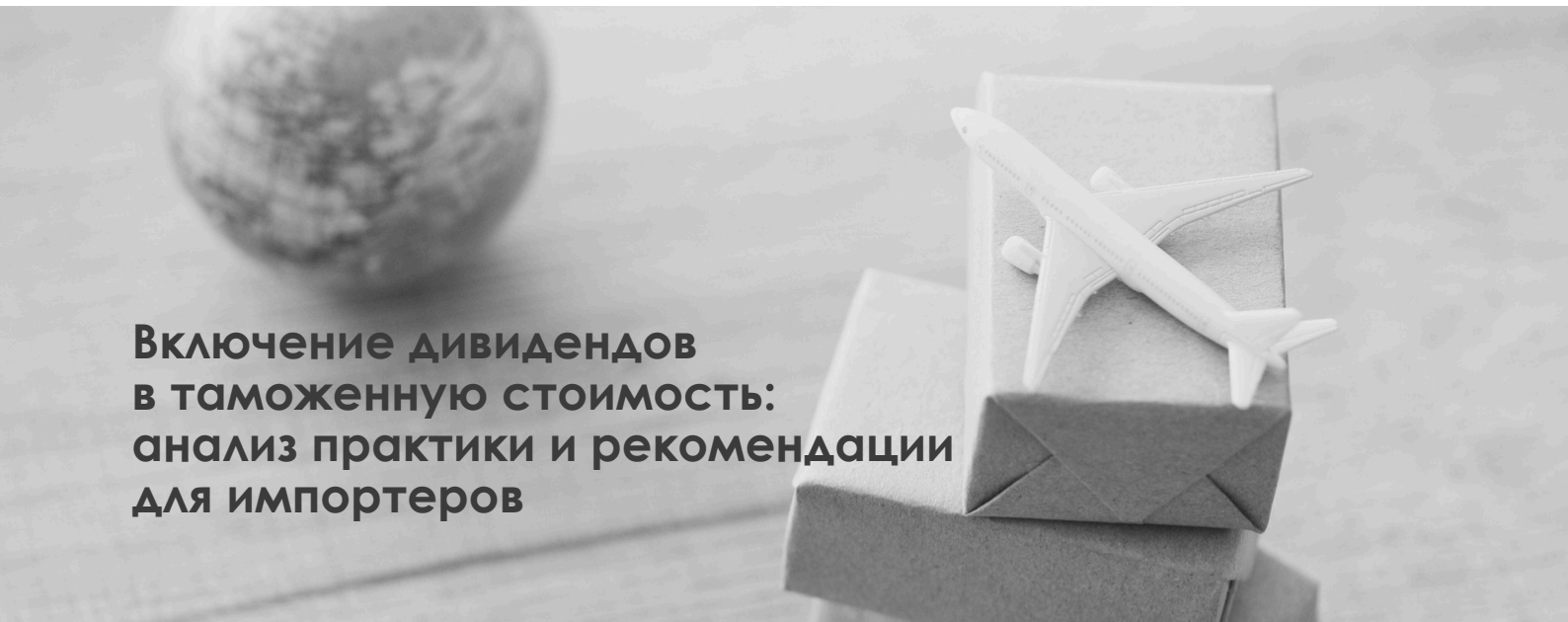




Включение дивидендов в таможенную стоимость: анализ практики и рекомендации для импортеров

1. Актуальность вопроса

В последние месяцы на практике таможенные органы всё чаще пытаются учитывать сумму выплаченных дивидендов при определении таможенной стоимости товара. Данная проблема возникает преимущественно в контексте сделок между взаимосвязанными лицами – например, между казахстанской дочерней компанией-импортером и ее иностранной материнской компанией-поставщиком. В таких случаях усиливается контроль за обоснованностью цены сделки. Подозрения в занижении стоимости могут привести к углубленной проверке финансовых потоков, включая дивиденды. Подобный подход ведёт к доначислению таможенных платежей, создавая для компаний существенные финансовые риски.

