

Международная экономика

Стоимостная оценка товаров электронной торговли, ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС

Елена Юрьевна Сидорова

ORCID: 0000-0002-4385-7173

Доктор экономических наук,
профессор факультета налогов, аудита
и бизнес-анализа, Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации
(РФ, 127083, Москва, ул. Верхняя Масловка, 15);
профессор экономического факультета,
Российский университет дружбы народов
(РФ, 117198, Москва, ул. Миклухо-Маклая, 6)
E-mail: ejsidorova@yandex.ru

Алексей Александрович Артемьев

ORCID: 0000-0002-4320-317X

Кандидат экономических наук,
доцент факультета налогов, аудита
и бизнес-анализа, Финансовый
университет при Правительстве
Российской Федерации
(РФ, 127083, Москва,
ул. Верхняя Масловка, 15)
E-mail: shirokov.ofc@mail.ru

Аннотация

В статье анализируются методологические подходы к стоимостной оценке товаров электронной торговли, которые могут быть использованы в Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС) при подготовке нормативно-правового регулирования трансграничных операций с товарами электронной торговли. Среди существенных проблем стоимостной оценки товаров электронной торговли, которые должны быть решены при подготовке изменений таможенного регулирования ЕАЭС, авторы выделяют неясность того, какие стоимостные категории (таможенная стоимость или иная стоимостная категория) должны использоваться применительно к основным моделям внешнеторговых операций с товарами электронной торговли, и неочевидность подходов к расчету этих величин. По мнению авторов статьи, экономически обоснованным представляется определение стоимости товаров как совокупности затрат покупателя, необходимых для получения товаров электронной торговли в рамках модели «Поставка товаров из-за рубежа непосредственно покупателю», и таможенной стоимости товаров в рамках модели «Поставка товаров из-за рубежа на таможенный склад, расположенный на территории ЕАЭС, и их реализация покупателю с территории таможенного склада». Несмотря на то что предложения авторов в значительной степени нашли отражение в статье 309 «Стоимость товаров электронной торговли, приобретенных физическими лицами» Протокола о внесении изменений в Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза, принятого в декабре 2023 года, целесообразно обратить внимание на следующее. Положения Протокола представляют собой принципиально новое направление регулирования в сфере таможенных отношений. Вместе с тем некоторые конструкции Протокола, такие, например, как «информация об итоговой стоимости», могут пониматься как включающие только величину, указанную на маркетплейсе в качестве цены товаров. Однако подобное понимание неизбежно создает риски конфликтов покупателей товаров и операторов электронной торговли с одной стороны и таможенных органов — с другой.

Ключевые слова: Таможенный кодекс ЕАЭС, товары трансграничной электронной торговли, таможенная стоимость товаров, таможенный склад.

JEL: H2.

International Economy

Valuation of E-Commerce Goods Imported Into the Customs Territory of the Eurasian Economic Union (EAEU)

Elena Y. Sidorova

ORCID: 0000-0002-4385-7173

Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department
of Taxes, Audit and Business Analysis,
Financial University Under the Government
of the Russian Federation;^a Professor,
Faculty of Economics, RUDN University,^b
ejsidorova@yandex.ru

Aleksei A. Artemyev

ORCID: 0000-0002-4320-317X

Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor,
Department of Taxes, Audit and Business
Analysis, Financial University
Under the Government of the Russian
Federation,^a shirokov.ofc@mail.ru

