

В. В. ВИТЮК\*, К. П. ФЕДОРЕНКО\*

## К вопросу о влиянии корректного определения таможенной стоимости товаров на экономическую эффективность экспортно-импортных операций

Анализируется влияние корректного определения таможенной стоимости товаров на экономическую эффективность экспортно-импортных операций. Выявлена проблема определения таможенной стоимости, вызванная неоднозначностью ее трактовки в соответствии со Статьей VII ГАТТ-1994. Даются предложения по решению данной проблемы в свете реализации Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года.

*Ключевые слова:* таможенная стоимость, экспорт, импорт, экономическая эффективность, таможенные платежи, внешнеторговая сделка, внешнеэкономическая деятельность, контрактные цены, валютный курс.

ВИТЮК Владимир Васильевич – кандидат юридических наук, доцент кафедры «Таможенное дело».  
*Vityuk.V.V@yandex.ru.*

VITYUK V. V. – Candidate of Juridical Sciences, associate professor at the Department of Customs.

ФЕДОРЕНКО Константин Петрович – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Таможенное дело».  
*cfedorenko810@gmail.com.*

FEDORENKO K. P. – Candidate of Economic Sciences, associate professor at the Department of Customs.

V. V. VITYUK, K. P. FEDORENKO

### On the Question of Impact of the Correct Determination of the Customs Value of Goods on the Economic Effectiveness of Export-Import Operations

The article gives the analysis to impact of the correct determination of the customs value of goods on the economic effectiveness of export-import operations. The authors identify the problem of determining the customs value which is caused by the ambiguity of its interpretation in accordance with the Article VII of the GATT-1994. The proposals on how to resolve this problem within the framework of implementing the Strategy for the development of the Customs Service of the Russian Federation up to 2020.

*Keywords:* customs value, export, import, economic efficiency, customs payments, foreign trade transaction, foreign economic activity, contract prices, exchange rate.

\* Сибирский государственный университет путей сообщения. 630049, г. Новосибирск, ул. Д. Ковальчук, 191. Siberian State Transport University. 191, D. Kovalchuk street, Novosibirsk, Russian Federation, 630049.

Экономическая эффективность экспортно-импортных операций, рассчитываемая как отношение экономического эффекта (прибыли) к издержкам, связанным с его получением, зависит от многих факторов. К их числу относится и корректность определения таможенной стоимости вывозимого (в случае экспорта) или ввозимого (в случае импорта) товара, т. к. таможенная стоимость товара (ТСТ) выступает в качестве основы начисления таможенных пошлин, если их ставки являются адвалорными, т. е. устанавливаются в процентах от таможенной стоимости облагаемых товаров, либо комбинированными. В последнем случае можно говорить о ТСТ как об основе начисления таможенной пошлины только при условии, что адвалорная ставка дает бóльшую сумму пошлины, нежели ставка специфическая<sup>1</sup>.

Как известно, уплата таможенных пошлин при экспорте уменьшает прибыль участника ВЭД, извлекаемую им при поставке товаров на внешний рынок. При импорте уплата таможенных пошлин увеличивает себестоимость ввозимых из-за рубежа в производственных целях или с целью перепродажи товаров. Увеличение же себестоимости ввозимых товаров может сказаться на понижении финансового результата хозяйственной деятельности импортера. Соответственно, чем выше будет представленная таможенной стоимостью основа начисления таможенной пошлины, рассчитываемой по адвалорной ставке, тем меньшим может оказаться экономический эффект экспортной или импортной операции.

Немаловажно обратить внимание и на то, что ТСТ может выполнять налоговую функцию в отношении ввозимых на таможенную территорию товаров [5, с. 58–69]. К примеру, ведя речь о Российской Федерации как о стране – участнице ЕАЭС, отметим, что в соответствии с п. 7 ст. 52 Таможенного кодекса ЕАЭС (ТК ЕАЭС) [14] и п. 1 ст. 160 Налогового кодекса РФ (НК РФ) (ред. от 29.12.2017) [7] основа начисления налога на добавленную стоимость (НДС), уплачиваемого при ввозе товара на территорию РФ, являющуюся частью единой таможенной территории ЕАЭС, рассчитывается как сумма, полученная в результате сложения исчисленных ТСТ, таможенной пошлины и акциза<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Напомним, если применяется комбинированная ставка, представляющая собой совокупность адвалорной и специфической ставок, то при таможенном декларировании товара выбирается та ставка, которая дает бóльшую сумму пошлины. В связи с этим в настоящей статье говоря об адвалорной ставке пошлины мы будем иметь в виду либо чисто адвалорную ставку, либо адвалорную составляющую комбинированной ставки, если эта составляющая обеспечивает бóльшую сумму взимаемой пошлины.

<sup>2</sup> Если товар не является подакцизным, то основа начисления «таможенного» НДС определяется сложением ТСТ и таможенной пошлины, а если товар не облагается таможенной пошлиной, например, как в случае взаимной торговли между странами – членами ЕАЭС, то основой начисления НДС остается только ТСТ.

Влияние налоговой функции ТСТ на экономическую эффективность экспортно-импортных операций, например, при поставках за рубеж товаров, произведенных из ввезенных материалов и комплектующих, проявляется в том, что при уплате «таможенного» НДС в пределах налогового периода, а не после его окончания, законопослушный участник ВЭД выводит из оборота столь нужные для развития бизнеса оборотные финансовые средства, и чем выше будет ТСТ, тем больше будут вмененные убытки<sup>3,4</sup>.