В данной статье представлен анализ нормативных актов и правоприменительной практики по вопросу включения дивидендов в таможенную стоимость товаров, а также практические рекомендации для импортеров. Анализ и рекомендации опираются на положения таможенного законодательства Евразийского экономического союза (ЕАЭС) и Республики Казахстан (РК), руководящие принципы Всемирной таможенной организации (ВТамО), доступную судебную практику.

2. Правовое регулирование

Определение таможенной стоимости в Казахстане регулируется Кодексом Республики Казахстан «О таможенном регулировании в Республике Казахстан» (Таможенный кодекс), Таможенным кодексом Евразийского экономического союза (ТК ЕАЭС) и основывается на принципах Соглашения ВТО по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года (Соглашение ВТО).

Согласно таможенному законодательству ЕАЭС и РК, при расчете таможенной стоимости товаров учитываются различные платежи, связанные с их ввозом. Наиболее распространенным методом определения стоимости является метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1).

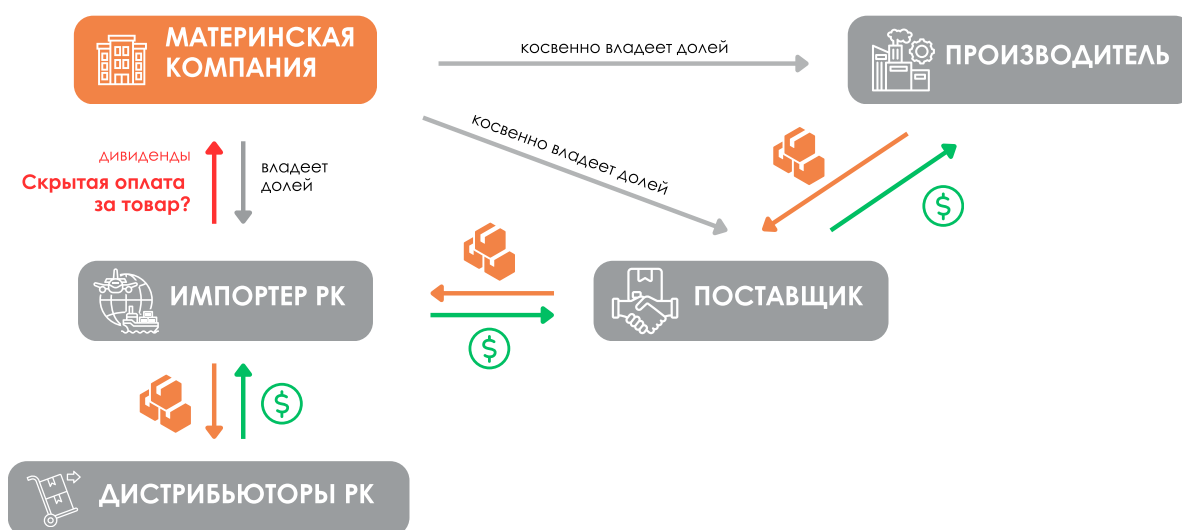
Данный метод предполагает, что таможенная стоимость импортируемых товаров определяется исходя из цены сделки, фактически уплаченной или подлежащей уплате, с учетом корректировок в соответствии со ст. 7 Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ). Важно отметить, что комментарий к ст. 39 ТК ЕАЭС, а также Пояснительная записка 4 к ст. 1 Соглашения ВТО по таможенной оценке прямо указывают, что платежи от покупателя продавцу, которые не относятся к ввозимым товарам (например, дивиденды), не включаются в таможенную стоимость. Однако, ст. 40 ТК ЕАЭС (соответствующая ст. 8 Соглашения ВТО) предусматривает возможность добавления к цене сделки дополнительных начислений. Ключевым для рассматриваемого риска является пп. 3 п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС (и пункт 1(d) ст. 8 Соглашения ВТО), который позволяет включить:

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

Согласно вышеуказанным нормам, наибольшее внимание со стороны таможенных органов вызывают ситуации, в которых казахстанская компания, являющаяся дочерней структурой иностранной материнской компании (или иного связанного лица), осуществляет импорт товаров от указанного связанного поставщика, формирует основную часть своей прибыли за счёт реализации этих товаров на внутреннем рынке, а впоследствии принимает корпоративное решение о распределении чистой прибыли и выплачивает дивиденды в пользу того же иностранного контрагента.

