



DOI: <https://doi.org/10.15688/ek.jvolsu.2022.1.12>

UDC 336.1, 339.543
LBC 65.20



Submitted: 12.01.2022
Accepted: 26.01.2022

DEVELOPMENT OF AN INTERNATIONAL METHODOLOGY FOR THE VALUATION OF GOODS FOR CUSTOMS PURPOSES

Elena Yu. Sidorova

Financial University Under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation

Alexey A. Artemyev

Financial University Under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation

Abstract. The subject of the article is the customs value of goods. The category “valuation of goods for customs purposes” in application to international practice and practice of the EAEU. To explore the directions of development and approaches to the determination of the customs value of goods (on the basis of international methodology), the principles of its formation. Despite the apparent attractiveness of specific rates of customs duties, the trends of recent years confirm an increase in the frequency of use of ad valorem rates. In these circumstances, the volume of customs duties directly depends on the methodologically correct assessment of the customs value of goods. Comparative analysis, analogy, graphic and compilation, induction and deduction are the methods used in the study. Methodology of the work is the rationale for the relevance of the work, the statement of the problem, the study of international practice, the results of the study and conclusions. Structural and logical scheme of determining the customs value of the “transaction value”, on the basis of which a practical example of its application is considered (case 3), as well as the method of calculation of additional charges to the TFC is shown in detail, taking into account the features of the contract. Two methodologically different approaches to the valuation of goods for customs taxation purposes were determined. Determined the constraints in terms of customs taxation, which hinder the development of foreign trade. The 8 principles of article 7 of the GATT are structured, it is noted that these are only the most general provisions on the customs valuation, methodologically ensuring to a minimum extent the possibility of their practical use by the countries. On the basis of the approach based on the use of actual objective information, 6 principles of formation of the customs value of goods are defined.

Key words: valuation of goods for customs purposes, customs duties, ad valorem rate, method, VAT, excises, price actually paid or payable.

Citation. Sidorova E.Yu., Artemyev A.A. Development of an International Methodology for the Valuation of Goods for Customs Purposes. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika* [Journal of Volgograd State University. Economics], 2022, vol. 24, no. 1, pp. 131-142. (in Russian). DOI: <https://doi.org/10.15688/ek.jvolsu.2022.1.12>

УДК 336.1, 339.543
ББК 65.20

Дата поступления статьи: 12.01.2022
Дата принятия статьи: 26.01.2022

РАЗВИТИЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ МЕТОДОЛОГИИ ОЦЕНКИ ТОВАРОВ ДЛЯ ТАМОЖЕННЫХ ЦЕЛЕЙ

Елена Юрьевна Сидорова

Финансовый университет при Правительстве РФ, г. Москва, Российская Федерация

Алексей Александрович Артемьев

Финансовый университет при Правительстве РФ, г. Москва, Российская Федерация

Аннотация. В статье предметом рассмотрения является таможенная стоимость товаров. Цель – исследовать направления развития и подходы к определению таможенной стоимости товаров (на основе международной методологии), принципы ее формирования. Несмотря на кажущуюся привлекательность специфических ставок таможенных пошлин, тренды последних лет подтверждают увеличение частоты использования адвалорных ставок. В этих условиях объем поступлений таможенных пошлин напрямую зависит от методологически верной оценки таможенной стоимости товаров. Методы, используемые в исследовании, – сравнительный анализ, аналогии, графический и компиляционный, индукции и дедукции. Методология проведения работы – обоснование актуальности работы, постановка проблемы, исследование международной практики, результаты исследования и выводы. Разработана структурно-логическая схема определения таможенной стоимости «по стоимости сделки», на основе которой рассмотрен практический пример ее применения (кейс 3), а также подробно показана методика расчета дополнительных начислений к ЦФУ с учетом особенностей договора. Определены два методологически разных подхода к оцениванию товаров для целей таможенного налогообложения, а также сдерживающие факторы в части таможенного налогообложения, препятствующие развитию внешней торговли. Структурно приведены 8 принципов статьи 7 ГАТТ, при этом отмечается, что это лишь самые общие положения по таможенной оценке, методологически в минимальной степени обеспечивающие возможности их практического использования странами. На базе подхода, основанного на использовании фактических объективных сведений, определены 6 принципов формирования таможенной стоимости товаров.

Ключевые слова: оценка товаров для таможенных целей, таможенные пошлины, адвалорная ставка, метод, НДС, акцизы; цена, фактически уплаченная или подлежащая к уплате.

Цитирование. Сидорова Е. Ю., Артемьев А. А. Развитие международной методологии оценки товаров для таможенных целей // Вестник Волгоградского государственного университета. Экономика. – 2022. – Т. 24, № 1. – С. 131–142. – DOI: <https://doi.org/10.15688/ek.jvolsu.2022.1.12>

Введение

Достаточно часто при формировании и развитии налоговых систем особое внимание уделяется вопросам, связанным с уровнем ставок налогов и сборов, и возможным последствиям изменения ставок, состава льгот, а также механизмам их корректного использования.