Налоговая функция ТСТ может проявляться и при исчислении акциза. Это следует, в частности, из содержания ст. 191 НК РФ, согласно которой при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база акциза определяется:

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, – как сумма ТСТ и подлежащей уплате таможенной пошлины;

3) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой и адвалорной налоговых ставок, – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой налоговой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной налоговой ставки.

Понятно, что в первом случае ТСТ при расчете акциза не участвует. В третьем – тоже, поскольку максимальная розничная цена – это цена внутреннего рынка, а не цена, по которой товар ввозится в РФ.

Таким образом, если исходить из того, что: а) в современных экономических условиях ставки взимаемого в РФ акциза, согласно ст. 193 НК РФ, являются специфическими<sup>5</sup>; б) согласно ст. 183 НК РФ ни реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, ни передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику в случае вывоза указанных товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта не подлежат обложению акцизом;

<sup>3</sup> Под вмененным убытком здесь понимается упущенная выгода, недополученная прибыль.

<sup>4</sup> Товар может прибывать на таможенную границу в любую дату внутри налогового периода (квартала). При этом без уплаты «таможенного» НДС в составе всех начисленных таможенных платежей товар не получает выпуск.

<sup>5</sup> Есть только одно исключение – ставка на сигареты и папиросы имеет комбинированный вид.

то применительно к сегодняшней практике взимания таможенных платежей в РФ таможенную стоимость, очевидно, можно определить как максимально возможную расчетную стоимость товара, используемую в качестве основы (базы) для исчисления таможенных пошлин и составной части основы (базы) для исчисления НДС, взимаемого при ввозе товаров на территорию РФ, с применением адвалорных ставок, а также в качестве отсылочной основы для определения размера таможенных сборов за таможенные операции<sup>6</sup>.

Подобная суть ТСТ задана нормами международных соглашений по таможенной оценке товаров (речь о которых пойдет во второй части настоящей статьи), и в настоящее время сформулировано несколько иное устойчивое определение ТСТ, а именно: ТСТ – *цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товар при его продаже с целью экспорта в страну импорта, скорректированная с учетом установленных дополнительных начислений к этой цене*<sup>7</sup>.

Каждый участник ВЭД при осуществлении внешнеторговых операций всегда сталкивается с решением вопроса о корректном определении таможенной стоимости перемещаемых им через таможенную границу товаров. Данный вопрос актуализируется всякий раз не только когда внешнеторговый контракт уже исполняется, и товары прибывают на таможенную территорию или убывают с нее, но когда контракт еще находится в стадии обсуждения, выбирается тот или иной базис поставки по Инкотермс и рассчитываются контрактные цены на товары.

Значимость решения данного вопроса на предварительной стадии заключения контракта обусловлена именно тем, что любая внешнеторговая сделка с экономической точки зрения должна быть эффективной. В частности, все совокупные затраты, связанные с ее проведением, должны быть не только объективными, но и по возможности минимальными. Следовательно, еще до подписания контракта участнику ВЭД следует тщательно просчитать все варианты реализации внешнеторговой сделки и при этом оценить предстоящие таможенные платежи, относящиеся к затратам по исполнению сделки.

В РФ к таможенным платежам, согласно таможенному законодательству ЕАЭС, относятся:

- ввозная и вывозная таможенные пошлины;

<sup>6</sup> Под отсылочной основой понимается величина ТСТ, определяющая размер ставки таможенного сбора, выраженной в фиксированной денежной сумме.

<sup>7</sup> Данное определение дано с учетом положений п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС, а также ст. 11 и ст. 16 Раздела II «Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из РФ» (утв. постановлением Правительства РФ от 06.03.2012 № 191 в ред. постановления Правительства РФ от 12.08.2015 № 833).

- акцизы и НДС, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС;
- таможенные сборы.

При экспорте российский участник ВЭД, выступающий в роли продавца, обычно уплачивает таможенный сбор за проведение таможенных операций, связанных с таможенным оформлением, контролем и выпуском товара, а также вывозную таможенную пошлину, если при вывозе товара из РФ за пределы таможенной территории ЕАЭС данный товар не освобожден от уплаты такой пошлины.

При импорте участник ВЭД, выступающий в роли покупателя, помимо таможенного сбора уплачивает ввозную таможенную пошлину и косвенные налоги (акциз, если товар, выступающий в качестве объекта сделки, является подакцизным, и НДС).

Подчеркнем еще раз: в ЕАЭС и при экспорте, и при импорте основой (базой) начисления таможенной пошлины, если ставка пошлины имеет адвалорный вид, является ТСТ, она же является отсылочной основой начисления таможенного сбора.

Напомним, что ставки таможенных сборов в РФ установлены постановлением Правительства РФ от 28.12.2004 № 863 (ред. от 19.04.2012) «О ставках таможенных сборов за таможенные операции» с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 22.08.2012 [9]. В данном постановлении соблюден принцип эскалации ставок таможенных сборов в зависимости от роста величины ТСТ, рассчитываемой в рублях. Так, если ТСТ не превышает 200 тыс. руб. включительно, то ставка таможенного сбора равна 500 руб.; если ТСТ составляет 200 тыс. руб. 1 коп. и более, но не превышает 450 тыс. руб. включительно, то ставка равна 1 тыс. руб.; максимальная ставка равна 30 тыс. руб., если ТСТ составляет 10 000 тыс. руб. 1 коп. и более.

