

Раздел V. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Дополнительные начисления к таможенной стоимости выпущенных в свободное обращение товаров — нарушение основного принципа построения таможенных правоотношений

Additional accruals to the customs value of goods released for free circulation — violation of the basic principle of building customs legal relations



Чермянинов Дмитрий Викторович

Ведущий специалист по юридическим вопросам группы компаний «Налоги и финансовое право», к. ю. н., доцент.

Chermyaninov Dmitry Viktorovich

Leading Legal Specialist, group of companies «Taxes and Financial Law», PhD in Law, Associate Professor.

Аннотация: на основании ретроспективного анализа документов, регулирующих таможенные отношения в старину, автор делает вывод о том, что практикуемые таможенными органами России доначисления к уплаченным таможенным пошлинам и налогам на уже выпущенные в свободное обращение товары недопустимы, поскольку нарушают основной принцип организации таможенного дела.

Ключевые слова: таможенная стоимость, таможенные пошлины и налоги, доначисления, дивиденды, лицензионные платежи.

Annotation: based on a retrospective analysis of documents regulating customs relations in the old days, the author concludes that the additional charges applied by the customs authorities of Russia to paid customs duties and taxes on goods already released for free circulation are not allowed, since they violate the basic principle of organizing customs affairs.

Keywords: customs value, customs duties and taxes, additional charges, dividends, royalties.

Как показывает практика, последнее время между субъектами таможенных правоотношений участились судебные споры по вопросам включения в таможенную стоимость товаров, являющуюся базой для начисления таможенных пошлин и налогов, таких слагаемых, как лицензионные платежи¹ и дивиденды, причитающиеся продавцу².

В соответствии с п. 3 и п. 7 ч. 1 ст. 40 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза³ (далее — ТК ЕАЭС) при определении таможенной стоимости ввозимых товаров по стоимости сделки с ними к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за эти товары, добавляются следующие дополнительные начисления:

— часть дохода (выручки), полученного в результате последующей продажи, распоряжения иным способом или использования ввозимых товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу;

— лицензионные и иные подобные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, включая роялти, платежи за патенты, товарные знаки, авторские права, которые относятся к ввозимым товарам и которые прямо или косвенно произвел или должен произвести покупатель в качестве условия продажи ввозимых товаров для вывоза на таможенную территорию Союза, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за эти товары.

По мнению автора, попытки должностных лиц таможенных органов реализовать приведенные правила на практике приводят к явным несоответствиям с положениями иных действующих нормативных актов и противоречат базовым принципам построения таможенных правоотношений.

К примеру, автор ранее уже обращал внимание⁴ на то, что, поскольку в соответствии с п. 1 ст. 43 Налогового кодекса Российской Федерации⁵ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации, включение в таможенную стоимость дивидендов, с целью последующего доначисления таможенных пошлин на товар, выпущенный в свободное обращение на территории России, приведет, по меньшей мере, к необходимости изменения приведенного термина.

Далее рассмотрим, насколько практика доначисления таможенных пошлин и налогов по включению в таможенную стоимость товаров дополнительных слагаемых после выпуска в свободное обращение на территории ЕАЭС соответствует исторически сложившимся принципам построения таможенных правоотношений.

В переводе с латинского «принцип» (*principium*) означает основу, первоначало, руководящую идею, исходное положение какого-либо явления (теории, учения, ор-

1 См.: Арбитражный суд города Москвы (Дело № А40-268368/18); Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области (Дело № А56-125577/2019); Арбитражный суд Нижегородской области (Дело № А43-49692/2019); Арбитражный суд Брянской области (Дело № А09-1129/2021); Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области (Дело № А56-64382/2018); Арбитражный суд Республики Бурятия (Дело № А10-2561/2018); Арбитражный суд Курской области (Дело № А35-3315/2020); Арбитражный суд Смоленской области (Дело № А62-7816/2020) и др.

2 См. Верховный Суд Российской Федерации (Дело № А40-20125/2021); Арбитражный суд Брянской области (Дело № А09-1751/2021 и Дело № А09 - 1129/2021).

3 Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org/>

4 Подробнее см. статью «Таможенная стоимость: новые парадоксы» // *Налоги и финансовое право*. 2022 № 12. С.119-125.

5 СЗ РФ № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

ганизации, деятельности и т. п.).⁶ Афоризм — «принцип есть важнейшая часть всего» (*principium est potissima pars cujuscque rei*) известен с древних времен.

Карташов В. Н. отмечал, что принципы являются исходными нормативно-руководящими началами (императивными требованиями и т. п.), определяющими общую направленность, качество и эффективность правового регулирования общественных отношений⁷.

Под таможенными правоотношениями в большинстве случаев автор понимает взаимодействие между таможенными органами и участниками ВЭД, возникающее при перемещении товаров через таможенную границу и утверждает, что государственное регулирование данного вида правоотношений всегда было направлено на доставление фиску наибольшей прибыли⁸.

В целях выяснения того, что лежит в основе качественного и эффективного регулирования рассматриваемого вида правоотношений, обратимся к истории их возникновения и к наиболее известным, регулирующим их отечественным нормативным актам.

