

ЭКОНОМИКА ТРАНСПОРТА

УДК 339.562.4

© Губин Алексей Владимирович

— кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Таможенное право и организация таможенного дела» Юридического института Российского университета транспорта (МИИТ)

Проблемы выделения транспортных расходов в структуре таможенной стоимости товаров

Аннотация. В данной статье рассмотрена проблема учета транспортных расходов в таможенной стоимости товаров, которая используется для их обложения различными видами таможенных платежей и применения мер таможенного регулирования. Манипуляции участников внешнеторговой деятельности с транспортными расходами служат одним из способов занижения таможенной стоимости товаров. В то же время существуют трудности с вычленением суммы транспортных расходов из цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате, в том случае, если их оплачивал не покупатель, а продавец. Как следствие, у первого отсутствуют документы по ним. В результате таможенные органы при проведении таможенного контроля таможенной стоимости товаров отказывают в вычете транспортных расходов после места прибытия товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза в связи с тем, что декларант не может их обоснованно выделить из цены товаров и документально подтвердить. Одним из выходов из данной ситуации является реализация права декларанта обосновать отсутствие возможности представить запрошенные документы, представив при этом иные документы и (или) сведения, подтверждающие право на вычет расходов по перевозке, которые должны учитываться таможенным органом. Однако окончательное решение по обоснованности данных вычетов остается за таможенными органами, которые не всегда идут навстречу участникам внешнеторговой деятельности в этом вопросе.

Ключевые слова: таможенная стоимость товаров; таможенный контроль; транспортные расходы; цена, фактически уплаченная и подлежащая уплате.

© **Aleksey V. Gubin**

— Candidate of Economic Sciences, docent, associate professor of the department 'Customs Law and Organization of the Customs Affairs' of the Law Institute of the Russian University of Transport

Problems of allocation of transport costs in the structure of the customs value of goods

Abstract. The current paper discusses the problem of allocation of transport costs in the customs value of goods, which is used for their taxation by various types of customs payments and the application of customs regulation measures. Manipulations of transportation costs by foreign trade participants is one way to understate the customs value of goods. At the same time, there are difficulties to isolate the amount of transportation costs from the price actually paid or liable to be paid, if they were paid not by the buyer, but by the seller. As a result, the buyer has no documents confirming the costs. Therefore, the customs authorities, when examining the customs value of goods, refuse to deduct transportation costs upon arrival of goods to the customs territory of the Eurasian Economic Union due to the fact that the declarant cannot reasonably isolate them from the value of goods and confirm with documents. One way out of this situation is to exercise the right of the declarant to justify the inability to present the required documents, while submitting other documents and/or information confirming the right to deduct transportation costs, which should be taken into account by the customs authority. However, the final decision on the validity of these deductions is to be taken by the customs authorities, which do not always meet the needs of foreign trade participants in this issue.

Keywords: customs value of goods; customs control; transportation costs; price actually paid and liable to be paid.

Правильное определение таможенной стоимости товаров оказывает значительное влияние на результативность мер таможенного регулирования. Таможенная стоимость служит в качестве базы для уплаты таможенных пошлин и налогов по адвалорным и комбинированным ставкам и используется для других целей. Недостоверное определение и заявление таможенной стоимости приводит к неэффективному применению мер таможенного регулирования, потерям доходов федерального бюджета и бюджетов государств — членов Евразийского экономического союза (далее — ЕАЭС), разрушению конкурентной среды.

Вопросы таможенной стоимости также имеют не меньшее значение для импортеров товаров, так как в значительной степени влияют на их расходы и доходы. Из-за этого часто возникают судебные споры, связанные с обжалованием решений, действий (бездействия) таможенных органов и их должностных лиц по таможенному контролю таможенной стоимости товаров.

В соответствии со ст. 40 Таможенного кодекса Евразийского

экономического союза (далее — ТК ЕАЭС) при определении таможенной стоимости ввозимых товаров в соответствии с методом по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1) к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за эти товары (далее — ЦФУ), добавляются в том числе следующие дополнительные начисления:

– расходы на перевозку (транспортировку) ввозимых товаров до места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС, а если Евразийской экономической комиссией (далее — ЕЭК) в зависимости от вида транспорта, которым осуществляется перевозка (транспортировка) товаров, и особенностей такой перевозки (транспортировки) определены иные места, — до места, определенного ЕЭК;

— расходы на погрузку, разгрузку или перегрузку ввозимых товаров и проведение иных операций, связанных с их перевозкой (транспортировкой) до места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС, а если ЕЭК в зависимости от вида транспорта, которым осуществляется перевозка (транспортировка) ввозимых товаров, и особенностей их перевозки (транспортировки) определены иные места, — до места, определенного ЕЭК.

