

# Методология определения таможенной стоимости товаров при выплате дивидендов зарубежному продавцу

**Алексей Александрович Артемьев**

E-mail: [AArtemjev@fa.ru](mailto:AArtemjev@fa.ru), [shirokov.ofc@mail.ru](mailto:shirokov.ofc@mail.ru)

ORCID: 0000-0002-4320-317X

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва 125993, Российская Федерация

## Аннотация

Статья посвящена методологии определения таможенной стоимости товаров при проведении внешнеторговых сделок между взаимосвязанными лицами. Показано, что в условиях широкого распространения трансфертного ценообразования особую актуальность приобретают вопросы квалификации отдельных платежей между участниками внешнеэкономической деятельности. Обосновано, что определение таможенной стоимости товаров в таких ситуациях может быть связано с необходимостью проведения анализа, направленного на выяснение сущностного смысла бизнес-модели в целом, отношений между ее участниками, а также отдельных элементов проводимых операций. Разработаны предложения по совершенствованию методологии определения таможенной стоимости товаров как базы для исчисления таможенных пошлин, а в России — также одной из составляющих налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и акцизам, уплачиваемым в составе таможенных платежей.

**Ключевые слова:** таможенная стоимость, методология определения таможенной стоимости, Евразийский экономический союз, дивиденды, фактически уплаченная или подлежащая уплате цена за ввозимые товары

**JEL:** H20, H25, M31

**Для цитирования:** Артемьев А. А. Методология определения таможенной стоимости товаров при выплате дивидендов зарубежному продавцу // Финансовый журнал. 2021. Т. 13. № 3. С. 104–115. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-104-115>.

© Артемьев А. А., 2021

---

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-104-115>

## The Flow of Dividends to the Seller: Customs Valuation Methodology

**Alexey A. Artemiev**

Financial University under the Government of the Russian Federation,  
Moscow 125993, Russian Federation

[AArtemjev@fa.ru](mailto:AArtemjev@fa.ru), [shirokov.ofc@mail.ru](mailto:shirokov.ofc@mail.ru); <https://orcid.org/0000-0002-4320-317X>

**Abstract**

The article is devoted to customs valuation methodology for foreign trade transactions run between related parties. It is proven that, in the conditions of a wide range of transfer pricing transactions, the actual sense of all costs and expenses of the buyer is vital. The study shows that, in determining the customs value, analysis of the business model in total, of the relationship between the parties, and of the real economic sense of various expenses is a must. Proposals for methodological approaches to customs valuation are developed and offered.

**Keywords:** customs value, customs valuation methodology, Eurasian Economic Union, price actually paid or payable for imported goods, flow of dividends

**JEL:** H20, H25, M31

**For citation:** Artemiev A.A. *The Flow of Dividends to the Seller: Customs Valuation Methodology. Financial Journal*, 2021, vol. 13, no. 3, pp. 104–115 (In Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-104-115>.

© Artemiev A.A., 2021

---

---

**ВВЕДЕНИЕ**

В настоящее время при совершенствовании элементов налогов, сборов, таможенных пошлин, а также иных обязательных фискальных платежей повышенное внимание уделяется возможным последствиям изменения ставок, состава льгот, а также механизмам их применения. Однако не меньшего внимания заслуживают вопросы, относящиеся к налоговой базе, особенно с учетом того, что в современных условиях возможности по изменению ставок и льгот могут существенно ограничиваться. Например, в сфере таможенного налогообложения такие инструменты регулирования, как ставки таможенных пошлин, ограничиваются обязательствами, принятыми при вступлении России во Всемирную торговую организацию (ВТО)<sup>1</sup>.

В связи с этим в таможенном налогообложении методологические вопросы определения таможенной стоимости товаров как базы для исчисления таможенных пошлин и одной из составляющих налоговой базы по «таможенным» НДС и акцизам представляются актуальными как с научной, так и с практической точек зрения.

Современная экономическая ситуация характеризуется постоянно возрастающей долей сделок между лицами, которые в международных документах по методологии налогообложения характеризуются терминами *associated enterprises*<sup>2</sup> и *related parties*<sup>3</sup>. Для таких сделок часто имеют место нерыночные условия их совершения, в том числе трансфертное ценообразование, что негативно сказывается на величинах бюджетных поступлений от налогообложения.

---

<sup>1</sup> Протокол от 16.12.2011 «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.».

<sup>2</sup> Руководство ОЭСР по противодействию трансфертному ценообразованию (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), 2017.

<sup>3</sup> Соглашение по применению ст. VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 г.