Однако не меньшего внимания заслуживают вопросы, относящиеся к базе для исчисления (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.

Применительно к сфере таможенного налогообложения, в том числе в современной РФ, такие инструменты регулирования, как ставки таможенных пошлин, ограничиваются обязательствами перед Всемирной торговой организацией (далее – ВТО) [Протокол от 16.12.2011 ...]. Данные вопросы сохраняют актуальность и в случае полной отмены таможенных пошлин. Это связано с тем, что такая

методология используется во многих странах при определении налоговой базы косвенных налогов, которые уплачиваются в составе таможенных платежей [например, налог на добавленную стоимость (НДС), акциз, налог с продаж]. Налоговые ставки косвенных налогов, в отличие от ставок таможенных пошлин, не ограничиваются обязательствами страны в ВТО. При этом большинство стран, в том числе и РФ, используют методологию определения налоговой базы по ним, в значительной степени сходную с теми принципами и правилами, которые применяются в отношении ввозных таможенных пошлин, несмотря на отсутствие соответствующих требований в рамках ВТО [Rosenow, 2010].

Таким образом, в таможенном налогообложении вопросы определения налоговой базы приобретают особую научную и практическую значимость.

Постановка проблемы

В целом методологические подходы к определению налоговой базы в значительной

степени зависят от понимания лицами, влияющими на развитие налоговой системы, а также системы таможенного регулирования, в отношении ставок, как таможенных пошлин, так и в некоторых случаях других налогов и сборов, уплачиваемых в составе таможенных платежей. То есть, какие виды ставок – адвалорные или специфические воспринимаются как экономически более обоснованные. Авторы в ходе подготовки статьи провели анализ статистических данных стран-членов Всемирной торговой организации, который убедительно свидетельствует о том, что в современной практике налогообложения ввозными таможенными пошлинами специфические ставки пошлин применяются весьма незначительно. Для подтверждения приведем данные по отдельным странам (таблица) [Кажковкина, 2019].

Несмотря на кажущуюся привлекательность специфических ставок, устойчивой тенденцией последних десятилетий для большинства стран является использование адвалорных либо комбинированных ставок таможенных пошлин. Это связано с необходимостью обложения таможенными пошлинами большого количества наименований товаров, классификация которых в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД) необходимо осуществлять по одному коду ТН ВЭД, однако цена отличается в десятки, а иногда и сотни раз. Рассмотрим кейс № 1.

Кейс 1

Российская организация «А» занимается приобретением за рубежом различных ви-

Таблица. Применение ставок таможенных пошлин в мировой практике

Table. Application of customs duty rates in world practice

Страна/союз стран (территория)	Год, за который в ВТО имеются данные	Товары, не облагаемые таможенными пошлинами		Товары, в отношении которых применяются специфические ставки таможенных пошлин			Товары, в отношении которых применяются адвалорные либо комбинированные ставки таможенных пошлин (исчисление по адвалорной составляющей), превышающие 15 %		
		Обязательства	Применение в рамках режима наибольшего благоприятствования	Обязательства	Применение в рамках режима наибольшего благоприятствования	Обязательства	Применение в рамках режима наибольшего благоприятствования	Обязательства	Применение в рамках режима наибольшего благоприятствования
Аргентина	2020	0,0	6,1	0,0	0,0	97,8	35,2		
Австралия	2020	22,4	52,0	0,4	0,1	13,2	0,0		
Азербайджан	2019		33,0		1,9	–	1,2		
Босния и Герцеговина	2019	–	31,7	–	3,1	–	2,5		
Бразилия	2020	1,0	5,1	0,0	0,0	96,4	35,0		
Канада	2020	40,3	77,8	2,8	1,5	7,0	6,5		
Чили	2020	0,0	0,3	0,0	0,1	100,0	0,0		
Китай	2020	6,5	8,3	0,0	0,3	16,3	5,0		
Колумбия	2020	4,7	51,2	0,0	2,2	95,3	0,8		
Египет	2019	1,9	12,1	0,2	0,2	69,8	21,7		
ЕС	2020	29,2	29,0	4,7	5,0	4,0	4,4		
Индия	2020	2,2	3,2	5,0	4,8	71,5	29,5		
Япония	2020	53,0	53,1	3,5	3,5	3,7	3,6		
Корея	2020	16,2	16,9	0,6	0,5	20,4	10,7		
Мексика	2020	0,3	48,9	1,0	0,7	98,7	12,1		
Россия	2020	3,4	15,7	9,1	9,3	1,6	1,7		
Сингапур	2020	17,3	100,0	0,5	0,0	0,5	0,0		
ЮАР	2020	14,3	60,4	0,0	2,7	39,2	20,7		
Турция	2019	2,9	23,5	0,1	4,4	29,3	14,4		
Украина	2020	30,9	40,2	0,1	0,1	4,0	2,8		
США	2020	46,5	47,3	8,2	8,4	2,7	2,7		
Вьетнам	2020	13,9	35,3	0,0	0,0	27,9	24,4		

Примечание. Источник: Официальный сайт ВТО. Статистика. Ставки таможенных пошлин: World Tariff Profiles 2021. URL: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_tariff_profiles21_e.htm.