В случае, если данные дополнительные начисления относятся ко всем или нескольким наименованиям ввозимых товаров, определение их величины, которая должна быть добавлена к ЦФУ, осуществляется пропорционально величине, определяемой отношением стоимости каждого наименования товара к общей стоимости товаров, к которым относятся такие дополнительные начисления.

Согласно п. 1 решения Коллегии ЕЭК от 22 мая 2018 г. № 83 «О расчете дополнительных начислений при определении таможенной стоимости товаров», если расходы на транспортировку (погрузку, разгрузку) относятся сразу к нескольким партиям товаров разного названия, то необходимо распределить эти расходы по каждой группе товаров.

Для этого определяется доля веса брутто каждой группы товаров одного названия в общем весе брутто всех товаров. Затем расходы на транспортировку (погрузку, разгрузку) делятся пропорционально весу каждой группы товаров.

Если груз доставляется собственным транспортом, то для расчета таможенной стоимости берется сумма, которая соответствует тарифу на перевозку у сторонних организаций таким же видом транспорта и в то же время (сезон).

Если сведений о тарифах нет, то стоимость перевозки берется из данных бухгалтерского учета с включением в нее всех необходимых статей или элементов затрат.

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС декларант имеет право сделать вычет транспортных расходов при условии, что они выделены из ЦФУ, заявлены декларантом и подтверждены им документально: расходы на перевозку (транспортировку) ввозимых товаров по таможенной

территории ЕАЭС от места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС, а если ЕЭК в зависимости от вида транспорта, которым осуществляется перевозка (транспортировка) товаров, и особенностей такой перевозки (транспортировки) определены иные места, — от места, определенного Комиссией.

Кроме того, транспортные расходы играют существенную роль и при применении других методов определения таможенной стоимости. Так, согласно п. 2 ст. 41 ТК ЕАЭС в случае определения таможенной стоимости ввозимых товаров по стоимости идентичных товаров, при необходимости производится поправка к стоимости сделки с идентичными товарами для учета значительной разницы в расходах в отношении оцениваемых и идентичных товаров, обусловленной различиями в расстояниях, на которые они перевозятся (транспортируются), и в видах транспорта, которым осуществляется перевозка (транспортировка) товаров. Аналогичная поправка делается и к стоимости сделки с однородными товарами для учета значительной разницы в них.

При применении метода вычитания (метода 4) в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 43 ТК ЕАЭС вычитаются обычные расходы на осуществленную на таможенной территории ЕАЭС перевозку (транспортировку).

Расходы на перевозку (транспортировку) ввозимых товаров до места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС используются и при определении таможенной стоимости ввозимых товаров, когда в качестве основы принимается расчетная стоимость товаров, которая определяется путем сложения (метод 5).

Также согласно постановлению Правительства РФ от 6 марта 2012 г. № 191 «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации», транспортные расходы учитываются при определении таможенной стоимости оцениваемых (вывозимых) товаров по методу 2 (3), при необходимости проводится корректировка стоимости сделки с идентичными товарами для учета значительной разницы в расходах, связанных с вывозом оцениваемых и идентичных товаров, обусловленной различием в расстояниях, на которые они перевозятся (транспортируются), и видах транспорта.

Таким образом транспортные расходы являются важным элементом структуры таможенной стоимости, и точное указание их величины позволяет правильно определить таможенную стоимость оцениваемых товаров, как в части дополнительных начислений к ней, так и обоснованности вычетов из нее.

С точки зрения импортеров, для минимизации уплачиваемых таможенных платежей, базой для исчисления которых служит таможенная стоимость, могут использоваться различные способы. Например, декларанты рассматривают возможность включения в таможенную стоимость ввозимых товаров суммы НДС, предъявленной декларанту при международной перевозке товаров, в случае отказа перевозчика от

применения ставки НДС 0%. Однако в соответствии с официальной позицией Минфина России, отраженной в письме Минфина России от 17 июля 2018 г. № 03-10-12/4972, для включения предусмотренных подп. 3 п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС расходов в состав вычетов из ЦФУ указанные расходы должны быть частью ЦФУ, они должны быть понесены декларантом в том виде, в каком поименованы в ТК ЕАЭС в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ЕАЭС.

При этом суммы НДС, предъявленные перевозчиком заказчику услуг по перевозке (транспортировке) ввозимых товаров (декларанту), не соответствуют перечисленным условиям: не являются частью ЦФУ, налогоплательщиком по ним является перевозчик, а не заказчик, объектом налогообложения является не ввоз товаров, а реализация услуг по перевозке (транспортировке) ввозимых товаров (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ)).