Эти обстоятельства поставили государства перед необходимостью отражения в национальном регулировании методов, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), в целях противодействия в налоговой сфере трансфертному ценообразованию. Такая работа в последние годы проводилась и в России. Ее результатом стали системные изменения действующего регулирования<sup>4</sup> и большое количество налоговых новаций в области противодействия трансфертному ценообразованию.

Указанные новации стали предметом исследования значительного количества научных работ. Среди авторов, внесших заметный вклад в научную разработку вопросов противодействия трансфертному ценообразованию в налоговой сфере, можно отметить Ю. С. Александрову [Александрова Ю. С., 2012], А. А. Артюха [Артюха А. А., 2016], В. М. Зарипова [Зарипов В. М., 2019], Е. А. Лысенко [Лысенко Е. А., 2012], А. А. Никонова [Никонов А. А., 2014], П. А. Попова [Попов П. А., 2012], Е. Ю. Сидорову и Н. А. Назарову [Сидорова Е. Ю., 2017; Сидорова Е. Ю., Назарова Н. А., 2017а, Сидорова Е. Ю., Назарова Н. А., 2017б], И. В. Цветкова [Цветков И. В., 2015] и др.

Вместе с тем одним из проблемных направлений является противодействие трансфертному ценообразованию в сфере таможенного налогообложения внешнеторговых операций между взаимосвязанными лицами<sup>5</sup>. Принцип «вытянутой руки», лежащий в основе используемых странами методологических подходов ОЭСР по противодействию трансфертному ценообразованию, может использоваться также таможенными органами как принцип, в рамках которого сравниваются стоимостные показатели товаров, приобретаемых между связанными лицами. Однако при этом имеют место следующие обстоятельства.

Во-первых, методы определения таможенной стоимости товаров не взаимосвязаны с методами противодействия трансфертному ценообразованию ОЭСР. Во-вторых, налогоплательщики при проведении операций со связанными лицами могут иметь в значительной степени разные мотивации в отношении формирования показателей для целей определения таможенной стоимости и налогообложения в рамках традиционных налоговых отношений. Как правило, налогоплательщик, импортирующий товары, может быть заинтересован в установлении заниженной цены на товар таким образом, чтобы таможенная стоимость как база для исчисления ввозных таможенных пошлин, НДС и акцизов, уплачиваемых в составе таможенных платежей, была занижена. Соответственно, уровень налогообложения таможенными платежами в таком случае будет ниже. Для классических налоговых целей, наоборот, более высокие расходы налогоплательщика увеличивают расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, и, соответственно, уменьшают обязательства по уплате этого налога.

Следовательно, сотрудничество между налоговыми и таможенными органами в стране ввоза становится все более актуальным, и это может формировать условия для решения такой важной задачи, как взаимное признание результатов налогового и таможенного контроля в отношении трансфертного ценообразования<sup>6</sup>.

В связи с необходимостью решения отмеченных задач в последнее десятилетие Техническим комитетом по таможенной оценке Всемирной таможенной организации (далее — Технический комитет) проводилась методологическая работа, направленная на

<sup>4</sup> Раздел V.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

<sup>5</sup> Термин «взаимосвязанные лица» определен в ст. 37 Таможенного кодекса ЕАЭС, не является синонимом термину «взаимосвязанные лица», используемому в классических налоговых отношениях. При этом «взаимозависимые лица» и «взаимосвязанные лица» отражают экономически родственные явления.

<sup>6</sup> Пп. 1.137, 1.138 Руководства ОЭСР по противодействию трансфертному ценообразованию 2017 (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) / OECD Publishing, 2017, no. 57511.

адаптацию методов ОЭСР по противодействию трансфертному ценообразованию применительно к сфере определения и контроля таможенной стоимости.

Результатом этой работы стало принятие Техническим комитетом трех инструментов, посвященных возможному использованию материалов (исследований, отчетов) по трансфертному ценообразованию при определении и контроле таможенной стоимости товаров, перемещаемых в рамках сделок между взаимосвязанными лицами.

1) Комментарий 23.1. Проверка выражения «сопутствующие продаже обстоятельства» ст. 1.2 (а) Соглашения ВТО по таможенной стоимости в отношении вопроса использования исследований по трансфертному ценообразованию (*Commentary 23.1. Examination of the expression “circumstances surrounding the sale” under Article 1.2 (a) in relation to the use of transfer pricing studies*).

2) Кейс-стади 14.1. Использование документации по трансфертному ценообразованию при проведении проверки сделок между взаимосвязанными лицами в соответствии со ст. 1.2 (а) Соглашения ВТО по таможенной стоимости (*Case-study 14.1. Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement*).