дов механических наручных часов, изготовленных из недрагоценных металлов.

В III квартале 2021 г. «А» приобретено две партии часов (по 100 штук) у двух продавцов-производителей: «В» (Швейцария, I партия часов) и «С» (Малайзия, II партия часов).

Страна происхождения часов, формирующих первую партию, Швейцария. На каждую единицу часов нанесен товарный знак «G.P.». Цена единицы товара в соответствии с договором купли-продажи составляет 10 000 швейцарских франков. Курс швейцарского франка 80 рублей. Цена первой партии товаров: 100 шт. × 10 000 швейцарских франков × 80 руб. = 80 000 000 рублей.

Страна происхождения часов, формирующих вторую партию, Малайзия. На каждую единицу часов нанесен товарный знак «S». Цена единицы товара в соответствии с договором купли-продажи составляет 50 долларов. Курс доллара – 70 рублей. Цена второй партии товаров: 100 шт. × 50 долл. × 70 руб. = 350 000 рублей.

Описание часов, формирующих обе товарные партии: «часы наручные, механические, с автоматическим под заводом». Товарам обеих партий присвоен код «9102 21 000 0» в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности ЕАЭС (ТН ВЭД ЕАЭС) [Решение Совета Евразийской ...].

Приведенная выше типовая ситуация убедительно показывает, что товары, включаемые в одну группу (91 «Часы всех видов и их части») и даже классифицируемые одним кодом в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС (9102 21 000 0), являющиеся формально и фактически одинаковыми, исходя из выполняемых функций, могут реализовываться по ценам, существенно отличающимся друг от друга, с учетом, например, страны происхождения и товарного знака.

Таким образом, при формировании методологических подходов к правилам определения налоговой базы таможенных пошлин, а в некоторых странах, в том числе в РФ – и других видов таможенных платежей, одно из важнейших мест занимает комплекс вопросов таможенной стоимости товаров.

В современной экономической системе, основанной в значительной степени на стандартах и принципах, закрепленных в международных соглашениях и конвенциях, договорен-

ностях, достигнутых в рамках международных организаций (ВТО, ОЭСР и др.), отсутствие таких методов может вести к существенным «перекосам» в налоговых последствиях.

Основная часть

Исследование международной практики

Таможенная стоимость товаров и обязательства по ставкам таможенных пошлин (тарифные обязательства) стран в рамках ГАТТ – ВТО

В соответствии с пунктом 2 статьи 3 Генерального соглашения по тарифам и торговле ни одна Договаривающаяся Сторона не имеет права изменять свой метод определения базы для целей обложения таможенными пошлинами или конвертации валют таким образом, чтобы снизить ценность любой договоренности в отношении ставок таможенных пошлин, достигнутой между Сторонами [Решение Совета Евразийской ...; The General Agreement ...].

Исходя из приведенного выше положения, страны-члены ГАТТ не могут изменять используемые у них методы определения базы для целей обложения таможенными пошлинами, избегая тем самым обязательств в отношении таможенных пошлин и ставок по ним, которые приняты в рамках ГАТТ. Однако положения пункта 2 статьи 3 ГАТТ сами по себе не препятствуют стране использовать метод определения базы для целей определения таможенных пошлин, которая позволяет использовать «произвольную» оценку товаров.

В случае отсутствия четких формализованных принципов и положений по определению базы исчисления таможенных пошлин процесс такого определения может фактически быть направлен на решение задач, связанных с торговой защитой. Рассмотрим кейс 2.

Кейс 2

В ситуации, когда цена за товары в соответствии с выставленным счетом составляет 100 долл. США, условно ставку ввозной тамо-

женной пошлины, согласованную на площадке ВТО в рамках тарифных обязательств страны ввоза, принимаем равной 10 %.

В этом случае участники внешнеэкономической деятельности ориентируются на то, что сумма ввозной таможенной пошлины, которая подлежит уплате, будет составлять 10 долл. = 100 долл. × 10 %.

Вместе с тем в условиях отсутствия четких принципов и правил определения базы для таможенных целей, на основании которых страна формирует национальное таможенное и налоговое регулирование, существует возможность при формировании такого регулирования использовать подходы, которые ведут к «произвольному» росту базы, определяемой в рамках таможенной оценки.

Так, если, несмотря на указанную в счете цену в 100 долл., в рамках применения «произвольной» оценки товаров база, определенная в стране ввоза, составляет 200 долл., сумма, которая подлежит уплате при налогообложении таможенными пошлинами, составляет уже 200 долл. [Rosenow, 2010].

С точки зрения таких теоретических принципов налогообложения, как всеобщность, нейтральность, равенство, отмеченные различия в условиях поставки товаров в договорных отношениях едва ли должны вести к различиям в величинах налоговой базы, определяемых для целей таможенного налогообложения, в отношениях государственно-властных структур.