В связи с вышеизложенным отсутствуют основания для включения суммы НДС, предъявленной перевозчиком декларанту в случае отказа перевозчика от применения ставки НДС 0% (п. 7 ст. 164 НК РФ) при реализации услуг по международной перевозке товаров (подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ), в состав вычетов из ЦФУ.

Одной из значительных проблем является то, что декларанты часто не могут подтвердить обоснованность включения или вычета транспортных расходов при определении таможенной стоимости ввозимых товаров.

Так, акционерное общество «Каменский стеклотарный завод» (далее — АО «КСТЗ», общество) в сентябре 2016 г. поместило под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления товар «кварц молотый пылевидный марки А, ГОСТ 9077-82. Используется в стекольной промышленности в качестве технологического компонента для производства фритты», классифицируемый в товарной подсубпозиции ТН ВЭД ЕАЭС-2505100000, страна происхождения — Украина.

Таможенная стоимость товаров была определена и заявлена декларантом методом по стоимости сделки с ввозимыми товарами согласно Соглашению между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза», которое действовало в тот период времени. В подтверждение заявленных сведений по таможенной стоимости товаров декларантом при декларировании товара были представлены: контракт, счет-фактура, упаковочный лист, экспортная декларация, международная железнодорожная накладная по форме СМГС. Таможенными органами в отношении общества проведена проверка документов и сведений, представленных при подаче таможенной декларации, и установлено, что структура таможенной стоимости является неполной. Общество было наказано штрафом по ч. 2 ст. 16.2 КоАП РФ.

Согласованным местом поставки (назначения) в рассматриваемом случае был пункт пропуска Тополи. Данный пункт, до которого, исходя из заявленных условий поставки, транспортные расходы включены в таможенную стоимость товаров, являлся пограничным пунктом пропуска на территории сопредельного государства — Украины. Общество при таможенном декларировании товаров не включило транспортные расходы

в структуру таможенной стоимости от государственной (таможенной) границы до фактического места прибытия товаров (ст. Валуйки).

В силу п. 2 ст. 5 Соглашения таможенная стоимость оцениваемых (ввозимых) товаров не должна была включать расходы по перевозке (транспортировке) товаров, осуществляемой после их прибытия на таможенную территорию Таможенного союза, при условии, что они были выделены из ЦФУ, заявлены лицом, декларирующим товары, и подтверждены им документально.

Однако, если понесенные покупателем расходы по перевозке (транспортировке) от места прибытия на таможенную территорию ЕАЭС до места назначения на таможенной территории ЕАЭС не могут быть подтверждены документально, они должны быть включены в таможенную стоимость.

Из материалов дела следует, что согласно письму ОАО «РЖД» расчет платежей за перевозку РЖД по накладным, в соответствии с которыми была произведена перевозка товаров, произведен за все расстояние перевозки (560 км) от пограничной передаточной станции РЖД Соловей до станции Каменская.

В ходе проведения проверки АО «КСТЗ» не были представлены таможенному органу документы относительно расходов, связанных с перевозкой товара до и после прибытия его на территорию Таможенного союза ни от станции Тополи до станции Валуйки, ни от станции Валуйки до станции Каменская.

Обществом в ходе рассмотрения дела об административном правонарушении предоставлялись документы (переписка с отправителями товаров) о том, что им предпринимались меры по установлению величины транспортных расходов, однако, запрашиваемые сведения предоставлены не были. В то же время сведения о том, запрашивались ли у перевозчика (ОАО РЖД и ПАО «Укрзализныця») транспортные расходы от станции Тополи (Украина) до станции Валуйки (Россия), декларантом не предоставлены. Согласно письму ОАО «РЖД» предоставить копии платежных документов по запрашиваемым декларациям не представлялось возможным, поскольку организация осуществляла консолидированный платеж. То есть выделить транспортные расходы из ЦФУ было невозможно. Расчет платежей за перевозку по РЖД по представленным железнодорожным накладным произведен за все расстояние перевозки (560 км) от пограничной передаточной станции Соловей (Россия) до станции Каменская (Россия). Корректно произвести расчет плат от станции Тополи-эксп (Украина) до станции Соловей-эксп не представлялось возможным, так как в рамках Прейскуранта № 10-01 реализован основной методологический принцип построения тарифов, согласно которому предусматривается рост тарифа с ростом дальности перевозки (при прочих равных условиях перевозки), при этом удельный уровень тарифов с ростом дальности перевозок снижается. Информация от Украинского перевозчика по запросу таможенного органа о размере транспортных расходов по территории Украины не поступила.