3) Кейс-стади 14.2. Использование документации по трансфертному ценообразованию при проведении проверки сделок между взаимосвязанными лицами в соответствии со ст. 1.2 (а) Соглашения ВТО по таможенной стоимости (*Case-study 14.2. Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement*).

По нашему мнению, разработка и принятие Техническим комитетом перечисленных инструментов является по сути революционным шагом в методологии определения и контроля таможенной стоимости товаров, перемещаемых в рамках сделок между взаимосвязанными лицами. Однако их отражение в регулировании большинства стран, в том числе и России, сопряжено с существенными сложностями, связанными, например, со сбором информации о сопоставимых компаниях в целях обоснования рыночности сделки, то есть демонстрации того, что принцип «вытянутой руки» соблюден.

В связи с этим возможным способом решения методологических проблем определения и контроля таможенной стоимости товаров, перемещаемых в рамках сделок между взаимосвязанными лицами, нам видится развитие и использование методологических подходов, предусматривающих квалификацию отдельных платежей между связанными покупателем и продавцом товаров с учетом действительного экономического смысла проводимых операций.

Следует обратить внимание, что в настоящее время методологические подходы для квалификации отдельных платежей, которые с формальной точки зрения не подлежат включению в таможенную стоимость товаров, исходя из принципов Всемирной торговой организации, не сформированы. Однако с учетом их действительного экономического смысла могут возникнуть соответствующие последствия.

Современная практика показывает особую актуальность такой работы применительно к **дивидендам**, перечисляемым формально в рамках акционерных отношений между российским покупателем (лицо, перечисляющее дивиденды) и зарубежным продавцом товаров (лицо, получающее дивиденды)<sup>7</sup>. При этом вопросы, связанные с включением в таможенную стоимость товаров дивидендных платежей, и иные вопросы определения таможенной стоимости целесообразно рассматривать через призму международной методологии определения таможенной стоимости.

---

<sup>7</sup> Развитие налоговой системы России: итоги 2020 г. и перспективы / Ассоциация европейского бизнеса. Материалы круглого стола 18 декабря 2020 г. (*Development of the Russian Tax System: results of 2020 and perspectives*). URL: [https://aeb.ru/en/aeb-events/development\\_of\\_the\\_russian\\_tax\\_system\\_results\\_of\\_2020\\_and\\_perspectives](https://aeb.ru/en/aeb-events/development_of_the_russian_tax_system_results_of_2020_and_perspectives).

## ДИВИДЕНДНЫЕ ПЛАТЕЖИ В КОНТЕКСТЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ МЕТОДОЛОГИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ

Проведенный обзор источников по международной методологии определения таможенной стоимости позволяет выделить две работы, в которых эти вопросы представлены наиболее комплексно. Это курс лекций Совета таможенного сотрудничества по определению таможенной стоимости 1992 г.<sup>8</sup> и Руководство к Соглашению по применению ст. VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 г. (Соглашение ВТО), изданное Кембриджским университетом совместно с ВТО [Rosenow Sh., O'Shea B. J, 2010].

Разработанная в период с 1973 по 1979 г. и используемая в настоящее время международная методология оценки товаров для таможенных целей «оформлена» в Соглашении ВТО. Это соглашение сформировало систему оценки товаров для целей таможенного налогообложения, основанную на концепции «цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары» и «стоимости сделки», определяемой для целей таможенного налогообложения.

Для лучшего понимания действующих в России правил определения таможенной стоимости товаров целесообразно выделить наиболее важные принципы Соглашения ВТО, которое является основой национальных систем регулирования по таможенной стоимости, затрагивающие актуальные проблемы учета дивидендных платежей в таможенной стоимости.

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

Для правильного понимания термина «**стоимость сделки**» для целей определения таможенной стоимости товаров необходимо учитывать следующий важный момент. В общем вступительном комментарии к Соглашению ВТО указывается, что «стоимость сделки» — специальный термин, который разработан для целей таможенного налогообложения. Таким образом, этот термин должен использоваться в значении, установленном ст. 1 Соглашения, которая применяется в совокупности со ст. 8, предусматривающей набор дополнительных начислений к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары (далее — ЦФУ).

Применительно к категории «дополнительные начисления» к ЦФУ речь идет о расходах, в отношении которых при подготовке Соглашения ВТО было следующее понимание. Исходя из экономического смысла эти расходы, хотя и понесены покупателем отдельно от оплаты товаров, связаны с их приобретением, а значит, должны быть учтены для целей налогообложения товаров таможенной пошлиной, то есть включены или «дополнительно начислены» в их таможенную стоимость.