Основанный на теоретических положениях подход, предусматривающий, что, например, тонна сахара, приобретенная за 100 ед. с условием отгрузки со склада в Бразилии, для целей таможенного налогообложения должна «стоять» примерно столько же, как тонна такого же сахара, приобретенная за 200 ед., но с условием его доставки продавцом до склада в Роттердаме, также как и риски дезавуирования результатов договоренностей в отношении ставок ввозных таможенных пошлин, показанные в кейсе 2, обусловили необходимость подготовки унифицированной системы оценивания товаров.

Результаты

Проведенный обзор вопросов, показывающих исторические аспекты современной

системы оценивания товаров для целей таможенного налогообложения, позволяет выделить два существенно различающихся подхода к методологии (концепции) такого оценивания, а именно:

1. Подход (концепция), основанный на использовании справочных сведений (на языке оригинала «notional concept of value», далее – Подход 1).

2. Подход (концепция), основанный на использовании фактических объективных сведений (на языке оригинала «positive concept of value», далее – Подход 2).

Среди материалов, в которых рассматриваются вопросы формирования международной методологии таможенной оценки товаров, особого внимания заслуживают две работы, в которых эти вопросы представлены наиболее комплексно. Это Тренинговый курс Совета таможенного сотрудничества по определению таможенной стоимости 1992 г. [Customs Co-operation], а также Руководство по соглашению ВТО по определению таможенной стоимости товаров, которое издано Кембриджским университетом совместно с ВТО [Rosenow, 2010].

Поскольку обе, а особенно первая из отмеченных публикаций, являются достаточно редкими изданиями, ниже приводятся «узловые» аспекты, позволяющие понять, как сформировалась современная методология определения таможенной стоимости в рамках Подхода 1 и Подхода 2. Преимущества адвалорной ставки в части таможенных пошлин очевидны, поэтому в статье они рассмотрены не будут. Однако преимущества адвалорной системы могут быстро стать недостатками в случае, если используются неточные или неопределенные методы оценки товаров (см. кейс 2).

Экспертным сообществом отмечается, что при таможенном налогообложении существование нескольких различных и нестабильных систем оценки товаров может становиться основным препятствием для внешней торговли. Более того, те тарифные соглашения, которые существовали в первой половине XX в., должным образом не могли работать, поскольку применяемые системы оценки товаров фактически могли давать возможность стране в одностороннем порядке менять

согласованные ставки таможенных пошлин путем изменения критериев оценки налогооблагаемых товаров (см. кейс 2).

Рассмотрим ряд принципов статьи 7 ГАТТ:

1. Таможенная стоимость товаров для целей таможи должна основываться на «действительной стоимости» товаров (на языке оригинала – «actual value»), являющейся ценой на ввозимые товары или аналогичные (подобные) товары в продажах в рамках традиционного хода торговли, когда условия соответствуют рыночным, то есть в условиях полной конкуренции.

2. Если «действительная стоимость» не может быть определена, стоимость товаров для таможенных целей должна основываться на ближайшем «эквиваленте» такой стоимости, который может быть выявлен / установлен.

3. При определении таможенной стоимости товаров пересчет валюты должен осуществляться с учетом реального экономически обоснованного для рыночных сделок курса валюты.

4. Правительства либо уполномоченные ими органы должны публиковать информацию об используемых в стране методах определения таможенной стоимости товаров для таможенных целей.

5. Таможенная стоимость товаров не может основываться на стоимости товаров, а также стране происхождения, которая является страной ввоза, а также на «произвольных» либо «фиктивных» стоимостях (на языке оригинала – «arbitrary or fictitious values») [Мокров, 2018, с. 48].

6. Таможенная стоимость товаров не может включать внутренние налоги, применяемые в стране происхождения или вывоза (экспортирования) оцениваемых товаров, от которых указанные товары были освобождены либо соответствующие суммы налогов были возвращены (возмещены) в связи с вывозом [Мокров, 2018, с. 49].

7. Правительства либо уполномоченные ими органы должны сообщать о шагах, которые предприняты страной в рамках применения положений статьи 7 ГАТТ, а также по запросам других стран-членов ГАТТ проводить обзоры в отношении используемых в стране методов определения стоимости товаров для таможенных целей [Мокров, 2018, с. 51].

8. Если цена ввозимых товаров установлена с поправкой на количество приобретаемого товара, таможенная стоимость товаров должна основываться на ценах, которые установлены в отношении сравнимых количеств товаров, или, при условии что определенная в итоге величина не является менее благоприятной для импортера, на ценах, установленных для больших количеств товаров, реализуемых в рамках внешнеторговых операций между лицами стран ввоза и вывоза товаров.

Подход 1

Следующим шагом в направлении выработки международной методологии по оценке товаров для таможенных целей стало формирование Группы по исследованию возможности создания Европейского таможенного союза (Брюссель, 1947 г.).