Таким образом дополнительные транспортные расходы, ранее не включенные в нее декларантом в полном объеме, были включены в таможенную стоимость, и таможенная стоимость скорректирована на сумму, равную указанным дополнительным расходам. Это, по мнению таможенных органов, свидетельствовало о наличии в действиях декларанта АО «КСТЗ» состава административного правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ч. 2 ст. 16.2 КоАП РФ. Организация предприняла попытку оспорить в суде данное решение, но согласно решению от 20 декабря 2018 г. по делу № А53-32652/2018 Арбитражный суд Ростовской области признал действия таможенных органов обоснованными, что затем подтвердил и Пятнадцатый арбитражный апелляционный суд.

Аналогичное правонарушение совершено другим декларантом. Во исполнение

внешнеторговых контрактов ОАО «Энергопром-НЭЗ» (далее — Общество) ввезло на таможенную территорию ЕАЭС в Российскую Федерацию из Азербайджана и Туркмении на условиях поставки DAP железнодорожная станция Самур (граница России-Азербайджана) нефтяной некальцинированный кокс. В результате камеральной таможенной проверки было установлено, что декларантом в таможенную стоимость ввозимого товара не включены транспортные расходы от места фактического пересечения таможенной границы ЕАЭС (станция Самур Северо-Кавказской железной дороги) до места прибытия товаров на таможенную территорию ЕАЭС (железнодорожный пункт пропуска Дербент). Обществом была заявлена таможенная стоимость товаров на условиях поставки DAP Самур. При этом в структуру таможенной стоимости не были включены транспортные расходы от места фактического пересечения таможенной границы ЕАЭС (станция Самур Северо-Кавказской железной дороги) до места прибытия товаров на таможенную территорию ЕАЭС (железнодорожный пункт пропуска Дербент).

В соответствии с Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики о пунктах пропуска через Государственную границу между Российской Федерацией и Азербайджанской Республикой (7 октября 1995 г.) определены пункты пропуска для пересечения границы железнодорожным транспортом: Ямала (Азербайджан) — Дербент (Россия). Ростовской таможней стоимость товаров была скорректирована, был установлен факт неполной уплаты причитающихся к уплате таможенных пошлин, налогов.

Включение таможенным органом дополнительных расходов (транспортные расходы) в таможенную стоимость, которые не были включены в нее декларантом в полном объеме, и корректировка таможенной стоимости на сумму, равную указанным дополнительным расходам, также свидетельствовала о наличии в действиях декларанта ОАО «ЭНЕРГОПРОМ—НЭЗ» состава административного правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ч. 2 ст. 16.2 КоАП РФ.

Общество пыталось оспаривать решения таможенных органов в досудебном порядке. Так, в апелляционной жалобе общество просило отменить решение суда, ссылаясь на то, что при назначении наказания административным органом не учтено, что сумма неоплаченных таможенных пошлин, ставшая базой для исчисления штрафа, является неверной. Так, размер неоплаченных таможенных пошлин определен от стоимости перевозки ОАО «РЖД» вагонов на отрезке в 41 км от станции Самур до станции Дербент. При этом сумма провозной платы, взятая за основу для целей определения размера неоплаченных таможенных платежей, не соответствует фактически понесенным заводом расходам. Впоследствии суды соответствующих инстанций заняли позицию таможенных органов (решение от 26 декабря 2018 г. по делу № А53-10271/2018 Арбитражного суда Ростовской области и постановление от 27 марта 2019 г. по делу № А53-10271/2018 Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда).

Два данных судебных дела свидетельствуют о проблеме, связанной с тем, что таможенные органы в целях документального подтверждения права декларанта на один из видов разрешенных вычетов из ЦФУ за ввозимые товары в виде расходов на перевозку (транспортировку) ввозимых товаров по таможенной территории ЕАЭС от места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС (подп. 2 п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС) требуют представления, в том числе: договора по перевозке (договора транспортной экспедиции, если такой договор заключался),

погрузке, разгрузке или перегрузке товаров, счет-фактуру (инвойс) за перевозку (транспортировку), погрузку, разгрузку или перегрузку товаров, банковские документы (если счет-фактура оплачен).

Поскольку вычет расходов по перевозке делается из ЦФУ, т.е. указанные расходы понесены продавцом товаров и включены в цену счета, являющуюся основой для ЦФУ, покупатель товаров перечисленными выше документами, как правило, не располагает. В то же время подп. 2 п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС определяет, что таможенная стоимость ввозимых товаров не должна включать в себя расходы на перевозку (транспортировку) ввозимых товаров по таможенной территории ЕАЭС от места прибытия таких товаров на таможенную территорию ЕАЭС только при условии, что они выделены из ЦФУ, заявлены декларантом и подтверждены им документально.