Перечень товаров, облагаемых в РФ вывозными таможенными пошлинами, и ставки этих пошлин в отношении данных товаров определены постановлением Правительства РФ от 30.08.2013 № 754 (ред. от 12.12.2017) «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из РФ за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе» [8]. Согласно данному постановлению в настоящее время адвалорные ставки вывозных таможенных пошлин установлены на ограниченный перечень товаров, а именно на бензол для использования в качестве топлива и бензол прочий (ставка равна 10 %); газ природный (30 %); лесоматериалы необработанные из хвойных пород (13 %); лесоматериалы необработанные прочие (7 %); части железнодорожных локомотивов или моторных вагонов трамвая или подвижного состава, бывшие в употреблении (5 %). Для большинства других товаров, облагаемых вывозными

таможенными пошлинами, ставки этих пошлин имеют комбинированный вид – сочетание адвалорной ставки со специфической, последняя устанавливается в денежных единицах в зависимости от физических характеристик товара (его количества в килограммах или кубических метрах). Так, семена рапса и семена подсолнечника для посева имеют ставку 6,5 %, но не менее 11,4 евро за 1 000 кг, дубленая кожа или кожевенный крафт из шкур крупного рогатого скота – 10 %, но не менее 206 евро за 1 000 кг, лесоматериалы, обработанные краской, травителями – 20 %, но не менее 30 евро за 1 м<sup>3</sup>.

Ввозные таможенные пошлины взимаются в РФ по ставкам, установленным Единым таможенным тарифом ЕАЭС (ЕТТ ЕАЭС) [6]. Большинство товаров согласно ЕТТ ЕАЭС облагаются пошлинами, имеющими адвалорные ставки.

Всесторонняя предварительная проработка условий внешнеторгового контракта, включая анализ нормативно-правовых актов таможенного законодательства, регламентирующих процедуру определения ТСТ и исчисление на ее основе таможенных платежей, рациональный выбор базиса поставки, существенным образом влияющего на расчет ТСТ, способствует обеспечению корректного определения ТСТ и минимизации расходов по осуществлению сделки в целом.

Вопрос корректного определения ТСТ актуален и для таможенных органов, выполняющих в числе прочих и такую весьма важную для государства функцию, как фискальную. Ведь именно таможенные органы уполномочены государством приносить ему доходы от ВЭД, под которыми понимают, главным образом, ввозные, вывозные, специальные защитные, антидемпинговые, компенсационные и иные таможенные пошлины, а также таможенные сборы, если обратиться, например, к сведениям, размещенным на официальном сайте Федерального казначейства РФ [15]. В этой части мы можем вести речь об экономической эффективности экспортно-импортных операций с точки зрения их доходности для государства.

Здесь, как нам представляется, небезынтересно отметить, что доходная часть федерального бюджета РФ во многом формируется как раз за счет таможенных платежей, которые администрируются Федеральной таможенной службой (ФТС России). В подтверждение этого можно сослаться на данные, полученные во время исследования, проводившегося в 2016 г. одним из соавторов настоящей статьи. В ходе данного исследования было установлено, что начиная с 2015 г. на долю ФТС России приходится примерно треть всей доходной части федерального бюджета РФ. До 2015 г., когда Правительством РФ еще не был введен так называемый большой налоговый маневр, доля ФТС России держалась на уровне 50 %, а в некоторые годы (2010, 2012 и 2013 гг.) и того больше [16].



Кроме этого, для таможенных органов проблема корректности оценки ТСТ существует еще и ввиду того, что в международной торговле в настоящее время остро стоит вопрос о контрафакте [11]. Зачастую сложно установить страну происхождения товара и его производителя, чтобы применить методы определения ТСТ по стоимости сделки с идентичными товарами, по стоимости сделки с однородными товарами, а также методы вычитания или сложения.

Концептуально в части методики определения таможенной стоимости ввозимых товаров в постсоветский период государственности РФ, ознаменовавшийся либерализацией ВЭД в результате ликвидации государственной монополии на внешнюю торговлю, усилия Российского государства были направлены на построение соответствующей новым экономическим условиям современной модели системы таможенного регулирования ВЭД, составной и наиболее важной частью которой был бы механизм определения и контроля ТСТ, что в целом и было реализовано сначала в таможенном законодательстве РФ, а позднее в таможенном законодательстве Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС) и ЕАЭС.

В то же время используемая сейчас методика определения ТСТ представляет собой одну из самых сложных процедур как в отечественной, так и в международной таможенной практике, при этом понятие ТСТ является одним из ключевых понятий таможенного дела.

В условиях таможенного регулирования ВЭД как в рамках таможенного союза ЕАЭС в целом, так и в РФ в частности, международно-правовой основой определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу, служат международные договоры: Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ) (1947 г.), Соглашение о выполнении Статьи VII ГАТТ «Оценка товаров для таможенных целей» (Токио, 1979 г.) и Соглашение о применении Статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле (Марракеш, 1994 г.).

В контексте данных документов в нашей стране изначально были приняты постановление Правительства РФ от 05.11.1992 № 856 «Об утверждении порядка определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации» (введено в действие с 01.01.1993, фактически действовало до 01.07.1993) и Закон РФ «О таможенном тарифе» (введен в действие с 01.07.1993, в части рассматриваемого вопроса фактически действовал до 01.07.2010). После формирования таможенного союза (ТС) ЕврАзЭС был принят Таможенный кодекс Таможенного союза (введен в действие с 01.07.2010, имел силу по 31.12.2017) и заключено Соглашение от 25.01.2008 между правительствами стран – участниц ТС «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» действовало

по 31.12.2017). Правовоположения данного Соглашения фактически полностью перенесены в ныне действующий Таможенный кодекс ЕАЭС (ТК ЕАЭС), вступивший в силу 01.01.2018.