Особо обратим внимание на то, что изначально вопросы организации торговли решались на уровне глав договаривающихся стран (или городов). В соответствующих договорах всегда имели место положения, направленные не только на обеспечение фискального интереса, но и на защиту интересов купцов, которые, путем перемещения товаров в иные земли, пытались получить от их продажи наибольшую прибыль. Уже в древности правители государств в полной мере понимали, что их финансовое благополучие обеспечивается торговлей и пытались создать необходимые условия для ее активизации.

Известно немало нормативных актов, направленных на обеспечение безопасности и интересов купечества. В качестве наиболее древнего примера можно привести Договор Руси с Византией от 911 года (п. 8), который обязывал русичей оказывать помощь греческим торговым судам с товаром в случае посадки на мель и содержал положения, направленные на обеспечение безопасности экипажа⁹. В свою очередь византийцы, в договоре от 944 года, брали на себя обязанность по предоставлению русским купцам жилища и провианта¹⁰. Кроме этого, ряд стимулирующих привилегий и льгот для купцов содержался в договоре Великого Новгорода с Готландом и немецкими городами 1189-1195 гг.¹¹, проектах торговых соглашений Новгорода и Любеком и Готландом 1268/1269 гг.¹², Белозерской таможенной грамоте¹³ и иных средневековых источниках.

6 См.: Большой энциклопедический словарь. М., 1997. С. 960; Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1986. С. 515; Словарь иностранных слов / Под ред. И.В. Лехина и Ф.Н. Петрова. М., 1954. С. 563.

7 Карташов В.Н. Введение в общую теорию правовой системы общества. Часть 9. Ярославль, 2004. С. 4-5.

8 Подробнее см. Чермянинов Д.В. Таможенные правоотношения (теоретическое и практическое исследование): монография. – Екатеринбург: Издательский дом Уральского государственного юридического университета. 2016. – 240 с.

9 Памятники русского права. Выпуск первый. Под редакцией проф.С.В.Юшкова. Государственное издательство юридической литературы. Москва 1952. С. 12.

10 Там же. С. 37.

11 Покровский В. С. Договор Великого Новгорода с Готландом и немецкими городами 1189 - 1195 гг. как памятник международного права URL: <http://law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1127902> дата обращения (21.06.2020).

12 Проекты торговых соглашений Новгорода и Любеком и Готландом 1268/1269 г.// Хрусталева Д.Г. Северные крестоносцы. Русь в борьбе за сферы влияния в Восточной Прибалтике XII – XIII в.в. Т.1-2. СПб.: Евразия.2009.

13 История отечественного государства и права. Сборник документов. – Екатеринбург.: Изд-во УрГЮА, 2003.- 616с.

Соловьев С. М. писал, что условия для осуществления непрерывной торговли создавались даже во время войны — «купцу путь не затворен (даже если полки ходят), купец идет по обе стороны без всяких зацепок»¹⁴.

Конечно же, во все времена купцов, кроме обеспечения личной безопасности и неприкосновенности товаров, интересовали вопросы, касающиеся обложения товаров пошлинами. Очевидно, что экономическая целесообразность торговли напрямую зависит от величины указанных платежей, поэтому торговцу необходимо было знать — какие суммы ему нужно будет уплатить.

Известны предельно ясные системы налогообложения, в качестве примеров которых можно привести высеченный в камне таможенный тариф древней Пальмиры¹⁵ или применяемые арабами тарифы, жестко привязанные к водоизмещению торгового судна¹⁶. Практика применения долговременно действующей пошлины удобна, поскольку заранее позволяет всем участникам таможенных правоотношений сделать интересующие расчеты по формированию бюджета или дохода от торговой сделки.

К сожалению купцов подобные «прозрачные» правила обложения перемещаемого товара пошлинами и иными обязательными платежами существовали не всегда.

Например, в средневековом мире применялся значительный список поборов и расходов, которые следовало заплатить и в ходе перевозки товаров (услуги по перевозке, перевалке, сохранению), и в качестве своеобразного налога «на возможную прибыль». Во многих странах, включая Русь, взимались «побережное» (берег-место погрузки-выгрузки корабля); «мостовщина» (мост — необходимый промежуток перевозки товаров через водные преграды или пересеченную местность); «проезжее» (проезд по устроенной дороге); «весчее» «передмер» (удостоверение количества товара при продаже)¹⁷ и иные поборы. По мнению первых исследователей русского таможенного дела Е. Осокина¹⁸ и С. Шмакова¹⁹, в России имела место самая запутанная система таможенных пошлин, представляющая из себя «механический конгломерат долголетних исторических напластований»²⁰.

Очевидно, что подобное множество расходов не делало торговлю привлекательной и замедляло экономическое развитие Руси.