^a 15, ul. Verkhnyaya Maslovka, Moscow,
127083, Russian Federation

^b 6, ul. Miklukho-Maklaya, Moscow,
117198, Russian Federation

Abstract

The increases in cross-border electronic commerce (e-commerce) over the past decade have generated enormous opportunities for the global economy by providing new cross-border transactions, prompting development of new business models, driving new consumption trends, and creating new jobs. E-commerce has become a game changer for international trade while also giving rise to a wide range of challenges for customs regulation and methodology all over the world. The Eurasian Economic Union (EAEU) is no exception, and its members have been working on amendments to the union's Customs Code since 2021. One of the greatest challenges is arriving at valuations. It may seem that e-commerce is merely another form of trade, but the authors maintain that we need to acknowledge the changes it brings to the trade environment and provide solutions that deal with them. Suitable valuation of e-commerce goods is a crucial element in those solutions. The authors propose separate e-commerce valuation approaches for the different business models in e-commerce: business-to-consumer (B2C) and business-to-warehouse-to-consumer (BWC). In order to respond to existing and emerging challenges in revenue collection, particularly for the large number of relatively low-value and small-scale cross-border e-commerce transactions, the authors recommend using sales value for the B2C model and customs value for the BWC model, and they offer their views on how to assign the sales value and the customs value of e-commerce goods. Although the authors' proposals are largely reflected in Article 309 entitled "Value of e-commerce goods purchased by natural persons" of the protocol adopted in December 2023, it should be noted that this approach constitutes a fundamentally new kind of customs regulation. In it such constructions as "information on the final value" may be interpreted as establishing the price of goods solely according to the value set in the marketplace. However, such an interpretation will inevitably run the risk of conflicts between buyers of goods and e-commerce operators, on the one hand, and customs authorities, on the other.

Keywords: EAEU Customs Code, cross-border e-commerce goods, customs value of goods, customs warehouse.

JEL: H2.

Введение

В рамках регулирования, действующего в России в условиях членства в Евразийском экономическом союзе (далее — ЕАЭС, Союз), предусмотрено, что базой для исчисления таможенных пошлин в зависимости от вида товаров и применяемых видов ставок является таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении¹, если иное не установлено Таможенным кодексом ЕАЭС².

Учитывая, что в действующем в Российской Федерации Едином таможенном тарифе ЕАЭС преобладают адвалорные и комбинированные ставки таможенных пошлин, базой для исчисления таможенных пошлин, как правило, является именно таможенная стоимость ввозимых товаров. Кроме того, таможенная стоимость является одной из составляющих налоговой базы по НДС и акцизам, уплачиваемым в составе таможенных платежей³.

Термин «база для исчисления» в данном случае используется в законодательстве в основном по формальным основаниям, поскольку таможенная пошлина не имеет статуса налога и термин «налоговая база» применительно к этому платежу не может быть использован. Фактически же речь идет именно о налоговой базе. Отдельные виды таможенных платежей налогового характера (таможенные пошлины, НДС и акцизы, уплачиваемые при ввозе товаров в составе таможенных платежей) имеют различия в наполнении налоговой базы. Однако, как правило, центральное место в методологии определения налоговой базы по всем видам отмеченных таможенных платежей занимают вопросы, касающиеся таможенной стоимости облагаемых товаров.

Вместе с тем важной и фактически нерешенной проблемой, которая связана со стоимостной оценкой товаров для целей таможенного обложения, является комплекс вопросов, рассматриваемых в рамках нового направления регулирования, а именно — *таможенного регулирования товаров электронной торговли* (далее товары электронной торговли — ТЭТ).

¹ Постановление Правительства Республики Казахстан от 11.05.2010 № 400 «О проекте Закона Республики Казахстан “О ратификации Договора о Таможенном кодексе таможенного союза”». https://adilet.zan.kz/rus/docs/P100000400_.

² Таможенный кодекс Евразийского экономического союза, пункт 2 статьи 51. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/ef26d2d0ccad1b1ad15872c33bdd86cd04e5d90c/.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации, пункт 1 статьи 160 и пункт 1.2 статьи 191. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.

1. Таможенное регулирование товаров электронной торговли

Вопросы формирования системы таможенного регулирования внешнеторговых операций с ТЭТ в течение трех лет (2021–2023 годы) рассматривались экспертами государственных органов, бизнес- и научного сообществ стран — членов ЕАЭС, а также Евразийской экономической комиссии (далее — ЕЭК). Обсуждение новых положений таможенного регулирования показало, что одними из наиболее дискуссионных стали вопросы, касающиеся методологии стоимостной оценки ТЭТ, и содержащиеся в настоящей статье материалы представляют интерес как для практических работников, так и для представителей науки и преподавателей налоговых и таможенных дисциплин.