Брюссельская система была основана на теоретическом представлении, в соответствии с которым таможенная стоимость товаров рассматривается как цена, по которой в сопоставимых условиях оцениваемые товары были бы проданы. Существенными элементами Брюссельской системы являлись цена, период времени, место, количество и коммерческий уровень, в рамках которого реализуются товары. Центральным понятием в данной системе стало понятие «нормальная рыночная цена», определяемое как «цена, по которой товары продавались бы на открытом рынке в рамках сделки между покупателем и продавцом, являющимися несвязанными друг с другом лицами». Данная цена формально стала справочной ценой, и подобный подход в значительной степени отражает сущность концепции таможенной оценки в описанной выше концепции, основанной на использовании справочных сведений («notional concept of value»). Безусловно, данный подход не всегда устраивал бизнес-общество, и новые, либо не очень распространенные на рынке, а особенно редкие и уникальные товары могли быть не включены в номенклатуру «нормальных рыночных цен», что создавало дополнительные сложности при проведении их таможенной оценки. Поэтому возникла необходимость создать более со-

вершенную методологию оценки товаров для таможенных целей.

Подход 2

Исходя из описанных выше проблем Подхода 1, в период с 1973 по 1979 г. была разработана новая международная методология оценки товаров для таможенных целей, предусматривающая использование подхода (концепции), основанного на применении фактических объективных сведений («positive concept of value»).

В течение указанного периода были проведены многосторонние переговоры в рамках ГАТТ, получившие название «Токийский раунд». Одним из важнейших результатов Токийского раунда было принятие Соглашения по применению статьи 7 ГАТТ, которое сформировало систему оценки товаров для таможенных целей, основанную на Подходе 2.

Соглашение было призвано обеспечить объективную, универсальную и нейтральную систему оценки товаров для таможенных целей, которая не допускала бы использование произвольных и фиктивных показателей (как это имело место, например, в Брюссельской системе) и в максимальной степени учитывала бы в таможенном налогообложении обстоятельства, имеющие место в торговой практике. Иные названия указанного Соглашения, которые стали использоваться в профессиональной литературе и среди экспертов: «Кодекс ГАТТ по таможенной оценке» / «GATT Valuation Code» [Rosenow, 2010, с. 15], «Кодекс по таможенной оценке» [The World Trade Organization ...].

При этом Соглашение ВТО по таможенной стоимости является основой национальных систем регулирования стран-членов ВТО, в том числе и РФ как государства-члена ЕАЭС. Для лучшего понимания действующей в РФ системы регулирования в области таможенной стоимости товаров целесообразно выделить и рассмотреть наиболее важные принципы Соглашения ВТО по таможенной стоимости:

1. Сущностная характеристика термина «таможенная стоимость ввозимых товаров» и, соответственно, обязательства стран

по отражению в своем регулировании положений Соглашения ВТО касаются оценки товаров для целей их налогообложения таможенными пошлинами, в отношении которых установлены адвалорные ставки. Вопросы определения базы для целей налогообложения вывозными пошлинами, иными налогами, которые могут быть установлены для операций с оцениваемыми товарами, предметом Соглашения ВТО по таможенной стоимости не являются. При этом подходы, установленные в Соглашении ВТО для определения таможенной стоимости ввозимых товаров, могут использоваться странами по их усмотрению для иных целей, однако, с обязательствами в рамках ВТО по применению Соглашения ВТО по таможенной стоимости это не связано.

2. Главным экономическим посылом Соглашения ВТО выступает принцип, согласно которому первоосновой для определения таможенной стоимости товаров является «стоимость сделки» в значении, которое установлено статьей 1 Соглашения.

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

– ЦФУ – это общая сумма платежей, которые сделаны или должны быть сделаны покупателем продавцу или в пользу продавца ввозимых товаров (пункт 1 Пояснительных Примечаний к статье 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 (пункт 7 Приложения III Соглашения ВТО по определению таможенной стоимости).

Таким образом, механизм определения таможенной стоимости «по стоимости сделки» представлен в виде рисунка.

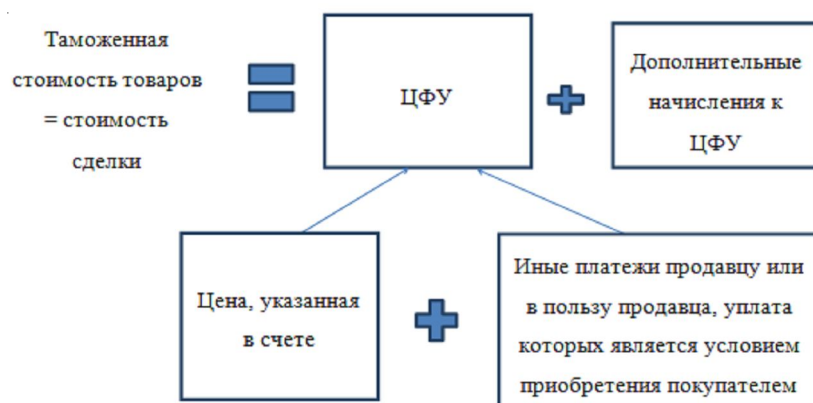


Рисунок. Определение таможенной стоимости «по стоимости сделки»

Figure. Determination of the customs value “according to the value of the transaction”

Примечание. Составлено авторами.