Во всех указанных здесь нормативно-правовых актах с разной степенью детальности было продекларировано условие, что определение ТСТ, ввозимых на таможенную территорию (РФ или ТС), осуществляется в соответствии с общими принципами, установленными нормами международного права и общепринятой международной практикой, в качестве источника которых были названы: Статья VII ГАТТ-1994 и Соглашение о применении Статьи VII ГАТТ-1994 [13].

Заложенный на основе международного права и международной практики и применяемый в настоящее время в таможенной деятельности государств – членов ЕАЭС алгоритм определения таможенной стоимости товаров, в частности ввозимых на таможенную территорию ТС в рамках ЕврАзЭС, а ныне и ЕАЭС, является очень сложным и имеет свою методологию. В качестве принципов этой методологии можно назвать следующие правовоположения [3, с. 9–10]:

- приоритет норм международного права и общепринятой международной практики перед национальным законодательством;
- системность методов определения ТСТ и процедурность их применения;
- общеприменимость и монопольность процедуры определения ТСТ;
- определение ТСТ на основе достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации;
- запрет на использование произвольной или фиктивной ТСТ, а процедуры определения ТСТ для борьбы с демпингом;
- неприменимость положений, установленных сначала в Соглашении от 25.01.2008, а далее перенесенных в ТК ЕАЭС, в качестве правоограничений таможенных органов государств – членов ЕАЭС осуществлять в целях корректности определения ТСТ таможенный контроль подлинности представленных документов и достоверности содержащихся в них сведений.

Как известно, на территории ЕАЭС применяются установленные Соглашением от 25.01.2008, а затем и ТК ЕАЭС методы определения таможенной стоимости ввозимых товаров:

- по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1);
- по стоимости сделки с идентичными товарами (метод 2);
- по стоимости сделки с однородными товарами (метод 3);
- вычитания (метод 4);
- сложения (метод 5);
- резервный (метод 6).



Существование между методами связей, обусловленных процедурой определения ТСТ, образует систему, функционирование которой осуществляется благодаря порядку и правилам применения методов определения ТСТ, суть которых заключается в следующем:

- основой для определения ТСТ является стоимость сделки с ввозимыми товарами, а соответственно, основным методом определения ТСТ является метод 1. Такое положение данного метода обуславливает обязательность его применения первым и неиспользование других методов при наличии оснований и возможности определения ТСТ именно по методу 1;
- если ТСТ не может быть определена по методу 1, то она определяется последовательно по методу 2 или по методу 3;
- при невозможности определения ТСТ по методам 2 и 3, она определяется последовательно по методам 4 и 5. Лицо, декларирующее товар, вправе изменить очередность применения методов 4 и 5 [4, с. 35–47];
- при невозможности определения ТСТ ни по одному из пяти методов ТСТ определяется по методу 6 с использованием методов 1–5 на основе данных, имеющихся в распоряжении таможенного органа (так называемое «гибкое применение методов 1–5» [1, с. 97–106; 2, с. 35–51]).

Подчеркнем, что при расчете ТСТ по стоимости сделки с ввозимыми товарами к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате, добавляются, согласно п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС, в том числе расходы на перевозку ввозимых товаров до места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС, а если Евразийской экономической комиссией (ЕЭК) в зависимости от вида транспорта, которым осуществляется перевозка товаров, и особенностей такой перевозки, определены иные места, – до места, определенного ЕЭК; расходы на погрузку, разгрузку или перегрузку ввозимых товаров; расходы на страхование перевозки.

Из положений п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС очевидно, что при выборе российским импортером, к примеру, ввозящим товар морским видом транспорта, базиса поставки FOB-зарубежный порт, ТСТ может оказаться ниже, чем могла бы быть на условиях CIF-российский порт, но для этого импортеру нужно отказаться от самостоятельного страхования товара при прочих равных условиях (имеются в виду те же значения фрахта основной перевозки, стоимости разгрузки товара в порту назначения, возможных расходов во время транзита через третьи страны как в одном, так и другом случае).

При расчете ТСТ по методу 1 необходимо, однако, учитывать и положения п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС, в соответствии с которым таможенная стоимость ввозимых товаров не должна включать в себя отдельные виды расходов при условии, что они выделены из цены, фактически уплаченной

или подлежащей уплате, заявлены декларантом и подтверждены им документально. Очевидно, что в целях сокращения прямых затрат, к примеру, связанных с доставкой ввозимого товара до места назначения, находящегося не на таможенной границе ЕАЭС, а, предположим, внутри территории РФ, российскому импортеру рекомендуется заручиться поддержкой зарубежного экспортера в получении от него либо по почте, либо через перевозчика документов, фиксирующих выделенную стоимость перевозки по таможенной территории ЕАЭС до места назначения.

Выше мы отмечали, что применение вывозных таможенных пошлин в ЕАЭС, согласно таможенному законодательству данной экономической интеграционной группировки, автономно регламентируется таможенным законодательством стран – членов ЕАЭС. Поэтому в каждой из них действует свой нормативно-правовой акт, устанавливающий порядок определения таможенной стоимости вывозимых товаров.

Так, в РФ это Правила определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из РФ, утвержденные постановлением Правительства РФ от 06.03.2012 № 191 (ред. от 12.08.2015) [10]. И если исходить из положений ст. 7 Раздела II, а также ст. 11 и ст. 16 Раздела III данных Правил, то: а) основой определения таможенной стоимости вывозимых товаров должна быть *в максимально возможной степени стоимость сделки с этими товарами*; б) таможенной стоимостью вывозимых товаров является стоимость сделки с ними, т. е. *цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товары при их продаже на вывоз из РФ в страну назначения*; в) ценой, фактически уплаченной или подлежащей уплате за вывозимые товары, является *общая сумма всех платежей за эти товары, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу и (или) иному лицу в пользу продавца*.