С 2021 года на площадке ЕЭК готовился проект Протокола о внесении изменений в Таможенный кодекс ЕАЭС (далее — ТК ЕАЭС), касающийся таможенного регулирования в отношении перемещения ТЭТ через таможенную границу Союза (далее — проект Протокола). Разработка проекта Протокола предусматривала подготовку новой главы ТК ЕАЭС «Особенности порядка и условий перемещения через таможенную границу ЕАЭС товаров трансграничной электронной торговли»⁴, а также иных положений ТК ЕАЭС, системно связанных с проектируемой главой.

Концептуальные подходы к разрабатываемому проекту Протокола были сформулированы в распоряжении Коллегии ЕЭК от 13.07.2021 № 102 «О проекте Протокола о внесении изменений в Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017» и выделяли следующие ситуации, для которых предусматривались различия в будущих нормах⁵.

1. Товары приобретаются физическим лицом для личного пользования, и при этом декларантом и плательщиком таможенных платежей является покупатель товаров, приобретающий их для личного пользования. Такие товары ввозятся из-за рубежа непосредственно в адрес физических лиц — покупателей (сценарий 1);

⁴ Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 16.08.2022 № 132 «О проекте Протокола о внесении изменений в Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017». <https://www.alta.ru/tamdoc/22r00132/>.

⁵ Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 13.07.2021 № 102 «О проекте Протокола о внесении изменений в Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017». <https://www.alta.ru/tamdoc/21r00102/>.

2. Товары получены из страны, не являющейся членом ЕАЭС, лицом, которое осуществляет их хранение на таможенном складе, — оператором электронной торговли. Это лицо помещает ввезенные из-за рубежа товары под таможенную процедуру таможенного склада. Оператор электронной торговли должен завершить действие таможенной процедуры таможенного склада путем помещения товаров под новую таможенную процедуру⁶ или иным путем (сценарий 2), который может быть предложен применительно к товарам трансграничной электронной торговли в рамках разработки проекта Протокола.

Таким образом, отраженные в распоряжении Коллегии ЕЭК от 13.07.2021 № 102 подходы связаны с двумя наиболее распространенными бизнес-моделями (сценариями) проведения внешнеторговых операций с ТЭТ, применительно к каждой из которых в проекте Протокола должен быть предусмотрен соответствующий механизм таможенного регулирования, а именно:

- сценарий 1 предполагает, что приобретенные за рубежом ТЭТ доставляются напрямую в адрес физического лица — покупателя, в терминологии проекта Протокола — «ТЭТ, приобретенные физическими лицами». Таможенные операции в этом случае осуществляются физическим лицом самостоятельно либо оператором электронной торговли;
- в рамках сценария 2 ТЭТ, которые планируется продать физическим лицам — покупателям (в терминологии проекта Протокола — «ТЭТ, предназначенные для реализации физическим лицам»), заранее ввозятся на таможенную территорию ЕАЭС и помещаются оператором электронной торговли под таможенную процедуру таможенного склада⁷.

До приобретения физическим лицом ТЭТ, продолжая сохранять статус иностранных товаров, находятся под таможенной процедурой таможенного склада и хранятся на территории таможенного склада⁸.

Преимуществом бизнес-модели сценария 2 является возможность более быстрой передачи товаров покупателю, поскольку принадлежащие иностранным продавцам товары в момент их

⁶ Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 13.07.2021 № 102...

⁷ Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 16.08.2022 № 132...

⁸ Там же.

приобретения физическими лицами находятся на территории расположенного в России таможенного склада.

Получив от зарубежной электронной торговой площадки информацию о приобретении ТЭТ физическим лицом, российский оператор электронной торговли завершает действие таможенной процедуры таможенного склада, помещает приобретенные физическим лицом ТЭТ под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, уплачивает предусмотренные в рамках такой таможенной процедуры таможенные платежи (таможенные сборы за проведение таможенных операций⁹, таможенную пошлину и НДС) и передает ТЭТ уже в качестве товаров ЕАЭС покупателю.

Одной из наиболее неоднозначных и вызвавших острые дискуссии при подготовке проекта Протокола проблем было направление, касающееся стоимостной оценки ТЭТ.