Хотя приведенная схема лишь в самом общем виде показывает структуру «стоимости сделки» для целей определения таможенной стоимости товаров, она позволяет понять подход к «конструированию» величины таможенной стоимости, определенной по методу «по стоимости сделки». То есть категория «стоимость сделки», используемая для целей определения таможенной стоимости товаров в Соглашении ВТО, представляет собой «стоимость системы сделок», которые должны учитываться при определении таможенной стоимости по «стоимости сделки». Следовательно, при решении вопроса о необходимости, либо отсутствии необходимости включения в «стоимость сделки» отдельных платежей (например, расходы на гарантийное обслуживание, рекламирование, процентные платежи, дивиденды и т. д.), не формирующих цену счета и не входящих в «закрытый» перечень дополнительных начислений к ЦФУ, необходимо выяснить, связаны ли эти платежи с ввозимыми товарами, и было ли возможно их приобретение без уплаты этих платежей. Кроме того, приведенная схема дает дополнительную возможность избегать широко распространенных ошибок, которые состоят в том, что такие категории, как «стоимость сделки» и ЦФУ экономически необоснованно и юридически неправомерно пытаются рассматривать как синонимы со сходными по названиям терминами, используемыми в гражданских правоотношениях (цена товаров, фактическая цена, цена сделки и т. д.).

Кейс 3

Покупатель из страны «I» заключил договор купли-продажи товаров (телевизоры марки «N») с производителем из страны «E».

На приобретаемые телевизоры нанесен товарный знак «N», за использование которого в соответствии с отдельным договором (лицензионный договор) необходимо начисление в пользу правообладателя «L» из страны «D» роялти с учетом необходимости удержания на территории страны «I» сумм налогов (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций) в соответствии с законодательством о налогах и сборах страны I.

Без заключения лицензионного договора и уплаты роялти телевизоры производителем не продаются.

Кроме того, обязательным условием приобретения телевизоров по цене, установленной производителем, является заключение покупателем на территории страны «I» договора с сервисными центрами по организации гарантийного обслуживания, в том числе оплата расходов на него, на условиях, установленных производителем.

В рамках исполнения описанной модели договорных отношений покупатель товаров должен оплатить следующие расходы:

- счет за товары, выставленный продавцом-производителем, – 100 ед.;
- расходы на гарантийное обслуживание товаров – 3 ед.;

– роялти, начисленные в пользу правообладателя, – 5 ед. = 4 ед. (сумма, перечисляемая правообладателю) + 1 ед. (сумма налогов, подлежащая удержанию на территории страны I).

Таможенная стоимость товаров, определенная «по стоимости сделки», = ЦФУ (100 ед. + 3 ед.) + дополнительные начисления к ЦФУ (5 ед.) = 108 ед.

4. Использование альтернативных («оценочных») методов в случае, когда таможенная стоимость товаров не может быть определена по основному методу – по стоимости сделки с ввозимыми товарами.

5. Большинство положений Соглашения ВТО по таможенной стоимости касаются вопросов ее определения и в значительно меньшей степени – ее заявления (декларирования) и контроля. Тем не менее указанные вопросы – особенно в части контроля таможенной стоимости, полностью не выпадают из сферы Соглашения, а также системно с ним связанного Решения Комитета ВТО по таможенной стоимости 6.1 «Случай, когда у таможенных органов имеются основания усомниться в достоверности и точности заявленной таможенной стоимости» (далее – Решение № 6.1) [Decision Regarding Cases ...]. Указанные акты ВТО содержат как общие принципы, не «привязанные» к конкретным методам определения таможенной стоимости (например, статья 17 Соглашения, Решение № 6.1), так и специальные положения, относящиеся к «контрольным» действиям таможенных органов, при определении декларантами таможенной стоимости товаров по отдельным методам (например, при проверке влияния взаимосвязи между покупателем и продавцом на ЦФУ).