Последнее означает, что при определении таможенной стоимости вывозимого из РФ товара, когда, к примеру, базис поставки предполагает оплату основной перевозки груза и его страхование, данные расходы добавляются к нетто цене товара. В связи с чем отметим, что для российского экспортоориентированного участника ВЭД, поставляющего на внешние рынки товары, облагаемые вывозными таможенными пошлинами, разумнее, выгоднее работать на условиях FOB, нежели CIF<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Однако, согласно постановлению Правительства РФ от 28.12.2004 № 863 (в ред. от 19.04.2012) «О ставках таможенных сборов за таможенные операции», при вывозе из РФ товаров, не облагаемых вывозными таможенными пошлинами, таможенные сборы за таможенные операции независимо от таможенной процедуры, под которую помещаются вывозимые товары, уплачиваются по ставке 1 тыс. руб. Это означает, что при экспорте товаров, не облагаемых вывозными таможенными пошлинами, расходы по таможенному оформлению будут составлять 1 тыс. руб. как для поставок на условиях FOB, так и для поставок CIF.

В заключение данной части статьи, по нашему мнению, необходимо дать ответ на вопрос о том, какие методы определения ТСТ наиболее часто применяются таможенными органами, в частности, российскими. В связи с этим в качестве примера приведем данные по Сибирскому таможенному управлению (СТУ), контролирующему работу Алтайской, Бурятской, Иркутской, Кемеровской, Красноярской, Новосибирской, Омской, Томской, Тывинской, Хакаской и Читинской таможен (см. таблицу).

**Распределение применения методов определения таможенной стоимости  
таможенными органами, подчиненными СТУ, %**

Год	Метод 1	Метод 2	Метод 3	Метод 4	Метод 5	Метод 6
2010	51,63	0,14	12,71	0	0	35,52
2011	67,92	0,07	8,41	0,01	0	23,59
2012	72,21	0,06	8,95	0,08	0	18,70
2013	70,62	0,08	13,33	0	0	15,97
2014	70,51	0,05	17,38	0,04	0	12,02
2015	68,00	0,06	15,26	0,02	0	16,66
2016	57,90	0,05	17,12	0,01	0	24,92
2017	57,34	0,07	14,13	0	0	28,46

Примечание. Рассчитано по данным СТУ.

Из данных таблицы видно, что в большинстве случаев при определении ТСТ применяется метод 1. Когда же сведения, по мнению таможенных органов, не характеризуются полнотой и достоверностью, чтобы на их основе применить этот метод, то в большей степени используются методы либо 6, либо 3.

Выше мы подчеркивали, что чем больше будет значение ТСТ как основы исчисления таможенной пошлины, имеющей адвалорную ставку, тем больше будет сумма этой пошлины. При этом в качестве основы ТСТ, согласно Статье VII ГАТТ-1994, выступает, обычно, цена товара по международному договору купли-продажи (контракту).

Однако не всегда контрактная цена бывает твердой (неизменной) на все время исполнения внешнеторговой сделки. Как известно, в зависимости от вида товара, сложности и сроков его изготовления цена может быть подвижной, ступенчатой, с последующей фиксацией или скользящей.

При установлении в контрактах подобных цен могут появиться сложности в определении ТСТ, которые, в свою очередь, могут усугубиться тем, что в валютно-финансовых условиях контрактов, помимо цен на товары,

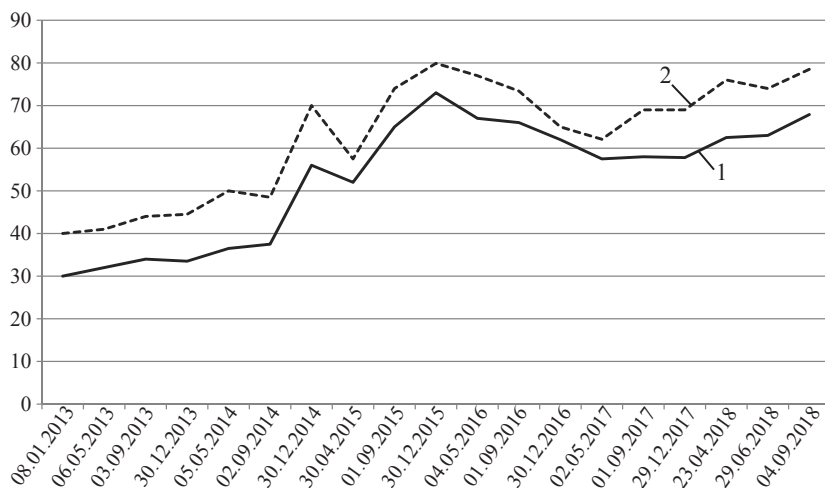
определяемых с учетом того или иного базиса поставки, указывается еще и способ оплаты, фиксирующий момент осуществления платежа против передачи товара покупателю.

Очевидно, что в целях исключения каких-либо сложностей в определении ТСТ при использовании различных видов контрактных цен, названных выше, а также при использовании различных способов оплаты товара, в Статье VII ГАТТ-1994 указано, что под ТСТ понимается цена, либо фактически уплаченная, либо подлежащая уплате за поставляемый по контракту товар.