Авторы настоящей статьи принимали непосредственное участие в работе по подготовке новых положений таможенного регулирования, в том числе проекта Протокола по стоимостной оценке ТЭТ, в связи с чем считают целесообразным остановиться более подробно на наиболее существенных, с их точки зрения, вопросах.

2. Концепция формируемых положений таможенного регулирования

Одной из основных целей подготовки проекта Протокола была выработка адекватного нормативного реагирования государств — членов ЕАЭС на динамично развивающуюся трансграничную электронную торговлю товарами. Ее быстрое развитие, которое предполагает возможность приобретения товара физическими лицами на зарубежных электронных торговых площадках и последующий его ввоз с минимальными налоговыми и таможенными последствиями, создает риски ухода с рынка традиционных участников внешнеэкономической деятельности (далее — ВЭД).

В настоящее время бизнес традиционных участников ВЭД, основанный на классической схеме работы: приобретение партии товаров за рубежом, их помещение под таможенную процедуру

⁹ Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 16.08.2022 № 132...; Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 18.12.2014 № 233 «О проекте Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза»; Закон Республики Беларусь от 19.07.2021 № 121-З «Об изменении Закона Республики Беларусь “О таможенном регулировании в Республике Беларусь”».

выпуска для внутреннего потребления с уплатой таможенных платежей, реализация товаров на внутреннем рынке, — может стать невыгодным с учетом их существенно более высокой налоговой нагрузкой по сравнению с ТЭТ.

Альтернативным вариантом действий «традиционных участников ВЭД» представляется возможное репрофилирование их бизнеса таким образом, чтобы фактически приобретаемые в розничном магазине товары формально заказывались физическим лицом, например через расположенный в магазине терминал или через маркетплейс в интернете у зарубежного продавца. При этом российский магазин выполнял бы роль посредника, функции которого — получение из-за рубежа товаров, приобретенных физическими лицами.

Налогообложение должно быть одинаковым для всех возможных моделей ведения внешней торговли и последующих операций, в том числе для классических бизнес-моделей либо ТЭТ. При этом принимаемые решения должны быть обусловлены деловыми целями, а не налоговыми последствиями. Налогоплательщики в экономически схожих ситуациях, осуществляющие экономически близкую деятельность, должны находиться в сопоставимых условиях налогообложения¹⁰.

По мнению авторов настоящей статьи, основной задачей, которая должна быть решена в рамках формирования методологии стоимостной оценки ТЭТ, является создание нормативных условий, обеспечивающих экономически сопоставимое налогообложение в отношении:

- ТЭТ, приобретенных физическими лицами (выше — сценарий 1)¹¹;
- ТЭТ, предназначенных для реализации физическим лицам (выше — сценарий 2)¹²;
- товаров, ввозимых традиционными участниками ВЭД (выше — классическая схема работы).

3. Подходы к стоимостной оценке товаров электронной торговли

Стоимостные аспекты проекта Протокола стали ключевыми вопросами, требующими решения.

¹⁰ International VAT/GST Guidelines. OECD. 2017. <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>.

¹¹ Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 16.08.2022 № 132...

¹² Там же.

Вопрос 1. Должна ли в рамках оценки ТЭТ использоваться таможенная стоимость товаров, то есть категория, которая традиционно применяется в таможенном обложении в качестве базы для исчисления таможенных пошлин и одной из составляющих налоговой базы по уплачиваемым в составе таможенных платежей НДС и акцизам [Каковкина, 2019], либо иная стоимостная категория, не являющаяся таможенной стоимостью в понимании, которое существует у этого термина в ТК ЕАЭС и других актах ЕАЭС (далее — стоимость ТЭТ)?

Вопрос 2. Каким образом должна определяться таможенная стоимость ТЭТ либо стоимость ТЭТ (с учетом необходимости принятия в рамках проработки вопроса 1 решений о том, таможенная стоимость ТЭТ или стоимость ТЭТ должна применяться при оценивании товаров в рамках их ввоза при реализации сценария 1 и сценария 2)?

Поскольку результаты обсуждения вопросов 1 и 2 показали различное понимание путей их решения, остановимся на основных подходах, которые озвучивались при подготовке проекта Протокола. В укрупненном виде эти подходы могут быть сгруппированы следующим образом.