Другим шагом к пониманию термина «стоимость сделки» для целей определения таможенной стоимости является раскрытие в Соглашении ВТО понятия «**цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимые товары**». В отношении ЦФУ в Соглашении ВТО сформулированы два базовых принципа, а именно:

— ЦФУ — это общая сумма платежей, которые сделаны или должны быть сделаны покупателем продавцу или в пользу продавца ввозимых товаров<sup>9</sup>;

— ЦФУ включает **все платежи**, которые фактически сделаны или должны быть сделаны в качестве условия продажи ввозимых товаров покупателем продавцу либо иному лицу в пользу продавца для выполнения обязательств продавца перед этим лицом<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Customs Co-operation Council Training course on customs valuation. 1992. Vol. I.

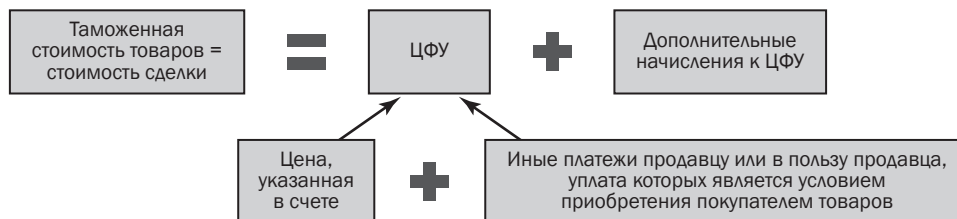
<sup>9</sup> П. 1 Пояснительных примечаний к ст. 1 Соглашения ВТО.

<sup>10</sup> П. 7 Приложения III Соглашения ВТО.

Перечисленные подходы к определению «стоимости сделки» показывают, как формируется данная величина (рис. 1).

Рисунок 1

**Определение таможенной стоимости «по стоимости сделки» /  
The customs valuation with the transaction value method**



Источник: составлено автором по [Шохин С. О., Кожанков А. Ю., Артемьев А. А. и др., 2019], [Каковкина Т. В., 2019] / Source: compiled by the author.

Несмотря на то что приведенная схема лишь в общем виде показывает структуру «стоимости сделки» для целей определения таможенной стоимости, она позволяет понять подход к «конструированию» величины таможенной стоимости, определенной методом «по стоимости сделки» (метод 1). Другими словами, категория «стоимость сделки», используемая для целей определения таможенной стоимости товаров в Соглашении ВТО, представляет собой «стоимость» системы сделок или операций, которые должны учитываться в «стоимости сделки».

Следовательно, при решении вопроса о необходимости либо отсутствии необходимости включения в «стоимость сделки» отдельных платежей, в том числе дивидендов, не формирующих цену счета и не входящих в «закрытый» перечень дополнительных начислений к ЦФУ, необходимо выяснить, связаны ли эти платежи с ввозимыми товарами и было ли возможно их приобретение без уплаты этих платежей.

Применительно к дивидендным платежам особенно важным представляется понимание того, что при обращении к международной методологии определения таможенной стоимости товаров, как правило, акцент делается на положения п. 4 Пояснительных примечаний к ст. 1 Соглашения ВТО «Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате»<sup>11</sup>.

<p>AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994; INTERPRETATIVE NOTE TO ARTICLE 1 "Price Actually Paid or Payable" (4)</p>	<p>П. 4 Пояснительных примечаний к ст. 1 Соглашения ВТО «Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате»</p>
<p>4. The price actually paid or payable refers to the price for the imported goods. Thus the flow of dividends or other payments from the buyer to the seller that do not relate to the imported goods are not part of the customs value</p>	<p>4. Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате, относится к цене ввозимых товаров. Таким образом, выплаты дивидендов или иные платежи покупателя продавцу, которые не связаны с ввозимыми товарами, не являются частью таможенной стоимости товаров</p>

Исходя из приведенных положений Соглашения ВТО, экспертами часто делается вывод о том, что дивиденды ни при каких обстоятельствах не могут включаться в таможенную стоимость<sup>12</sup>. Однако подобный вывод представляется дискуссионным, особенно с учетом того, что его сторонниками обычно не принимаются во внимание слова «...которые

<sup>11</sup> Развитие налоговой системы России: итоги 2020 г. и перспективы / Ассоциация европейского бизнеса. Материалы круглого стола 18 декабря 2020 г.

<sup>12</sup> Там же.

не связаны с ввозимыми товарами». В качестве аргумента для возражения мы можем привести следующие доводы.

В общем случае дивидендные платежи действительно связаны не с ввозимыми товарами, а с результатами деятельности компании за определенный период и производятся в рамках акционерных отношений. Однако на практике могут иметь место ситуации, требующие выявления действительного экономического смысла таких платежей, чтобы на этом основании принять решение о необходимости их учета в таможенной стоимости. Это обусловлено тем, что иногда связь с ввозимыми товарами может быть установлена.