Разумеется, данное положение помогает избегать гипотетических сложностей при определении ТСТ, но только если стоимость сделки и ТСТ рассчитываются в одной и той же валюте. Если же валюта стоимости сделки с товаром и валюта ТСТ не совпадают<sup>9</sup>, то трактовка ТСТ, лишенная в соответствии со Статьей VII ГАТТ-1994 однозначности, может отрицательным образом сказаться на экономической эффективности проведения внешнеторговой сделки именно для стороны, стоимость сделки и ТСТ для которой выражены в разных валютах. При этом наиболее негативные последствия могут возникнуть, когда нестабильность курса иностранной валюты (в которой устанавливается контрактная цена товара) к национальной валюте (в которой определяется ТСТ) проявляется в устойчивой тенденции его роста. Подобная тенденция особенно характерна для стран, национальная валюта которых в отличие от мировых валют является частично конвертируемой. В частности, примером такого рода тенденции можно признать динамику курсов доллара США и евро к российскому рублю (см. рисунок).

Из приведенного рисунка видно, что, несмотря на эпизодические относительно незначительные падения курсов доллара США и евро к российскому рублю, в целом за последние пять лет «американец» и «европеец» показали тенденцию роста в цене, по которой они торгуются на Московской бирже. При этом, по прогнозам ряда экспертов, курс доллара США в ближайшей перспективе перейдет к укреплению по всему спектру мирового финансового рынка, в том числе против рубля и, очевидно, сократит свое отставание от евро, усилившееся в IV квартале 2017 г. Именно по этой причине мы и будем рассматривать, как меняются издержки участников ВЭД, в частности российских, при разных трактовках ТСТ (либо как цены товара, фактически уплаченной, либо как цены товара, подлежащей уплате) на фоне роста курса иностранной валюты (доллара США, евро) к российскому рублю.

<sup>9</sup> ТСТ рассчитывается в национальной валюте при проведении таможенных операций, связанных с выпуском товара в свободное обращение.



Динамика курсов доллара США (1) и евро (2) к российскому рублю, руб. [17]

Итак, в случае импорта товара, осуществляемого российским участником ВЭД по контракту, предусматривающему платеж наличными простым банковским переводом или аккредитивом до поставки товара (т. е. оплату 100 % цены товара до того, как он будет отгружен в адрес покупателя), стоимость сделки, выраженная в рублях, должна, очевидно, рассчитываться по курсу на момент перевода иностранной валюты в пользу зарубежного экспортера, если принять за основу положение о том, что ТСТ – это цена, *фактически уплаченная*. Однако, согласно таможенному законодательству РФ, определяющему в том числе порядок уплаты таможенных платежей, при декларировании товара во время его таможенного оформления курс иностранной валюты, в которой фиксируется цена товара, будет принят не на дату оплаты товара, а на дату регистрации декларации на товары (ДТ) таможенным органом. Если курс иностранной валюты к рублю будет выше, чем курс этой валюты на момент оплаты сделки, то:

- увеличится ТСТ как основа исчисления таможенных платежей, а значит, увеличатся издержки импортера при таможенном оформлении;
- по правилам ведения бухгалтерского учета валютных операций, установленным Министерством финансов РФ, импортер за счет положительной курсовой разницы как бы извлечет дополнительный доход от внешнеторговой операции: он приобретет как бы более дорогой товар (на момент таможенного оформления), чем он фактически заплатил за этот товар в рублевом эквиваленте. Следовательно, по логике Минфина России участник ВЭД будет обязан заплатить в пользу государства большую сумму налога на прибыль, исчисленную за отчетный период с учетом дополнительного дохода в виде положительной курсовой разницы, хотя подтверждения такого рода дохода в форме поступления реальных денежных

средств на расчетный счет участника ВЭД не будет. Наоборот, за счет роста сумм таможенных платежей вырастут прямые издержки участника ВЭД, подтвержденные реальными расходами, оплаченными с расчетного счета.

В случае роста курса иностранной валюты на момент регистрации ДТ увеличатся издержки и у российского экспортера (поставляющего на внешние рынки товары, облагаемые вывозной таможенной пошлиной), если он получит платеж наличными до осуществления им поставки по контракту, в то время как согласно таможенному законодательству ТСТ будет рассчитываться в виде цены товара в рублевом эквиваленте по курсу, установленному на дату регистрации ДТ таможенным органом. В этом случае появятся следующие эффекты:

- за счет отрицательной курсовой разницы экспортер получит как бы убыток (цена в рублях по таможенной декларации будет выше, чем цена, фактически уплаченная иностранным контрагентом, т. е. в бухгалтерском учете экспортера цена реализации (отгрузки) товара будет выше, чем цена уплаченная);

- увеличится ТСТ как основа исчисления таможенных платежей, а значит, увеличатся издержки экспортера при таможенном оформлении;

- очевидно, сумма вывозной таможенной пошлины, уплачиваемая как процент от ТСТ, будет выше, чем сэкономленная сумма, оцениваемая как процент ставки налога на прибыль, взятый от искусственно сформированного за счет курсовой разницы убытка<sup>10</sup>, поскольку в первом случае процент берется от всей ТСТ, а во втором случае – только от ее части, представленной курсовой разницей; данный эффект будет наиболее ощутимым, когда ставка вывозной таможенной пошлины, выраженная в процентах от ТСТ, будет либо сопоставима, либо больше, чем ставка налога на прибыль<sup>11</sup>. Такое положение дел в целом снизит прибыль экспортера в рублевом эквиваленте. При этом как и в импорте, чем больше будет сумма контракта, тем больше будут потери участника ВЭД.

Указанных эффектов, понижающих экономическую эффективность участника ВЭД что в импорте, что в экспорте, можно избежать, если при таможенном оформлении товара в качестве ТСТ брать цену фактически уплаченную, рассчитанную по валютному курсу на дату уплаты.