По вопросу 1

Первый подход состоит в том, что в рамках сценария 1 (ТЭТ, приобретенные физическими лицами) должна определяться таможенная стоимость товаров. Основные аргументы, высказываемые в поддержку этой позиции:

- хотя при реализации сценария 1 физическое лицо приобретает эти товары не для коммерческого использования, а для потребления, оно выступает стороной внешнеторговой сделки. Отмеченное обстоятельство (физическое лицо — покупатель товаров значителся стороной внешнеторговой сделки) является существенным отличием ТЭТ от перемещения через таможенную границу ЕАЭС товаров для личного пользования, правила таможенного регулирования которого установлены главой 37 ТК ЕАЭС¹³. Следовательно, в качестве базы для таможенного обложения должен ис-

¹³ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза, глава 37. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/a20b0ee3545db0462f450a8a08d7f4df68f01b71/.

пользоваться традиционный подход, предусматривающий, что фискальные обязательства исчисляются исходя из таможенной стоимости товаров, в рассматриваемом случае — товаров электронной торговли;

- таможенная стоимость товаров является давно используемой понятной категорией, соответственно, таможенный контроль правильности определения таможенной стоимости проводить легче, чем контроль стоимости ТЭТ, которую разные участники таможенных правоотношений могут интерпретировать по-разному.

Второй подход состоит в том, что в рамках сценария 1 (ТЭТ, приобретенные физическими лицами) должна определяться не таможенная стоимость товаров, а иная стоимостная категория. Основные аргументы, высказываемые в поддержку данного подхода, сводятся к следующему:

- в рамках сценария 1 физическое лицо, приобретая товары, фактически получает из-за рубежа товары для личного пользования. Следовательно, хотя речь идет о товарах для электронной торговли, фактически они являются разновидностью товаров для личного пользования, ввоз которых, как было отмечено выше, в таможенных отношениях регулируется главой 37 ТК ЕАЭС. При этом в отношении товаров для личного пользования таможенная стоимость традиционно не определяется (статья 267 ТК ЕАЭС¹⁴);
- определение таможенной стоимости в отношении любых товаров, приобретаемых физическими лицами не для предпринимательских целей, связано с методологическими сложностями, такими как, например, вопросы, которые неизбежно возникнут в случае применения методов определения таможенной стоимости товаров как в части последовательности их применения, так и в части отдельных методов определения таможенной стоимости товаров.

В отношении сценария 2 (ТЭТ, которые предназначены для реализации физическим лицам с территории таможенного склада на территории ЕАЭС) все эксперты разделяли точку зрения,

¹⁴ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза, статья 267. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/ae273ad0ad6c4c6beb14c7505dc0666d58ef992c/.

что в данном случае должна определяться таможенная стоимость ТЭТ¹⁵.

Проведенный анализ по вопросу 1 позволяет отметить сравнительно небольшое количество научных исследований, касающихся того, какую стоимостную категорию целесообразно использовать в формируемом регулировании для таможенной оценки товаров электронной торговли, приобретенных физическими лицами (сценарий 1).

Заслуживает внимания исследование «Разработка предложений по использованию модели “бондовых” складов (зон) на территории Российской Федерации», выполненное в Научном институте финансовых исследований (НИФИ) Министерства финансов РФ в 2021 году [Рыкова и др., 2021]. В научном докладе НИФИ по вопросу 1, который поставлен в настоящей статье, сформулированы следующие положения.

Если товары приобретаются за рубежом российскими физическими лицами не для коммерческих целей, то есть ТЭТ предназначены для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд (в терминологии Таможенного кодекса ЕАЭС — «товары для личного пользования»), и ввозятся в адрес физического лица¹⁶ (в терминологии настоящей статьи — сценарий 1), то в этом случае для целей таможенного регулирования должна использоваться не таможенная стоимость, а иная стоимостная величина, правила определения которой должны быть согласованы государствами — членами ЕАЭС. В случае же использования бизнес-модели, предусматривающей ввоз товаров на территорию таможенного склада, их последующую реализацию физическому лицу и завершение таможенной процедуры таможенного склада¹⁷ (в терминологии настоящей статьи — сценарий 2), для целей таможенного регулирования должна использоваться таможенная стоимость товаров, поскольку речь идет о коммерческом/торговом обороте товаров.