6. Акты ВТО по таможенной стоимости разработаны и используются странами-членами не в качестве документов прямого действия, а путем отражения содержащихся в них положений в национальном регулировании. Национальным по отношению к ВТО в данном случае является и регулирование, сформированное в рамках экономических союзов (ЕЭС, ЕАЭС). В связи с этим предпринимаемые в отдельных случаях попытки использования, в том числе ссылок на эти акты, в правоприменительной практике, например, в спорах между декларантом и таможенным органом, пред-

ставляются методологически спорными и необоснованными. Так, если при разрешении конкретных споров судебные органы стран пытаются найти истину через призму собственного понимания того, что является «фактической (действительной) стоимостью» ввозимых товаров, велика вероятность принятия решений, являющихся методологически ошибочными. Классическим примером в данном случае могут являться российские судебные решения, принятые до 2019 г. по спорам, связанным с определением таможенной стоимости товаров – предметов лизинга. В них суды, отмечая, что «определение таможенной стоимости предмета лизинга должно базироваться на оценке действительной стоимости ввозимого имущества как товара», делали вывод об отсутствии необходимости включать в таможенную стоимость расходы на вознаграждение лизингодателю [Определение Верховного Суда РФ ... ; Decision Regarding Cases ...]. Подобная позиция прямо противоречит подходу, выработанному по данному вопросу Техническим комитетом по таможенной оценке ВТамО (пункт 9) [Пункт 9 Кейс-стади 4.1 ...], впоследствии отраженному в Решении Коллегии ЕЭК от 1 марта 2021 г. № 23 «Об утверждении Положения об определении таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза по договору аренды или финансовой аренды (лизинга)» [Решение Коллегии ...].

Выводы

Таким образом, существует два подхода для оценивания товаров для целей таможенного налогообложения, которые существенно отличаются методологически: подход, основанный на использовании справочных сведений («notional concept of value»); подход, основанный на использовании фактических объективных сведений («positive concept of value»).

К основным принципам статьи 7 ГАТТ можно отнести следующие:

1. Стоимость товаров для таможенных целей должна основываться на «действительной стоимости» товаров, при невозможности ее определить необходимо использовать «эквивалент» такой стоимости, который может быть выявлен/установлен.

2. Пересчет валюты при определении стоимости товаров для таможенных целей должен осуществляться с учетом реального экономически обоснованного для рыночных сделок курса валюты.

3. «Стоимость товаров для таможенных целей не должна основываться на стоимости товаров, страной происхождения которых является страна ввоза, а также на “произвольных” либо “фиктивных” стоимостях (на языке оригинала – “arbitrary or fictitious values”») [Мокров, 2018, с. 47].

На основе подхода, основанного на использовании фактических объективных сведений, определены принципы формирования таможенной стоимости, к основным из которых можно отнести:

1. Первоосновой для определения таможенной стоимости товаров является «стоимость сделки», в значении, которое установлено статьей 1 Соглашения.

2. Важнейшим посылом к пониманию термина «стоимость сделки» для целей определения таможенной стоимости товаров является раскрытие в Соглашении отмеченного выше понятия ЦФУ, в отношении которого в Соглашении сформулированы два ключевых принципа.

3. Использование альтернативных («оценочных») методов в случае, когда таможенная стоимость товаров не может быть определена по основному методу – по стоимости сделки с ввозимыми товарами.

4. Большинство положений Соглашения ВТО по таможенной стоимости касаются вопросов ее определения и в значительно меньшей степени – ее заявления (декларирования) и контроля.

5. Акты ВТО по таможенной стоимости разработаны и используются странами-членами не в качестве документов прямого действия, а путем отражения содержащихся в них положений в национальном регулировании. Национальным по отношению к ВТО в данном случае является и регулирование, сформированное в рамках экономических союзов (ЕЭС, ЕАЭС).

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Каковкина, Т. В. Внешнеторговые товары: различия в подходах к определению цены для це-

лей бухгалтерского учета и цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате / Т. В. Каковкина // Налоговая политика и практика. – 2019. – № 6. – С. 60–63.

Мокров, Г. Г. Формирование базового принципа оценки товара в таможенных целях / Г. Г. Мокров // Актуальные вопросы образования и науки. – 2018. – № 2 (64). – С. 47–53.

Определение Верховного Суда РФ от 30.07.2015 по делу № 304-КГ15-2700, А70-13280/2013. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Протокол от 16.12.2011 «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.». – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Пункт 9 Кейс-стади 4.1 «Таможенная стоимость товаров, являющихся предметом аренды или лизинга» // Compendium Customs Valuation. WTO Agreement and texts of the technical committee on customs valuation. World Customs Organization. – [Б. м. : б. и.].

Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 01.03.2021 № 23 «Об утверждении Положения об определении таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза по договору аренды или финансовой аренды (лизинга)». – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза». – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Customs Co-operation Council Training course on customs valuation (revised July, 1992). – Vol. I : Rue de l'industrie.

Decision Regarding Cases where Customs Administrations have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value. – Electronic text data. – Mode of access: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/42-dval1_e.htm. – Title from screen.

Rosenow, S. WTO, Brian O'Shea A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement / S. Rosenow. – Cambridge University Press, 2010.

The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT 1947). – Electronic text data. – Mode of access: <https://www.wto.org/gatt47.pdf>. – Title from screen.

The World Trade Organization. Technical Information on Customs Valuation. – Electronic text data. – Mode of access: https://www.wto.org/english/tratop_e/cusval_e/cusval_info_e.htm. – Title from screen.

World Tariff Profiles 2021. – Electronic text data. – Mode of access: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_tariff_profiles_21_e.htm. – Title from screen.