При проведении таможенного контроля таможенной стоимости товаров согласно решению Коллегии ЕЭК от 27 марта 2018 г. № 42 «Об особенностях проведения таможенного контроля таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза», таможенным органом могут быть запрошены (истребованы) следующие документы и (или) сведения, включая письменные пояснения: документы и сведения о перевозке (транспортировке) ввозимых товаров, их погрузке, разгрузке или перегрузке и проведении иных операций, связанных с перевозкой (транспортировкой) ввозимых товаров.

Согласно п. 3 ст. 108 ТК ЕАЭС документы, подтверждающие сведения, заявленные в декларации на товары (далее — ДТ), должны быть у декларанта на момент подачи ДТ, за исключением случаев, когда исходя из особенностей таможенного декларирования товаров, установленных законодательством государств-членов о таможенном регулировании в соответствии с п. 8 ст. 104 ДТ или определенных ст. 114—117 ТК ЕАЭС, такие документы могут отсутствовать на момент подачи ДТ.

В общем случае подача ДТ не сопровождается представлением таможенному органу документов, подтверждающих сведения, заявленные в ДТ.

Запрос документов, в том числе в случае, если подача ДТ не сопровождалась представлением документов, подтверждающих сведения, заявленные в ДТ, производится при проведении таможенного контроля в соответствии с нормами ст. 325 ТК ЕАЭС, а применительно к таможенному контролю таможенной стоимости товаров, также в соответствии со ст. 313 ТК ЕАЭС и решением от 27 марта 2018 г. № 42.

При проведении контроля таможенной стоимости товаров таможенным органом могут быть запрошены (истребованы) документы и (или) сведения, включая письменные пояснения, иные документы и сведения, в том числе полученные декларантом от иных лиц, включая лиц, имеющих отношение к производству, перевозке (транспортировке) и

реализации ввозимых товаров.

С учетом норм подп. «п» п. 8 решения от 27 марта 2018 г. № 42 перечень документов и (или) сведений, которые могут быть запрошены (истребованы) таможенным органом при проведении таможенного контроля таможенной стоимости товаров, носит открытый характер.

В соответствии с п. 9 и 10 Положения об особенностях проведения таможенного контроля таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза, утвержденного решением от 27 марта 2018 г. № 42, одновременно с запрошенными (истребованными) документами и (или) сведениями, в том числе письменными пояснениями, могут быть представлены иные документы и (или) сведения, в том числе письменные пояснения, в целях подтверждения достоверности и полноты сведений, заявленных в ДТ, и (или) сведений, содержащихся в иных документах. В качестве объяснения причин, по которым запрошенные документы и (или) сведения не могут быть представлены и (или) отсутствуют, рассматриваются представленные документы и (или) сведения, в том числе письменные пояснения, подтверждающие, что запрошенный документ не существует или не применяется в рамках сделки; лицо, располагающее запрошенными документами и (или) сведениями, отказало декларанту в их предоставлении или не получен ответ от лица, располагающего запрошенными документами и (или) сведениями.

Лицо, не располагающее запрошенными (истребованными) документами, может представить иные документы и (или) сведения, в том числе письменные пояснения, в целях подтверждения достоверности и полноты сведений, заявленных в ДТ, и (или) сведений, содержащихся в иных документах. В качестве объяснения причин, по которым запрошенные документы и (или) сведения не могут быть представлены и (или) отсутствуют, рассматриваются представленные документы и (или) сведения, в том числе письменные пояснения, подтверждающие, что запрошенный документ не существует или не применяется в рамках сделки; лицо, располагающее запрошенными документами и (или) сведениями, отказало в их предоставлении или не получен ответ от лица, располагающего запрошенными документами и (или) сведениями.

Решение о внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные в ДТ, в соответствии со ст. 112 ТК ЕАЭС принимается на основании п. 17, 18 ст. 325 Кодекса исходя из результатов проведения таможенного контроля таможенной стоимости товаров в каждом конкретном случае.

Таким образом, при проведении таможенного контроля таможенной стоимости товаров таможенный орган должен исходить из того, что документы и (или) сведения, необходимые для подтверждения вычетов расходов по перевозке, предоставляются на основании запроса. В свою очередь, декларант имеет право обосновать отсутствие возможности представить запрошенные документы, представив при этом иные

документы и (или) сведения, подтверждающие право на вычет расходов по перевозке, которые должны учитываться таможенным органом. Фактически, на данный момент это единственный возможный способ действий для декларанта.

Однако окончательное решение по обоснованности данных вычетов остается за таможенным органом.