Относительно сценария 2 авторы [Рыкова и др., 2021] аргументируют свою позицию тем, что, согласно статье 22 Соглашения по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам

¹⁵ Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 16.08.2022 № 132...

¹⁶ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза; Распоряжение Евразийского межправительственного совета от 16.11.2016 № 19 «О проекте Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза».

¹⁷ Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 18.12.2014 № 233...

и торговле 1994 года (далее — Соглашение ВТО)¹⁸, оговорки/изъятия в отношении любых положений Соглашения ВТО не могут приниматься без согласия других стран — членов ВТО¹⁹. Каждый член ВТО обеспечивает не позднее даты начала применения для него положений Соглашения ВТО соответствие его законов, нормативных актов и административных процедур положениям Соглашения ВТО. Каждый член ВТО информирует о любых изменениях в его законах и нормативных актах, касающихся Соглашения ВТО, и мерах по применению таких законов и нормативных актов²⁰. Таким образом, при завершении действия таможенной процедуры таможенного склада и помещения под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления приобретенных физическими лицами товаров должна быть определена их таможенная стоимость²¹.

Отмеченные в [Рыкова и др., 2021] выводы в значительной степени обоснованы, однако это исследование было выполнено в 2021 году, когда экспертная работа по подготовке проекта Протокола фактически находилась на начальном этапе.

В это время (2021 год) ТЭТ, ввозимые в рамках сценария 1, рассматривались в качестве разновидности товаров для личного пользования. Однако в дальнейшем было принято решение выделять такие товары как самостоятельные категории, а именно:

- товары электронной торговли — ТЭТ, предназначенные для реализации физическим лицам (в настоящей статье — сценарий 2), и ТЭТ, приобретенные физическими лицами (в настоящей статье — сценарий 1)²²;
- ТЭТ, приобретенные физическими лицами (сценарий 1), — товары, приобретенные физическими лицами на электронных торговых площадках с использованием ресурсов сети Интернет в рамках сделки между физическим лицом, по-

¹⁸ Соглашение по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 (ГАТТ 1994). <https://docs.cntd.ru/document/902340081>.

¹⁹ Постановление Правительства Республики Казахстан от 11.09.2015 № 776 «О проекте Закона Республики Казахстан “О ратификации Протокола о присоединении Республики Казахстан к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15.04.1994”». <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P1500000776>.

²⁰ Там же.

²¹ Постановление Правительства Республики Казахстан от 11.09.2015 № 776...; Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 16.08.2022 № 132...

²² Распоряжение Совета ЕЭК от 23.06.2023 № 20 «О проекте Протокола о внесении изменений в Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017».

стоянно или временно проживающим (временно пребывающим) на территории государства — члена ЕАЭС, и иностранным лицом либо сделки между физическим лицом, постоянно или временно проживающим (временно пребывающим) на территории государства, не являющегося членом Союза, и лицом государства — члена Союза, перемещаемые через таможенную границу Союза в международных почтовых отправлениях или перевозчиком в адрес физических лиц, являющихся получателями таких товаров. К указанным сделкам не относятся сделки между физическими лицами²³;

- ТЭТ, предназначенные для реализации физическим лицам (сценарий 2), — ввозимые на таможенную территорию Союза товары, предназначенные для реализации физическим лицам на электронных торговых площадках с использованием ресурсов сети Интернет в рамках сделки, одной из сторон которой является физическое лицо. К указанной сделке не относятся сделки между физическими лицами²⁴.

Кроме того, доклад [Рыкова и др., 2021] не содержит положений, касающихся того, каким образом должна определяться стоимость ТЭТ, то есть не раскрыт в терминологии настоящей статьи вопрос 2.