В таких ситуациях таможенные органы могут поставить под сомнение заявленную таможенную стоимость, утверждая, что выплаченные дивиденды должны быть добавлены в соответствующую стоимость товаров.

ПРИМЕР:



3. Подходы к включению дивидендов в таможенную стоимость: практика и риски

3.1. Правовая неопределенность в РК

На сегодняшний день в Казахстане отсутствует устоявшаяся судебная практика по анализируемому вопросу. Существующее нормативное постановление Верховного Суда РК, касающееся таможенных споров, затрагивает иные аспекты, такие как классификация товаров, действие предварительных решений таможенных органов, а также общие принципы и корректность определения таможенной стоимости, но не дает ответа на вопрос о дивидендах. Аналогично, на данный момент нет опубликованных официальных разъяснений Комитета государственных доходов МФ РК, которые бы детально излагали позицию уполномоченного органа по данному вопросу.

Такое положение дел создает существенную правовую неопределенность для участников внешнеэкономической деятельности. Компании, столкнувшиеся с доначислениями таможенных платежей по причине невключения дивидендов в таможенную стоимость, вынуждены оспаривать действия таможенных органов, не имея возможности опереться на прецедентные решения административных органов и судов по аналогичным делам. В результате исход подобных споров становится непредсказуемым.

Некоторым позитивным сигналом можно считать Решение Суда Евразийского экономического союза от 12 февраля 2025 года (город Минск) «О признании бездействия Евразийской экономической комиссии, выраженного в непринятии мер по урегулированию правовой неопределенности, связанной с включением дивидендов в таможенную стоимость товаров, не соответствующим международным договорам в рамках Союза», которым подтвержден факт отсутствия в Казахстане практики включения дивидендов в таможенную стоимость товаров. Однако это наблюдение не устраняет общей неопределенности и рисков для бизнеса.

3.2. Судебная практика в России: противоречивые подходы

В условиях отсутствия устоявшейся национальной практики РК, известной нам на дату публикации, прослеживается тенденция ориентации казахстанских таможенных органов на правоприменительную практику Российской Федерации при проведении проверок и доначислении платежей. Однако российская судебная практика по данному вопросу сама по себе неоднозначна и не дает единого ответа.

С одной стороны, начиная с конца 2021 года, в ряде судебных актов РФ были сформулированы условия, при которых платежи, формально являющиеся дивидендами, могут включаться в таможенную стоимость. Как правило, это происходит при наличии совокупности факторов, указывающих на тесную связь дивидендов с импортируемыми товарами и их продажей. Ключевые прецеденты в этом направлении:

- **Дело № А40-20123/2021 (Арбитражный суд Московского округа, Постановление от 29.11.2023):** суд пришел к выводу, что дивиденды, полученные учредителем-продавцом от распределения чистой прибыли покупателя (ООО «Шанель»), связаны с ввозимыми товарами и должны добавляться к цене как часть дохода от последующей продажи товаров, прямо или косвенно причитающаяся продавцу (согласно пп. 3 п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС).

- **Дело № А09-1129/2021 (Арбитражный суд Брянской области, Решение от 17.10.2023):** суд отказал заявителю (ООО «Пулл энд Беар СНГ»), признав решения таможи законными. Ключевые аргументы суда: лицензионные платежи за ноу-хау и др. связаны с ввозимым товаром и являются условием продажи в рамках группы компаний; дивиденды, выплаченные связанному лицу-поставщику, также подлежат включению в таможенную стоимость, так как заявитель не доказал отсутствие влияния взаимосвязи на цену и рыночный характер трансфертного ценообразования.
- **Дело № А06-3555/2023 (Арбитражный суд Астраханской области, Решение от 09.10.2023):** суд отказал заявителю (ООО «МАСКИО-ГАСПАРДО РУССИЯ»), так как заявитель не доказал, что взаимосвязь с поставщиком-учредителем не повлияла на цену ввозимых товаров. Поэтому суд счел правомерным включение таможенной части выплаченных дивидендов (рассчитанных пропорционально доле выручки от этих товаров) в таможенную стоимость как последующего дохода продавца.
- **Позиция Минфина России (Письмо № 27-00-04/34151):** ведомство разъяснило, что если покупатель импортирует товары у единственного лица, которое одновременно является его единственным акционером, то выплачиваемые продавцу дивиденды фактически могут рассматриваться как доход от последующей продажи, подлежащий включению в таможенную стоимость (пп. 3 п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС).