REFERENCES

Kakovkina T.V. Vneshnetorgovye tovary: razlichiya v podhodah k opredeleniyu tseny dlya tselej buhgalterskogo ucheta i tseny, fakticheski uplachennoj ili podlezhashchej uplate [Foreign Trade Goods: Differences in Approaches to Determining the Price for Accounting Purposes and the Price Actually Paid or Payable]. *Nalogovaya politika i praktika* [Tax Policy and Practice], 2019, no. 6, pp. 60-63.

Mokrov G.G. Formirovanie bazovogo printsipa otsenki tovara v tamozhennyh tselyah [Formation of the Basic Principle of Goods Valuation for Customs Purposes]. *Aktual'nye voprosy obrazovaniya i nauki* [Actual Issues of Education and Science], 2018, no. 2 (64), pp. 47-53.

Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 30.07.2015 po delu № 304-KG15-2700, A70-13280/2013 [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation in Cases No. 304-KG15-2700, A70-13280/2013 Dated July 30, 2015]. *Access from Reference Legal System "KonsultantPlyus"*.

Protokol ot 16.12.2011 «O prisoedinenii Rossijskoj Federacii k Marrakeshskomu soglasheniyu ob uchrezhdenii Vsemirnoj torgovoj organizacii ot 15 aprelya 1994 g.» [Protocol of December 16, 2011 “On the Accession of the Russian Federation to the Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization Dated 15 April 1994”]. *Access from Reference Legal System "KonsultantPlyus"*.

Punkt 9 Kejs-stadi 4.1 «Tamozhennaya stoimost' tovarov, yavlyayushchihsy predmetom arendy ili lizinga» [Item 9 of the Case Study 4.1 “Customs Value of Rented or Leased Goods”]. *Compendium Customs Valuation. WTO Agreement and Texts of the Technical*

Committee on Customs Valuation. World Customs Organization. S. 1., s. n.

Reshenie Kollegii Evrazijskoj ekonomicheskoy komissii ot 01.03.2021 № 23 «Ob utverzhenii Polozheniya ob opredelenii tamozhenno stoimosti tovarov, vvozimyh na tamozhennuyu territoriyu Evrazijskogo ekonomicheskogo soyuza po dogovoru arendy ili finansovoy arendy (lizinga)» [The Decision of Eurasian Economic Commission Board No. 23 Dated 1 March 2021 “On the Approval of Regulations for Determination of Customs Value of Goods Imported into the Customs Territory of the Eurasian Economic Union Under a Lease or Financial Lease Agreement (Leasing)”]. *Access from Reference Legal System "KonsultantPlyus"*.

Reshenie Soveta Evrazijskoj ekonomicheskoy komissii ot 16.07.2012 № 54 «Ob utverzhenii edinoj Tovarnoj nomenklatury vneshneekonomicheskoy deyatel'nosti Evrazijskogo ekonomicheskogo soyuza i Edinogo tamozhennogo tarifa Evrazijskogo ekonomicheskogo soyuza» [Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission No. 54 Dated July 16, 2012 “On the Approval of a Single Commodity Nomenclature of Foreign Economic Activity of the Eurasian Economic Union and the Common Customs Tariff of the Eurasian Economic Union”]. *Access from Reference Legal System "KonsultantPlyus"*.

Customs Co-Operation Council Training Course on Customs Valuation (Revised July 1992). Vol. I. Rue de l'industrie.

Decision Regarding Cases Where Customs Administrations Have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value. URL: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/42-dvall_e.htm.

Rosenow S. *WTO, Brian O'Shea A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement. S. 1., Cambridge University Press, 2010.*

The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT 1947). URL: <https://www.wto.org/gatt47.pdf>.

The World Trade Organization. Technical Information on Customs Valuation. URL: https://www.wto.org/english/tratop_e/cusval_e/cusval_info_e.htm.

World Tariff Profiles 2021. URL: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_tariff_profiles_21_e.htm.

Information About the Authors

Elena Yu. Sidorova, Doctor of Sciences (Economics), Professor, Department of Taxes and Tax Administration, Financial University Under the Government of the Russian Federation, Prosp. Leningradsky, 55, 125468 Moscow, Russian Federation, Ejsidorova@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>

Alexey A. Artemjev, Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Taxes and Tax Administration, Financial University Under the Government of the Russian Federation, Prosp. Leningradsky, 55, 125468 Moscow, Russian Federation, AArtemjev@fa.ru, <https://orcid.org/0000-0002-4320-317X>

Информация об авторах

Елена Юрьевна Сидорова, доктор экономических наук, профессор департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет при Правительстве РФ, просп. Ленинградский, 55, 125468 г. Москва, Российская Федерация, Ejsidorova@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>

Алексей Александрович Артемьев, кандидат экономических наук, доцент департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет при Правительстве РФ, просп. Ленинградский, 55, 125468 г. Москва, Российская Федерация, AArtemjev@fa.ru, <https://orcid.org/0000-0002-4320-317X>