В заключение по вопросу 1 можно отметить, что анализ международных документов по таможенному регулированию трансграничных операций с ТЭТ свидетельствует о том, что как в Рамочных стандартах по трансграничной электронной коммерции Всемирной таможенной организации (далее — Рамочные стандарты) 2018 года, так и в Рамочных стандартах 2022 года²⁵ этот вопрос «старательно обходится», что, в свою очередь, дает возможность отметить отсутствие единой методологической позиции среди стран — членов ВТО и экспертов, которые готовили Рамочные стандарты.

Авторы настоящей статьи придерживаются мнения, что для сценария 1 экономически более правильно определять стоимость

²³ Распоряжение Совета ЕЭК от 23.06.2023 № 20...

²⁴ Там же.

²⁵ Facilitating E-Commerce // WCO News. 2016. No 78. <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-news/facilitating-ecommerce-wco-news-78-october-2106.pdf?db=web>.

товаров, а для сценария 2 — таможенную стоимость ТЭТ, реализуемых физическим лицам с территории таможенного склада.

По вопросу 2

По вопросу 2 положения проекта Протокола, касающиеся определения стоимости товаров электронной торговли, которые будут перемещаться в рамках сценария 1, стали одной из наиболее дискуссионных тем проекта Протокола. Разногласия в основном сводились к тому, должна ли стоимость товаров определяться только исходя из цены счета за товары, который выставлен покупателю ТЭТ — физическому лицу, либо из совокупности затрат покупателя, которые тот должен понести для получения приобретенного товара.

Авторы статьи придерживаются подхода, который состоит в том, что, хотя стоимость ТЭТ не является таможенной стоимостью товаров, экономически эта категория должна быть максимально приближена к таможенной стоимости товаров, то есть формироваться как система затрат покупателя на приобретение ТЭТ²⁶.

Очевидно, что в такую систему затрат попадают помимо цены, указанной в счете на покупку товара, и иные расходы, такие как затраты на перевозку, различные сервисные сборы и компенсации, которые могут предъявлять покупателю лица, принимающие участие в цепочке продажи и доставки ТЭТ, например оператор электронной торговли [Hinojosa, n.d.].

На взгляд авторов, именно такой подход обеспечивает реализацию отмеченного выше принципа: налогоплательщики, осуществляющие экономически близкую деятельность в экономически схожих ситуациях, должны иметь сопоставимые условия налогообложения²⁷.

В конечном итоге отмеченный подход в значительной степени нашел отражение в статье 309.10 «Стоимость товаров электронной торговли, приобретенных физическими лицами» проекта Протокола: «Стоимость ввозимых товаров электронной торговли, приобретенных физическими лицами, заявляется в декларации на товары электронной торговли на основании информации

²⁶ Tax Challenges Arising From Digitalisation — Interim Report. Paris: OECD, 2018. DOI: 10.1787/9789264293083-en.

²⁷ International VAT/GST Guidelines. OECD, 2017. <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>.

об их итоговой стоимости, указанной в чеках, счетах, банковских платежных документах и иных документах, связанных с приобретением таких товаров, а при совершении таможенных операций оператором электронной торговли — также на основании сведений, связанных с приобретением таких товаров, полученных оператором электронной торговли от электронной торговой площадки (при наличии такой информации)»²⁸.

Вопросы определения таможенной стоимости ТЭТ, реализуемых в рамках сценария 2, находятся за пределами исследования настоящей статьи и заслуживают самостоятельного рассмотрения (они изучались, например, в [Hinojosa, n.d.]²⁹).

Заключение

Развитие направления таможенного регулирования, касающееся ТЭТ, представляется крайне значимым, учитывая динамичное развитие этой сферы трансграничных операций.

В части стоимостных аспектов ТЭТ важно соблюдение принципа нейтральности налогообложения, исходя из которого оно должно быть одинаковым для всех моделей ведения внешнеторговых операций, будь то электронная коммерция (сценарии 1 или 2) или традиционные бизнес-модели. При этом управленческие решения должны быть обусловлены деловыми целями, а не налоговыми условиями и обстоятельствами. Налогоплательщики в экономически похожих ситуациях, осуществляющие экономически близкую деятельность, должны находиться в сходных условиях налогообложения.

В отношении вопросов стоимостной оценки товаров трансграничной электронной торговли авторы придерживаются следующего подхода.