Так, можно заметить «родственные» положения Соглашения ВТО, касающиеся необходимости включения в таможенную стоимость товаров части доходов от их последующих перепродаж, если зарубежный продавец товаров выдвигает требование о перечислении ему соответствующих сумм.

AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 (Article 8.1 (d))	Соглашение ВТО (ст. 8.1 (d))
In determining the customs value under the provisions of Article 1, there shall be added to the price actually paid or payable for the imported goods: ... (d) the value of any part of the proceeds of any subsequent resale, disposal or use of the imported goods that accrues directly or indirectly to the seller	При определении таможенной стоимости согласно положениям ст. 1 к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за импортируемые товары, должны быть добавлены: ... (d) величина любой части доходов от любой последующей перепродажи, распоряжения либо использования ввозимых товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу

С учетом изложенного следующим шагом в понимании возможного «места» дивидендов в таможенной стоимости товаров является рассмотрение российской практики.

### Дивидендные платежи, перечисляемые российскими лицами зарубежным акционерам

При разработке возникающих проблем включения дивидендов в таможенную стоимость товаров в практике России как страны — члена ВТО мы исходили из следующей гипотезы.

Формально Соглашение ВТО и основанные на нем национальные системы определения таможенной стоимости товаров стран — членов ВТО (в России — гл. 5 Таможенного кодекса ЕАЭС) устанавливают четыре условия, при которых определение таможенной стоимости по методу «по стоимости сделки» (метод 1) не применяется<sup>13</sup>. Фактически же можно констатировать, что все эти условия касаются экономически однородной группы ограничений, когда цена товаров могла быть установлена на нерыночных условиях, недоступных другим заинтересованным в покупке товаров лицам.

При формулировке соответствующих ограничений по применению метода 1 по методологии ВТО разработчики считали, что, как правило, товары продаются свободно любым заинтересованным покупателям. Вероятно, такая позиция была обоснованной в реалиях 1970-х гг., когда покупка товаров на нерыночных условиях представлялась «аномалией», следовательно, она должна была быть из рамок применения метода 1 исключена.

Применительно же к современным условиям можно констатировать, что постепенно в качестве отклонения от нормы начинает восприниматься ситуация, когда товары свободно продаются в рамках внешнеторговых сделок. Нормой же становится купля-продажа товаров между взаимосвязанными лицами, приобретение товаров лицами в рамках «глобальных цепочек поставок», когда товары продаются только под строго определенные задачи их использования и последующей реализации следующим участникам цепочки и т. д. [Шохин С. О. и др., 2019, с. 297–298].

<sup>13</sup> П. 1 ст. 1 Соглашения ВТО, пп. 1 и 2 ст. 39 Таможенного кодекса ЕАЭС.

Описанная практика может восприниматься в качестве вызова для государственного регулирования, адекватный ответ на который, как показано выше на примере трансфертного ценообразования, пока не выработан.

Проведенный нами анализ позволяет обратить внимание на следующее. С одной стороны, имеет место правоприменительная, в том числе судебная практика, в рамках которой первоначально таможенными, а затем и судебными органами был сделан вывод о том, что уплата роялти российским покупателем товаров зарубежному правообладателю, не являющемуся продавцом товаров, с учетом экономической сущности проводимых операций соответствует законодательно условиям включения роялти в таможенную стоимость товаров, а значит, рассматриваемые роялти должны быть добавлены к ЦФУ<sup>14</sup>. Впоследствии описанные выше операции были проверены уже налоговыми органами на предмет обоснованности включения роялти в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. При этом в отношении анализируемой бизнес-модели налоговые органы, а впоследствии суды сделали вывод о том, что уплачиваемые роялти — это инструмент налоговой оптимизации, поскольку фактически российский лицензиат (в таможенных отношениях — участник ВЭД, покупатель товаров) не является самостоятельной организацией, а действует как обособленное подразделение иностранной организации. На этом основании был сделан вывод о том, что роялти по сути уплачивались самим себе<sup>15</sup>. Таким образом, применительно к рассматриваемой группе споров (судебные дела — «Орифлейм-косметикс») можно отметить, что при анализе налоговых и таможенных последствий модели договорных отношений между группой связанных лиц: «покупатель — продавец — правообладатель» таможенными и налоговыми органами были сделаны разные выводы об экономической природе роялти и, соответственно, об их влиянии на таможенную стоимость товаров и налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

С другой стороны, можно обратить внимание на проблемы, когда в рамках формирования оптимальных налоговых и таможенных последствий связанные компании фактически одни и те же платежи могут представлять в качестве роялти, процентов, дивидендов, компенсаций и т. д. В проанализированных публикациях авторами данная проблематика отмечена совершенно обоснованно [Goncharenko L. I. et al., 2018].