Эти примеры иллюстрируют ситуации, когда суды и госорганы РФ рассматривают дивиденды не как инвестиционный доход, а как часть выручки от реализации импортированных товаров, которая причитается продавцу, что служит основанием для их включения в таможенную стоимость.

С другой стороны, существует и противоположная практика, где решения таможенных органов были признаны незаконными:

- **Дело № А68-9918/2024 (Арбитражный суд Тульской области, Решение от 19.12.2024):** суд встал на сторону заявителя ООО «Гербалайф Интернэшнл РС», согласившись, что выплаченные дивиденды являются инвестиционным доходом, не связанным напрямую с ввезенным товаром, и что чистая прибыль не зависит от манипуляций с таможенной стоимостью.
- **Дело № А09-1177/2024 (Арбитражный суд Брянской области, Решение от 21.10.2024):** суд встал на сторону заявителя ООО «ШОТТ ФАРМАСЬЮТИКАЛ ПЭККЭДЖИНГ» и признал решения таможенного органа незаконными, так как таможенный орган нарушил процедуру проверки, не доказал связь дивидендов с ввезенным сырьем и влияние этой взаимосвязи на цену. Расчеты таможенного органа по доначислению таможенных платежей не обоснованы, не учитывают фактическое использование части ввезенного сырья (в т.ч. для продукции, реализованной в другом периоде или с убытком) и не подтверждены надлежащей методикой.

3.3. Почему дивиденды не подлежат включению: нормы ВТО и ТК ЕАЭС

Таким образом, наблюдается явный разрыв между действиями таможенных органов Казахстана на стадии проверок (где прослеживается тенденция к включению дивидендов в таможенную стоимость, вероятно, с опорой на часть российской практики) и отсутствием четких правовых критериев – как в виде устоявшейся судебной практики, так и официальных разъяснений КГД МФ РК. Это в свою очередь, позволяет прогнозировать скорое и резкое увеличение споров с таможенными органами.

Несмотря на отсутствие единого подхода в практике, анализ действующего законодательства позволяет прийти к выводу, что дивиденды не должны включаться в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимые товары, что подтверждается следующими положениями:

- 1) **Прямое исключение в международных нормах и пояснениях:** комментарий к ст. 39 ТК ЕАЭС и примечание к ст. 1 Соглашения ВТО явно исключают платежи, не связанные с товарами (включая дивиденды):

«Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате, относится к цене за импортируемые товары. Таким образом, поток дивидендов или других платежей от покупателя к продавцу, которые не относятся к импортируемым товарам, не являются частью таможенной стоимости[1]».

- 2) **Правовая природа дивидендов:** дивиденды представляют собой распределение чистой прибыли (после уплаты всех налогов, включая корпоративный подоходный налог) между участниками компании на основании корпоративного решения его участников. Кроме того, выплата дивидендов зависит от общих финансовых результатов деятельности компании, наличия прибыли и решения собственников, и, как правило, не связана по времени и условиям с конкретной импортной поставкой[2]. Это фундаментально отличает дивиденды от цены сделки, являющейся частью исполнения обязательства по оплате поставленного товара.
- 3) **Нарушение базовых принципов таможенной оценки (ВТО):** включение дивидендов нарушает базовые принципы Соглашения ВТО[3]: приоритет стоимости сделки, определенность, единообразие. Такая практика вносит элемент произвольности и нарушает юридическую определенность для участников внешнеэкономической деятельности.

Таким образом, дивиденды не должны включаться в таможенную стоимость, поскольку они не связаны напрямую с оплатой ввозимых товаров. Попытки таможенных органов квалифицировать их иначе создают риск произвольного пересмотра стоимости товаров.

3.4. Риски для бизнеса в Казахстане

Анализ актуальной судебной практики в странах ЕАЭС, а также подходы таможенных органов РК в исследуемом вопросе свидетельствуют о формировании рисков для участников международных групп, импортирующих косметику, лекарства, одежду и иную продукцию в Казахстан:

- 1) Увеличение налоговой нагрузки – путем включения дивидендов в таможенную стоимость. Это, в свою очередь, приведет к росту таможенных платежей и НДС, что в итоге скажется на себестоимости товаров для импортеров и на конечной стоимости для потребителей.
- 2) Начисление пени и штрафов за несвоевременную уплату таможенных пошлин, НДС.
- 3) Увеличение таможенных споров по данной категории дел.

[1] Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 // URL: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/cv_e.htm#art1
 [2] Тематическая подборка: «Дивиденды» (2022 г.) // URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=38184832&pos=12:54#pos=12:54
 [3] Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 // URL: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/cv_e.htm#art1

- 4) Юридическая неопределенность – отсутствие прозрачного нормативного регулирования вопроса включения дивидендов в таможенную стоимость. Что в итоге может привести к произволу со стороны таможенных органов в связи с проводимыми проверками и последующим судебным разбирательствам.
- 5) Ухудшение привлекательности бизнес-климата в стране из-за отсутствия стабильных и предсказуемых требований таможенного органа, что затрудняет планирование и ведение бизнеса.

4. Практические рекомендации для импортеров

Учитывая значительность рисков и текущую неопределенность, компаниям, импортирующим товары от связанных лиц и выплачивающим им дивиденды, рекомендуется занять проактивную позицию и предпринять комплексные меры защиты.

При возникновении у таможенного органа сомнений относительно структуры таможенной стоимости, бремя доказывания отсутствия влияния взаимосвязи сторон на цену сделки ложится на декларанта. Предоставление таких доказательств снижает риск претензий в манипулировании стоимостью товаров.

Рекомендациями Евразийской экономической комиссии от 20.06.2012 г. № 1 «О правилах проверки влияния взаимосвязи между продавцом и покупателем на стоимость сделки», [4] предусмотрены способы доказывания отсутствия влияния взаимосвязи между продавцом и покупателем на цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате, на основе проведения анализа сопутствующих продаже обстоятельств, а также на основе использования проверочных величин.

Исходя из проведенного анализа и нашего практического опыта, предлагаются следующие практические рекомендации импортерам для минимизации риска включения дивидендов в таможенную стоимость:

- 1) **Предварительный правовой анализ:** провести предварительный правовой анализ, в котором необходимо учесть: специфику деятельности компании, положения учредительных документов о порядке распределения и выплаты дивидендов, особенности и эксклюзивность поставок товаров.
- 2) **Отработка запросов проверяющих:** оперативно предоставлять информацию и документы на запросы таможенных органов с учетом относимости и целесообразности истребуемой информации.
- 3) **Подтверждение рыночного характера цены:** следует тщательно проработать комплект предоставляемых документов и пояснений, подтверждающих отсутствие оснований для включения дивидендов в таможенную стоимость. Важной составляющей такого пакета документов является официальное письмо продавца товаров, подробно раскрывающее подходы к формированию цен на ввозимую продукцию, включая методику ценообразования и конкретные рыночные факторы, свидетельствующие о конкурентном формировании стоимости.

[4] О правилах проверки влияния взаимосвязи между продавцом и покупателем на стоимость сделки. Рекомендация Евразийской экономической комиссии от 20 июня 2012 года № 1 // URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/H12ERO00001>

- 4) **Себестоимость товаров:** предоставить расчет себестоимости импортируемых товаров, включая процент соответствующей наценки продавца.
- 5) **Независимое исследование:** дополнительным подтверждением рыночного ценообразования может служить независимое исследование с проведенным анализом цен на рынке, в котором будет указано, что цена сформирована при обычных условиях торговли аналогичными или идентичными товарами.
- 6) **Расчет чистой прибыли:** в целях минимизации возможных финансовых рисков целесообразно предоставить детализированный расчет чистой прибыли, разделенный по следующим ключевым направлениям:
 - Чистая прибыль, полученная непосредственно от реализации ввезенных товаров.
 - Прибыль от иной (не связанной с ввезенными товарами) деятельности.
 - Детализированная расшифровка расходов, снижающих итоговую прибыль.