1. Если товары приобретаются за рубежом российскими физическими лицами напрямую (сценарий 1), то есть товары фактически предназначены для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности

²⁸ Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 16.08.2022 № 132...

²⁹ См. также: Facilitating E-Commerce... 2016. <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-news/facilitating-ecommerce-wco-news-78-october-2106.pdf?db=web>; Let Cross-Border E-Commerce Be an Engine for Growth // WCO News. 2016. No 78. <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-news/let-crossborder-ecommerce-be-an-engine-for-growth-wco-news-78-october-2016.pdf?db=web>.

нужд (товары для личного пользования), то в этом случае для целей таможенного регулирования должна использоваться стоимость товаров.

2. В случае применения бизнес-модели, предусматривающей ввоз товаров на территорию таможенного склада, их последующую реализацию физическому лицу и завершение таможенной процедуры таможенного склада (сценарий 2), для целей таможенного регулирования должна использоваться таможенная стоимость товаров, поскольку речь идет о коммерческом/торговом обороте товаров. При этом стоимость товаров должна определяться на основании информации о системе, то есть совокупности затрат покупателя, которые понесены или должны быть понесены для приобретения и получения ТЭТ.

Особое внимание, по мнению авторов, следует уделить практическим аспектам, каким образом должна в рамках сценария 1 определяться стоимость товаров.

Несмотря на то что предложения авторов в значительной степени нашли отражение в статье 309 «Стоимость товаров электронной торговли, приобретенных физическими лицами» принятого в декабре 2023 года Протокола, они считают целесообразным обратить внимание на следующее.

Протокол, по сути, представляет собой принципиально новое направление регулирования в сфере таможенных отношений. Учитывая отсутствие правоприменительной практики в этой области, приведенные выше нормы пункта 1 статьи 309 Протокола могут трактоваться и восприниматься по-разному, что связано с использованием в указанном пункте компромиссных решений, необходимых для завершения работы над Протоколом.

Вместе с тем такие конструкции, как, например, информация об итоговой стоимости, могут пониматься как включающие только величину, указанную на маркетплейсе в качестве цены товаров. Однако подобное понимание неизбежно создает риски конфликтов между покупателями товаров и операторами электронной торговли с одной стороны и таможенными органами — с другой.

Настоящее исследование имеет не только научно-методологическое, но и практическое значение, а также может использоваться в качестве методического инструментария для работы участников таможенных правоотношений, позволяющего сделать эти правоотношения более прозрачными и менее конфликтными.

Литература

1. 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. С. 60–63.
2. Рыкова И. Н., Пинская М. Р., Балакин Р. В., Попов А. А., Алаев А. А., Иванов М. О. Разработка предложений по использованию модели «бондовых» складов (зон) на территории Российской Федерации. М.: Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации (НИФИ), 2021.
3. Hinojosa A. B. E-Commerce: What's in a Name? World Customs Organization, n.d. https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/experts-corner/ecommerce_whats_in_a_name.pdf?db=web.

References

1. Kakovkina T. V. Vneshnetorgovye tovary: razlichiya v podkhodakh k opredeleniyu tseny dlya tseley bukhgalterskogo ucheta i tseny, fakticheski uplachennoy ili podlezhashchey uplate [Foreign Trade Goods: Differences in Approaches to Determining the Price for Accounting Purposes and the Price Actually Paid or Payable]. *Nalogovaya politika i praktika [Tax Policy and Practice]*, 2019, pp. 60-63. (In Russ.)
2. Rykova I. N., Pinskaya M. R., Balakin R. V., Popov A. A., Alaev A. A., Ivanov M. O. *Razrabotka predlozheniy po ispol'zovaniyu modeli «bondovykh» skladov (zon) na territorii Rossiyskoy Federatsii [Developing Proposals for Using the “Bonded” Warehouse (Zone) Model Within the Russian Federation]*. Moscow, Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, 2021. (In Russ.)
3. Hinojosa A. B. *E-Commerce: What's in a Name?* World Customs Organization, n.d. https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/experts-corner/ecommerce_whats_in_a_name.pdf?db=web.