Таким образом, учитывая указанную выше практику, связанную со сложностями квалификации для отдельных платежей, осуществляемых между связанными лицами, применительно к дивидендам, исходим из того, что в рамках участвовавших в последнее время споров между таможенными органами и участниками ВЭД решение вопроса представляется не столь однозначным. Вывод же о «постоянной» необоснованности решений таможенных органов воспринимается как дискуссионный.

В соответствии с п. 9 ст. 39 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (далее, соответственно, — Кодекс, Союз) цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимые товары, относится к товарам, перемещаемым через таможенную границу Союза. В связи с этим перечисляемые покупателем продавцу дивиденды или иные платежи в случае, если они не связаны с ввозимыми товарами, не включаются в таможенную стоимость ввозимых товаров.

С учетом вышеизложенного можно заключить, что вопрос, касающийся отсутствия необходимости включения дивидендов в состав ЦФУ и таможенной стоимости ввозимых товаров, законодательно решен.

---

<sup>14</sup> Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 16.12.2014 № 305-КГ14-78 по делу № А40-17523/2013-147-164.

<sup>15</sup> Определение Верховного суда РФ от 14.01.2016 № 305-КГ15-11546 по делу № А40-138879/14.



Вместе с тем анализ «знаковых» судебных решений по вопросу включения дивидендов в таможенную стоимость товаров показал: несмотря на то что судьи не согласились с решением таможенного органа о необходимости включения дивидендов в таможенную стоимость, они отметили следующее. Влияние такого элемента, как дивиденды, на структуру таможенной стоимости возможно, только если их выплата выступает оговоренным условием продажи конкретных импортируемых товаров. Таким образом, включение дивидендов в таможенную стоимость ввезенных товаров правомерно только в случае, когда таможенным органом доказано, что продажа ввезенных товаров обусловлена выплатой в будущем дивидендов, то есть выплата дивидендов являлась одним из условий продажи ввозимых товаров<sup>16</sup>.

Приведенная позиция Верховного суда, на наш взгляд, корреспондирует с тем, что современные налоговые и таможенные правоотношения характеризуются необходимостью экономически обоснованного и юридически корректного определения налоговых и таможенных последствий проводимых операций. Особенно это актуально в условиях применения сложных и не всегда однозначно воспринимаемых моделей договорных отношений. Механизм налогообложения, включая обложение таможенными платежами, при применении таких моделей, как правило, сопровождается необходимостью проведения функционального анализа. Такой анализ направлен на выяснение экономического смысла либо модели деятельности в целом, либо отдельных элементов проводимых операций, например сущности тех или иных платежей, осуществляемых налогоплательщиком, в том числе таможенных платежей, либо в его пользу.

Возможность квалификации отдельных платежей и операций с учетом их действительного экономического смысла отражена в ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Она посвящена вопросам, связанным с пределами осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов в классических налоговых отношениях. Поскольку таможенные пошлины, являясь фискальным платежом налогового характера, формально не включены в перечень федеральных налогов, в целях применения концепции действительного экономического смысла проводимых операций при определении таможенной стоимости товаров как базы для исчисления таможенных пошлин может использоваться постановление пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Поскольку имеет место практика, когда одни и те же платежи могут рассматриваться связанными лицами при проведении различных видов контроля (налоговый, таможенный, валютный и т. д.) по-разному (дивиденды, процентные платежи, роялти и т. д.), органы, уполномоченные проводить контроль, могут и должны выяснять, чем же фактически являются те или иные спорные платежи или операции.

Так, по результатам проведения таможенного контроля таможенной стоимости товаров таможенным органом могут приниматься решения исходя из совокупности выявленных при проведении таможенного контроля обстоятельств<sup>17</sup>.

С учетом приведенных положений полагаем, что применительно к определению таможенной стоимости товаров по результатам проведения таможенного контроля таможенным органом могут приниматься решения о том, что различные виды платежей, осуществляемых декларантом, в том числе и дивиденды, имеют действительный экономический смысл, отличающийся от понимания сущности этих платежей декларантом.

Так, если внешнеторговые покупки товаров у зарубежного контрагента осуществляются российским покупателем у единственного лица, которое к тому же является единственным

<sup>16</sup> Определение Верховного суда РФ от 07.04.2021 № 307-ЭС21-2873 по делу № А56-137218/2019.

<sup>17</sup> Пп. 1 и 2 ст. 313, ст. 325 Таможенного кодекса ЕАЭС.

акционером этого покупателя, то выплачиваемые продавцу дивиденды фактически ничем не отличаются от подлежащего включению в таможенную стоимость товаров дохода (выручки), полученного в результате последующей продажи, распоряжения иным способом или использования ввозимых товаров, который прямо или косвенно причитается продавцу<sup>18</sup>.

Приведенный подход, на наш взгляд, корреспондирует с точкой зрения разработчиков Соглашения ВТО Ш. Росенова и Б. О'Ши в отношении дивидендов. Эти авторы отмечают, что дивиденды представляют собой возврат инвестиций в компанию и, соответственно, они не связаны с конкретными внешнеторговыми сделками купли-продажи товаров. Именно в связи с такой экономической сущностью данных платежей в Соглашение ВТО (Пояснительные примечания к ст. 1 «Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате») включены положения о том, что дивиденды как платежи, не связанные с товарами, не подлежат включению в их таможенную стоимость [Rosenow Sh., O'Shea B. J., 2010, p. 39].

Предложенная выше научная гипотеза о возможности определения таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1), в том числе с учетом того, что перечисляемые продавцу дивиденды должны являться таковыми как по форме, так и по экономической сути, подтверждается результатами исследования, приведенными в настоящей статье.

Таким образом, приводимый иногда экспертами вывод о том, что выплата дивидендов никогда не выступает условием продажи товаров и, соответственно, суммы, которые покупатель товаров рассматривает в качестве дивидендов, ни при каких обстоятельствах не могут быть признаны стоимостью сделки в значении, предусмотренном Кодексом<sup>19</sup>, воспринимается как спорный и научно необоснованный.

Практическое же решение проблем, связанных с наличием либо отсутствием необходимости включать в таможенную стоимость товаров платежей, которые стороны внешнеторговой сделки рассматривают в качестве дивидендов, находится в обосновании «рыночности» сделки, то есть в доказательстве того, что любые иные заинтересованные лица могут приобретать такие же товары на тех же условиях, что и импортер — плательщик дивидендов, но без акционерных отношений.

## **ВЫВОДЫ**

1. Актуальные проблемы определения таможенной стоимости в современных условиях в значительной степени вызваны увеличением доли внешнеторговых сделок между связанными лицами, что создает риски трансфертного ценообразования в таможенном налогообложении внешнеторговых операций.

2. Используемое в России регулирование предусматривающее возможность не включать дивиденды в таможенную стоимость, полностью соответствует международной методологии, подготовленной на площадке ВТО.

3. Решение имеющихся в современной практике проблем в отношении учета дивидендов при определении таможенной стоимости товаров предлагается осуществлять исходя из действительного экономического смысла платежей продавцу товаров.

---

<sup>18</sup> Подп. 3 п. 1 ст. 40 Таможенного кодекса ЕАЭС.

<sup>19</sup> Развитие налоговой системы России: итоги 2020 г. и перспективы / Ассоциация европейского бизнеса. Материалы круглого стола 18 декабря 2020 г.

## Список источников

- Александрова Ю. С. Источники информации при определении сопоставимости сделок // *Налоговед.* 2012. № 4.
- Артюх А. А. Экономическая коллегия Верховного суда РФ против проверок цен в неконтролируемых сделках // *Налоговед.* 2016. № 6. С. 54–63.
- Зарипов В. М. Принципы налогообложения группы компаний // *Налоговед.* 2019. № 12. С. 38–43.
- Каковкина Т. В. Внешнеторговые товары: различия в подходах к определению цены для целей бухгалтерского учета и цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате // *Налоговая политика и практика.* 2019. № 6 (198). С. 60–63.
- Лысенко Е. А. Проблемы применения соглашений о ценообразовании // *Налоговед.* 2012. № 8.
- Никонов А. А. Риски использования правил ОЭСР при определении цены внутригрупповых услуг // *Налоговед.* 2014. № 4. С. 42–59.
- Попов П. А. Условия сделок между взаимозависимыми лицами, значимые в налоговых целях // *Налоговед.* 2012. № 3.
- Сидорова Е. Ю., Назарова Н. А. Исследование вопросов проверки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами (на примере Российской Федерации и зарубежных стран) // *Вестник БИСТ.* 2017. № 4 (37). С. 7–13.
- Сидорова Е. Ю., Назарова Н. А. Сравнительный анализ механизма корректировки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами (на примере Российской Федерации и зарубежных стран) // *Вестник профессиональных бухгалтеров.* 2017. № 5. С. 42–48.
- Сидорова Е. Ю. Применение моделей минимизации таможенной стоимости ввозимых товаров в рамках сделок между взаимосвязанными лицами // *Экономика. Налоги. Право.* 2017. № 5. С. 142–147.
- Цветков И. В. Практическое значение правовых позиций Конституционного суда РФ о налоговом контроле над ценой сделки // *Налоговед.* 2015. № 10. С. 42–48.
- Шохин С. О. Кожанков А. Ю., Артемьев А. А. и др. Единое таможенное регулирование внешней торговли товарами в Евразийском экономическом союзе: учебное пособие. В 3 ч. Ч. 1 / Под ред. С. О. Шохина, А. Ю. Кожанкова. М.: МГИМО-Университет, 2019.
- Goncharenko L. I., Sidorova E. Y., Artemev A. A. et al. Dividend-based and Interest-based schemes of minimization of customs value of goods in deals between related parties: Russian Practice // *Espacios.* 2018. T. 39. № 16. P. 42.
- Rosenow Sh., O'Shea B. J. A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement / Cambridge University Press, 2010. URL: <https://doi.org/10.1017/CB09780511733161>.

## References

- Alexandrova J.S. (2012). Information Sources in Determining the Comparability of Transactions. *Nalogoved – Tax Specialist*, no. 4 (In Russ.).
- Artyukh A.A. (2016). The Economic Panel of the Russian Supreme Court is Against Prices Verification in Uncontrolled Transactions. *Nalogoved – Tax Specialist*, no. 6, pp. 54–63 (In Russ.).
- Goncharenko L.I., Sidorova E.Y., Artemev A.A. et al. (2018). Dividend-based and Interest-based schemes of minimization of customs value of goods in deals between related parties: Russian Practice. *Espacios*, vol. 39, no. 16, p. 42.
- Kakovkina T.V. (2019). Foreign Trade Goods: Differences in Approaches to Determining Prices for Accounting Purposes and Prices Actually Paid or Payable. *Nalogovaja politika i praktika – Tax Policy and Practice*, no. 6 (In Russ.).
- Lysenko E.A. (2012). Challenges in Applying Pricing Agreements. *Nalogoved – Tax Specialist*, no. 8 (In Russ.).
- Nikonov A.A. (2014). Risks of Using the OECD Rules When Pricing Intra-Group Services. *Nalogoved – Tax Specialist*, no. 4, pp. 42–59 (In Russ.).
- Popov P.A. (2012). Terms of Transactions Between Related Parties Significant for Tax Purposes. *Nalogoved – Tax Specialist*, no. 3 (In Russ.).
- Rosenow Sh., O'Shea B.J. (2010). Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement. Cambridge University Press, 2010. Available at: <https://doi.org/10.1017/CB09780511733161>.
- Sidorova E.Yu., Nazarova N.A. (2017a). Investigation of Verification Issues of the Customs Value of Goods in Conducting Transactions Between Interrelated Persons (on the example of the Russian Federation and foreign countries). *Vestnik BIST – BIST Bulletin*, no. 4, pp. 7–13 (In Russ.).
- Sidorova E.Yu., Nazarova N.A. (2017b). Comparative Analysis of the Customs Value Adjustment Mechanism in Transactions Between Affiliates (in the context of the Russian Federation and other countries). *Vestnik professional'nykh buhgalterov – IPAR. Future of the Accountancy Profession*, no. 5, pp. 42–48 (In Russ.).
- Sidorova E.Yu. (2017). The Use of Models for Minimizing the Customs Value of Imported Goods Within the Framework of Related-Party Transactions. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economy. Taxes. Law*, no. 5, pp. 142–147 (In Russ.).

Tsvetkov I.V. (2015). The Practical Importance of Legal Positions Assumed by the Russian Constitutional Court Regarding Tax Control Over the Transaction Price. *Nalogoved – Tax Specialist*, no. 10 (In Russ.).

Shokhin S.O. Kozhankov A.Yu., Artemiev A.A. et al. (2019). Unified Customs Regulation of Foreign Trade in Goods in the Eurasian Economic Union: a Tutorial. In 3 parts, ch. 1. Ed. by S.O. Shokhin, A.Yu. Kozhankov. Moscow: MGIMO-University Publ. (In Russ.).

Zaripov V.M. (2019). Taxation Principles of a Group of Companies. *Nalogoved – Tax Specialist*, no. 12, pp. 38–43 (In Russ.).

### **Информация об авторе**

**Алексей Александрович Артемьев**, кандидат экономических наук, доцент департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

### **Information about the author**

**Alexey A. Artemiev**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University under the Government of Russian Federation, Moscow

Статья поступила в редакцию 07.05.2021  
Одобрена после рецензирования 28.05.2021  
Принята к публикации 16.06.2021

Article submitted May 7, 2021  
Approved after reviewing May 28, 2021  
Accepted for publication June 16, 2021