С целью стимулирования данного вида деятельности был введен Новоторговый устав 1667 года²¹, положениями которого отмечалось, что головы и целовальники, поочередно выбираемые в Москве и в пограничных городах из «гостей и из лучших торговых людей», были обязаны под страхом наказания единовременно решать несколько задач — следить за соблюдением законов о торговле, оберегать торговых людей от разорения и радеть о поступлении таможенных сборов в казну. Данный акт в комплексе регулировал практически все актуальные вопросы торговли, в том

14 С.М.Соловьев. История России с древних времен. Москва. Голос. 1993. Книга 3. Тома 5-6. С. 234.

15 Персианова, О. М. Государственный Эрмитаж: краткий путеводитель / О. М. Персианова. — Ленинград : Советский художник, 1968. — 160 с.

16 Тариф таможенный. Большая Советская Энциклопедия. [Электронный ресурс] (CD-ROM).

17 Лодыженский К.Н. История русского таможенного тарифа. Челябинск, 2005. С.11-12.

18 Осокин Е. Внутренние таможенные пошлины в России. — Казань, 1850;

19 Шмаков С. Древнерусские косвенные налоги . — Сб. правоведения и общественных знаний. Труды юридического общества при Московском университете. Т. 7. — М. 1897.

20 Базилевич К.В. К вопросу об изучении таможенных книг XVII в. — Проблемы источниковедения. — Сб.2. — М.- Л., 1936, с. 71.

21 Памятники русского права. Выпуск седьмой. Под редакцией проф. Л.В. Черепанина. Государственное издательство юридической литературы. Москва 1963. С. 303-328.

числе, ввел единую пошлину «10 денег с рубля» (ст. 12), что составляло 5% с прямой продажной цены товара.

Указанное введение позитивно сказалось на развитии торговли, поскольку купец мог заранее с высокой точностью рассчитать экономический эффект от планируемой сделки — разработать более подробный «бизнес-план».

Думается, что так на Руси был введен в действие главный принцип таможенного дела, согласно которому *заинтересованное лицо, уплатившее за товар, перемещаемый через таможенную границу, заранее ему известную пошлину, в дальнейшем избавляется от каких либо ограничений по его использованию в своем интересе и в дальнейшем у него не возникает дополнительных обязанностей перед таможенными органами.*

По глубокому убеждению автора, указанный принцип грубо нарушается при попытках таможенными органами доначислить задним числом дополнительные таможенные пошлины и налоги за лицензионные и иные подобные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности после выпуска товаров в свободное обращение.

Особо обратим внимание на то, что в большинстве случаев то, что называется «объектом интеллектуальной собственности», «торговой маркой», «брендом», является элементом, рекламирующим производителя, обеспечивающим и поддерживающим его престиж на рынке и заранее включается в стоимость иностранного товара. Это бесспорно, так как очевидно, что товар с известной эмблемой «BMW», «Nike», «Apple», «Mercedes-Benz» и т. п. будет стоить гораздо больше аналогичного товара, не имеющего подобной эмблемы.

Покупая в иных странах на свой страх и риск более дорогой «брендовый» товар, российский предприниматель уплачивает большую сумму таможенных пошлин и налогов, поскольку надеется выручить большую прибыль.

Как указывалось выше, в целях обеспечения развития бизнеса предприниматель должен иметь четкие представления о планируемом доходе и возможных расходах, но в случае, если в таможенную стоимость товара будет включаться рассматриваемое слагаемое и задним числом доначисляться дополнительные платежи, это практически исключено.

«Практика доначислений» не только усугубляет извечное противостояние между участниками ВЭД и должностными лицами таможенных органов и загружает суды делами, рассмотрение которых длится много лет, но и с учетом прямой взаимосвязи между величиной таможенной пошлины и налога на прибыль — в принципе бесполезна.

В резонансном выступлении А. А. Татуловой, посвященном реальным бедам бизнеса и тотальному кризису доверия власти²², подчеркивалось, что подобная деятельность органов власти приводит к уходу предпринимателей теневой бизнес, поскольку они даже под страхом возможных негативных последствий предпочитают сферу, в которой действуют понятные правила.

По мнению автора, данную негативную ситуацию можно решить только корректировкой ТК ЕАЭС. Необходимо удалить п. 3 и п. 7 из ч. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС и включить в данный кодекс статью, объединяющую принципы регулирования таможенных правоотношений. Помимо прочих в базовые принципы регулирования таможенных правоотношений должно входить положение, согласно которому после выпуска товара в свободное обращение, в случае отсутствия доказательств умышленного занижения участником ВЭД таможенной стоимости товара, дальнейшие доначисления к уплаченным таможенным пошлинам и платежам недопустимы.

²² «Вы на нас плюете. А мы вас ненавидим» <https://www.google.com/> (дата обращения 19.04.2023)

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» напоминает вам, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» вышел из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание, что это никак не сказалось на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Редакция журнала
«Налоги и финансовое право»
(343) 350-12-12

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Роскомнадзоре. Регистрационный номер ПИ № ФС77-81596 от 19 августа 2021 г.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права».

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).

3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках, ключевые слова к статье на русском и английском языках, приставный библиографический список.**

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Напалковым Алексеем Васильевичем cnfr@cnfr.ru или по тел. (343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfr.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620133, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru