суды? // *Налоговед.* 2015. № 3. С. 58–77. URL: <https://nalogoved.ru/art/938.html>
9. *Папулова А.А.* Проблемы определения роялти в контексте трансграничного налогообложения // *Личность, право, государство.* 2018. № 1. С. 88–105.
10. *Артемьев А.А.* Методология определения таможенной стоимости товаров при выплате дивидендов зарубежному продавцу // *Финансовый журнал.* 2021. Т. 13. № 3. С. 104–115. URL: <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-104-115>
11. *Бондарь Л.А., Семенова О.М., Артемьев А.А.* Важно быть точным // *Таможенное регулирование. Таможенный контроль.* 2015. № 8. С. 3–23.
12. *Блинова Е.Ю.* О включении лицензионных платежей в таможенную стоимость // *Закон. Право. Государство.* 2020. № 1. С. 250–258.
13. *Зуева Е.В., Агапова А.В.* Особенности включения лицензионных платежей в таможенную стоимость товаров // *Modern Science.* 2020. № 11-3. С. 74–79.
14. *Курочкина О.Л.* Лицензионные платежи и корректировка таможенной стоимости товаров через призму судебной практики // *Имущественные отношения в Российской Федерации.* 2016. № 1. С. 73–80. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/litsenzionnye-platezhi-i-korrektirovka-tamozhennoy-stoimosti-tovarov-cherez-prizmu-sudebnoy-praktiki>
15. *Косов А.А.* Рекомендации по лицензионным платежам: хотели как лучше... // *Налоговед.* 2017. № 3. С. 46–60. URL: <https://nalogoved.ru/art/5654.html>
16. *Мякота А.И.* Дивиденды и таможенная стоимость: включать или не включать // *Таможенное регулирование. Таможенный контроль.* 2020. № 10. С. 64–70.

17. Губин А.В. Проблемы выделения транспортных расходов в структуре таможенной стоимости товаров // *Транспортное право и безопасность*. 2019. № 4. С. 124–133. URL: <http://trans-safety.ru/2020/01/10/gubin-a-v-problemy-vydeleniya-transportnyh-rashodov-v-strukture-tamozhennoj-stoimosti-tovarov/>
18. Губин А.В. Проблемы включения компенсаций отдельных видов расходов в таможенную стоимость вывозимых товаров // *Аудитор*. 2020. Т. 6. № 6. С. 47–52. URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2020-47-52>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THE MECHANISM FOR DETERMINING THE CUSTOMS VALUE OF GOODS IMPORTED INTO THE EAEU TERRITORY BY IMPORTED-GOODS TRANSACTION VALUE: THEORY AND PRACTICE

Elena Yu. SIDOROVA ^{a,*},
Alekssei A. ARTEM'EV ^b

^a Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
Ejsidorova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>

^b Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
AArtemjev@fa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4320-317X>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 3/2022
Received 4 Jan 2022
Received in revised
form 18 February 2022
Accepted 1 Mar 2022
Available online
15 March 2022

JEL classification: H2,
H25, M31

Keywords: customs
value of goods,
customs territory, EEU,
transaction value of
imported goods, price
actually paid
or payable, additional
charges, allowances

Abstract

Subject. This article discusses the mechanism for determining the customs value of goods imported into the customs territory of the EAEU through the value of the transaction with imported goods.

Objectives. The article aims to consider the theoretical provisions of determining the value of goods imported into the customs territory of the EAEU by the value of the transaction with imported goods, and develop practical case studies of its application in practice.

Methods. For the study, we used a comparative analysis, analogy, graphic and compilation techniques, and induction and deduction.

Results. The article considers the basic provisions for the formation of the customs value of goods, taking into account the conditions for applying method 1, as well as the price actually paid or payable, taking into account the use of permitted deductions and additional charges, namely three types of permitted deductions from the actual paid or payable price. For each deduction, practice-oriented case studies have been developed showing possible options for their application.

Conclusions and Relevance. The tools developed by the Technical Committee were to be reflected in the legislative acts of the EAEU. However, this is fraught with difficulties in collecting information on comparable companies in order to justify the marketability of the transaction. Price actually paid or payable, being a special term for customs legal relations, includes an open list of payments made or to be made as a condition for the sale of goods, the customs value of which is determined. The results of the study can be used in the practical activities of companies implementing foreign economic activity, consulting firms, and scientific organizations when conducting research.