Теперь проанализируем издержки участника ВЭД, связанные с таможенным оформлением, если товар оплачивается не сразу после заключения

<sup>10</sup> Иначе говоря, вмененный убыток уменьшает основу начисления налога на прибыль.

<sup>11</sup> К примеру, ставка вывозной таможенной пошлины, взимаемой в РФ при экспорте природного газа, как мы отмечали выше, равна 30 %, в то время как ставка налога на прибыль, согласно НК РФ, равна 20 %.



контракта, а после того, как товар будет выпущен в таможенной процедуре для внутреннего потребления или в процедуре экспорта. Начнем как и в предыдущем примере с импорта.

При ввозе неоплаченного товара на таможенную территорию ЕАЭС курс иностранной валюты при заполнении таможенной декларации будет фиксироваться на момент ее подачи. Соответственно, если мы ведем речь о российских участниках ВЭД, то после выпуска товара он будет принят к бухгалтерскому учету в рублевом эквиваленте именно по курсу, указанному в ДТ. Дальнейший рост курса иностранной валюты будет формировать отрицательную курсовую разницу (в бухгалтерском учете участника ВЭД стоимость принятого товара в рублях будет ниже, чем сумма оплаты данного товара), что приводит к занижению в целом финансового результата хозяйственной деятельности участника ВЭД. На наш взгляд, это можно признать выгодой для участника ВЭД – он может заранее собрать необходимую для оплаты контракта сумму и временно депонировать ее в банке, в конце же отчетного периода заплатить меньшую сумму налога на прибыль. Правда, выгода участника ВЭД в таком случае не будет столь очевидной – все зависит от соотношения процентов банковской ставки и роста курса иностранной валюты. А вот потери государства очевидны – федеральный бюджет недополучит таможенные платежи, поскольку *цена, подлежащая уплате*, может быть оплачена, согласно контракту, например, через месяц, два, три... после получения товара импортером, когда курс иностранной валюты может значительно подрасти.

При таможенном оформлении вывозимого товара, еще не оплаченного, ТСТ будет декларироваться по курсу иностранной валюты к рублю на дату регистрации ДТ как цена, подлежащая оплате. После поступления валюты и ее зачисления на банковский счет участника ВЭД через определенный период времени, когда курс иностранной валюты изменится в сторону его повышения, рублевый эквивалент выручки экспортера тоже увеличится, и появится положительная курсовая разница<sup>12</sup>, причем подтвержденная реальными деньгами. В результате увеличится и основа начисления налога на прибыль. Однако вряд ли это будет серьезно воспринято экспортером. Для него будет намного важнее то, что он получит больше «живых» денег, а уплата большей суммы налога на прибыль за счет положительной курсовой разницы, скорее всего, воспримется как объективная реальность. Что же касается интересов государства, то оно недополучит таможенных платежей точно так же, как и в случае с импортом.

---

<sup>12</sup> Обычно российские хозяйствующие субъекты при формулировании учетной политики, доводимой до сведения налоговых органов, выбирают вариант, когда реализация товара учитывается не по факту поступления денег, а по факту отгрузки товара.

Указанные здесь негативные эффекты для государства могут быть покрыты за счет больших валовых доходов участников ВЭД, уплачивающих, помимо таможенных пошлин, налоги различного уровня. А для того, чтобы суммы налоговых отчислений были выше, участникам ВЭД нужны большие возможности для аккумуляирования прибыли и реинвестирования своего производства с целью его расширения.

В связи с этим отметим, что во втором разделе Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года (далее – Стратегия) [12] сказано, что переход российской экономики на путь инновационного развития и модернизации предполагает расширение внешнеэкономических связей, наполнение внутреннего рынка качественными потребительскими товарами, а также способствует выходу российских компаний на мировой рынок. Данную цель, как поясняется в третьем разделе Стратегии, можно достичь, в том числе если эффективные и качественные государственные услуги в области таможенного дела содействуют увеличению скорости таможенных процессов, *снижают издержки* предпринимателей и конечного потребителя товара, способствуют развитию бизнеса и торговой деятельности на территории Единого экономического пространства. При этом в Стратегии сказано, что в рамках ФТС России продолжается активная работа по совершенствованию таможенных операций и процедур, направленная на *минимизацию издержек участников ВЭД*, в контексте таких стратегических направлений развития ФТС России, как:

- совершенствование таможенного регулирования;
- совершенствование реализации фискальной функции.

Совершенствование таможенного регулирования, согласно Стратегии, предполагает как повышение эффективности применения мер по совершенствованию таможенных операций, так и развитие таможенных технологий, тарифного и нетарифного регулирования внешнеторговой деятельности с учетом активного обеспечения продвижения национальных интересов РФ во внешнеэкономической сфере, содействия развитию добросовестной конкуренции хозяйствующих субъектов путем формирования *более благоприятных условий ведения ВЭД* для ее законопослушных участников. Совершенствование же реализации фискальной функции основывается в том числе на эффективном осуществлении контроля и надзора за *правильностью начисления таможенных платежей*.

Исходя из этих положений Стратегии и опираясь на рассмотренные нами выше варианты возникновения проблемы снижения экономической эффективности участников ВЭД из-за неоднозначности трактовки ТСТ в соответствии со Статьей VII ГАТТ-1994, очевидно необходимо ввести на законодательном уровне четкое разграничение применимости

определений понятия таможенной стоимости. А именно, если речь идет о таможенном декларировании уже оплаченного товара, то и участникам ВЭД, и таможенным органам вменить использовать формулировку, согласно которой под таможенной стоимостью понимается цена сделки с товаром, фактически уплаченная. Если же речь идет о таможенном декларировании товара еще не оплаченного, то следует использовать формулировку, согласно которой под таможенной стоимостью понимается цена сделки с товаром, подлежащая уплате.