Представление калькуляции в указанном формате обеспечит прозрачность расчетов, аргументированно подтвердит корректность включенных сумм и позволит эффективно минимизировать риски возможных финансовых претензий со стороны контролирующих органов.

- 7) **Источники формирования прибыли:** с помощью данных бухгалтерского учета, предоставленных при проверке, декларант сможет показать, что дивиденды были выплачены не только из прибыли от реализации товаров взаимосвязанного продавца, но и из других источников, что может уменьшить сумму, подлежащую включению в таможенную стоимость.
- 8) **Фокус на проверяемом периоде:** несовпадение периода распределения и выплаты дивидендов с проверяемым периодом. В случае если в сумму доначислений входит сумма дивидендов, распределенная за период, находящийся за пределами проверяемого периода, предоставить соответствующее возражение.
- 8) **Нарушение принципов АППК:** включение в таможенную стоимость товаров суммы выплаченных дивидендов нарушает ряд принципов, установленных АППК РК: единообразия административных процедур[5], охраны права на доверие[6], приоритета прав[7]. Нарушение принципов проявляется в следующем: отсутствие аналогичной практики включения в таможенную стоимость суммы дивидендов не может нарушать права проверяемого лица и подрывать доверие этого лица к предыдущим действиям уполномоченного органа.

4. Заключение

В настоящее время бизнес все чаще сталкивается с новыми подходами таможенных органов – включением дивидендов в таможенную стоимость товаров. Эта тенденция проявляется в ходе таможенных проверок, когда выдвигаются требования, направленные на доказывание искусственного занижения таможенной стоимости за счет выплаты дивидендов продавцу. Данная практика создает значительные материальные риски, усиливает административную нагрузку, связанную с проведением таможенных проверок и последующим судебным оспариванием.

[5] Правительство Республики Казахстан, административные органы принимают меры по обеспечению единообразия административных процедур и административных актов, гарантируя четкий и не подлежащий различному толкованию смысл принимаемых нормативных правовых актов, на основе и во исполнение которых осуществляются административные процедуры (ч. 2 ст. 15-1 АППК РК).

[6] Доверие участника административной процедуры к деятельности административного органа, должностного лица охраняется законами Республики Казахстан.

Административный акт, административное действие (бездействие) считаются законными и обоснованными до тех пор, пока административный орган, должностное лицо или суд не установят обратное в соответствии с законодательством Республики Казахстан (ч. 1-2 ст. 13 АППК РК).

[7] Все сомнения, противоречия и неясности законодательства Республики Казахстан об административных процедурах толкуются в пользу участника административной процедуры (статья 12 АППК).

Отсутствие четких нормативно-правовых предписаний и методологии добровольного включения дивидендов в таможенную стоимость усложняет прогнозирование бизнес-решений в части определения стоимости ввозимого товара. В этой связи, декларантам следует учитывать обозначенные в статье риски и предпринимать меры по их минимизации на этапе планирования поставок, при декларировании импорта и в ходе таможенных проверок.

Настоящий материал носит информационный характер, не является исчерпывающим, не представляет собой юридическое заключение и не исключает необходимости получения профессиональной юридической консультации в каждом конкретном случае.



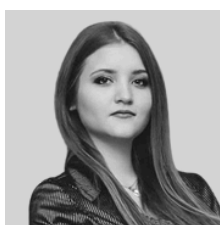
ВАША НАДЕЖНАЯ КОМАНДА ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ



РАВИЛЬ КАССИЛЬГОВ

Управляющий партнер

+7 705 330 77 03
ravil.kassilgov@kplaw.kz



ЛИДИЯ МАРТЫНОВА

Юрист

lidiya.martynova@kplaw.kz