Please cite this article as: Sidorova E.Yu., Artem'ev A.A. The Mechanism for Determining the Customs Value of Goods Imported into the EAEU Territory by Imported-Goods Transaction Value: Theory and Practice. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 3, pp. 314–335. <https://doi.org/10.24891/ia.25.3.314>

References

1. Artem'ev A.A., Sidorova E.Yu. [Customs value of goods and VAT amounts brought by contractors or paid as part of the withholding agent's duty performance]. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2021, vol. 27, iss. 8, pp. 1710–1723. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/fc.27.8.1710>
2. Artem'ev A.A. [Customs value of exported goods: Should compensation be included in it?]. *Nalogoved*, 2019, no. 11, pp. 41–49. (In Russ.) URL: <https://e.nalogoved.ru/771718>
3. Afanasenko D.S. [Vectors for improving control of the customs value of imported goods on the territory of EAEU member-states]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2021, no. 3, pp. 51–65. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2021.3.35950>
4. Zaripov V.M. [VAT is always highly-prized!]. *Nalogoved*, 2013, no. 6, pp. 18–37. (In Russ.) URL: <https://e.nalogoved.ru/313708>
5. Voinov V.V., Zaripov V.M. [The Russian Supreme State Commercial Court's positions regarding VAT]. *Nalogoved*, 2014, no. 11, pp. 36–47. (In Russ.) URL: <https://e.nalogoved.ru/360041>
6. Zaripov V.M. [The concept of the economic basis of taxation]. *Nalogoved*, 2014, no. 5, pp. 32–45. (In Russ.) URL: <https://e.nalogoved.ru/338139>
7. Artem'ev A.A. [Including royalties in the customs value of goods]. *Nalogoved*, 2021, no. 8, pp. 60–79. (In Russ.) URL: <https://e.nalogoved.ru/913664>
8. Artem'ev A.A., Kakovkina T.V. [Including royalty into customs value of packaging. What usually forget tax payers and courts?]. *Nalogoved*, 2015, no. 3, pp. 58–77. (In Russ.) URL: <https://nalogoved.ru/art/938.html>
9. Papulova A.A. [The problem of definition royalty on the context of transnational tax]. *Lichnost', pravo, gosudarstvo*, 2018, no. 1, pp. 88–105. (In Russ.)

10. Artem'ev A.A. [The flow of dividends to the seller: customs valuation methodology]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2021, vol. 13, no. 3, pp. 104–115. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-104-115>
11. Bondar' L.A., Semenova O.M., Artem'ev A.A. [It is important to be accurate]. *Tamozhennoe regulirovanie. Tamozhennyi kontrol'*, 2015, no. 8. pp. 3–23. (In Russ.)
12. Blinova E. Yu. [On the inclusion of license fees in the customs value]. *Zakon. Pravo. Gosudarstvo*, 2020, no. 1, pp. 250–258. (In Russ.)
13. Zueva E.V., Agapova A.V. [Features of including license payments in the customs value of goods]. *Modern Science*, 2020, no. 11-3, pp. 74–79. (In Russ.)
14. Kurochkina O.L. [Royalties and adjusting customs value of goods through court practice]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2016, no. 1, pp. 73–80.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/litsenzionnye-platezhi-i-korrektirovka-tamozhennoj-stoimosti-tovarov-cherez-prizmu-sudebnoy-praktiki> (In Russ.)
15. Kosov A.A. [Recommendations regarding license fees: The intentions were good...]. *Nalogoved*, 2017, no. 3, pp. 46–60. (In Russ.)
URL: <https://nalogoved.ru/art/5654.html>
16. Myakota A.I. [Dividends and customs value: to include or not to include]. *Tamozhennoe regulirovanie. Tamozhennyi kontrol'*, 2020, no. 10, pp. 64–70. (In Russ.)
17. Gubin A.V. [Problems of allocation of transport costs in the structure of the customs value of goods]. *Transportnoe pravo i bezopasnost' = Transport Law and Security*, 2019, no. 4, pp. 124–133.
URL: <http://trans-safety.ru/2020/01/10/gubin-a-v-problemy-vydeleniya-transportnyh-rashodov-v-strukture-tamozhennoj-stoimosti-tovarov/> (In Russ.)
18. Gubin A.V. [Problems of including compensations of some expenses into the customs value of exported goods]. *Auditor*, 2020, vol. 6, no. 6, pp. 47–52. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2020-47-52>

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.