При этом в таможенное законодательство ЕАЭС целесообразно внести поправку о том, что в случае таможенного оформления товара, цена которого фактически уплачена до момента регистрации ДТ, курс иностранной валюты к национальной валюте страны – участницы ЕАЭС, таможенным органом которой регистрируется ДТ при перемещении товара через таможенную границу ЕАЭС, принимать таким, каким он был при оплате контракта, по которому данный товар поставляется. При наличии продвинутой системы информационного обмена не только с участниками ВЭД, но и с различного рода государственными учреждениями, а также уполномоченными банками, нельзя признать невыполнимой задачей получение сведений о том, каким был на момент оплаты контракта курс иностранной валюты, в которой указана контрактная цена товара, к национальной валюте страны – участницы ЕАЭС, чьим таможенным органом производится таможенное оформление этого товара.

Относительно методики определения ТСТ, под которой понимается либо цена, фактически уплаченная, либо подлежащая уплате, отметим, что такая трактовка ТСТ может быть использована только для метода 1. Ни в таможенном законодательстве ЕАЭС, ни в национальном законодательстве РФ не содержится определений ТСТ, сформулированных для других методов, в то время как это насущная потребность. Этот недостаток необходимо устранять доктринальными определениями понятия ТСТ применительно к каждому из методов определения ТСТ с их последующим закреплением в качестве легальных, в связи с чем в литературе подобные определения и существуют.

Здесь же подчеркнем, что поскольку конкретная возможность использования того или иного метода определяется условиями их применения, то высоким уровнем юридической техники являлось бы их системное изложение в таможенном законодательстве ЕАЭС. Однако сегодня это относится только к методу 1, для остальных методов условия их применения необходимо выводить из несистематизированных правоположений, как, впрочем, и понятие ТСТ для этих методов.

*Список литературы*

1. Витюк В. В., Витюк Д. В. И вновь к вопросу о формах гибкости в определении таможенной стоимости товаров по резервному методу // Инновационные факторы развития транспорта. Теория и практика: материалы междунар. науч.-практ. конф. (Новосибирск, 19–20 окт. 2017 г.): в 3 ч. Ч. 3. Новосибирск: Изд-во СГУПС, 2018. С. 97–106.
2. Витюк В. В., Киприянова Д. В. Формы гибкости в определении таможенной стоимости товаров по резервному методу // Таможенная политика России на Дальнем Востоке. 2015. № 3 (72). С. 35–51.
3. Витюк В. В. Методы определения таможенной стоимости товаров в период формирования таможенного законодательства Евразийского экономического союза: учебно-практ. пособие. Новосибирск: ООО «Новосибирский полиграфический центр», 2016. 96 с.
4. Витюк В. В. Право декларанта на выбор порядка применения методов таможенной оценки товаров как условие определения таможенной стоимости // Таможенная политика России на Дальнем Востоке. 2017. № 1 (78). С. 35–47.
5. Витюк В. В. Таможенная стоимость и ее налоговая функция // Таможенная политика России на Дальнем Востоке. 2017. № 2 (79). С. 58–69.
6. Единый таможенный тариф Евразийского экономического союза: решение Совета ЕЭК от 16.07.2012 (ред. 22.10.2018). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.01.2018).
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (ред. от 29.12.2017). URL: <http://base.garant.ru/10900200> (дата обращения: 05.01.2018).
8. Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из РФ за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе: постановление Правительства РФ от 30.08.2013 (ред. от 12.12.2017) № 754.
9. О ставках таможенных сборов за таможенные операции: постановление Правительства РФ от 28.12.2004 № 863 (ред. от 19.04.2012; с изм. и доп., вступившими в силу с 22.08.2012).
10. Правила определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из РФ (утв. постановлением Правительства РФ от 06.03.2012 № 191 в ред. постановления Правительства РФ от 12.08.2015 № 833).
11. Савинов Ю. А., Федоренко К. П. Обратная сторона международной кооперации // Российский внешнеэкономический вестник. 2012. № 7. С. 34–59.
12. Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года.
13. Соглашение о применении Статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле (Марракеш, 1994 г.).
14. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза: приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.01.2018).

15. Федеральное казначейство. Доходы: по классификации доходов. Доходы от внешнеэкономической деятельности. URL: <http://datamarts.roskazna.ru/razdely/dohody/dohody-po-klassifikacii-dohodov/?Param-Period=2016> (дата обращения: 05.01.2018).

16. Федоренко К. П. Роль и место вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и нефтепродукты в доходах федерального бюджета России // Российский внешнеэкономический вестник. 2016. № 12. С. 71–89.

17. Центральный банк Российской Федерации. Базы данных. Динамика курсов доллара США и евро к рублю и показатели биржевых торгов. URL: [https://www.cbr.ru/hd\\_base/micex\\_doc](https://www.cbr.ru/hd_base/micex_doc) (дата обращения: 29.06.2018).

18. ЭКСПЕРТ ONLINE. Курс доллара готовится к большому рывку. URL: <http://expert.ru/2017/12/18/dollar-ryivok> (дата обращения: 05.01.2018).

© Витюк В. В., Федоренко К. П., 2018

© Vityuk V. V., Fedorenko K. P., 2018

*Для цитирования:*

Витюк В. В., Федоренко К. П. К вопросу о влиянии корректного определения таможенной стоимости товаров на экономическую эффективность экспортно-импортных операций // Таможенная политика России на Дальнем Востоке. 2018. № 4(85). С. 77–95.