

УДК 339.543.4

Матвеева О.П., канд. экон. наук, доцент, зав. кафедрой таможенного дела Белгородского университета кооперации, экономики и права

Прушковская Е.Е., канд. экон. наук, доцент кафедры таможенного дела Белгородского университета кооперации, экономики и права

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ПРИМЕНЕНИЯ И ПОЛНОТЫ ИСЧИСЛЕНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПРИ ТАМОЖЕННОМ ДЕКЛАРИРОВАНИИ ТОВАРОВ

В статье предложены методические подходы к оценке применения и полноты исчисления таможенных платежей при таможенном декларировании ввозимых товаров, включающие выбор таможенной процедуры, определение вида и кода товара, видов и ставок, базы исчисления и суммы таможенных платежей.

Ключевые слова: таможенные платежи, таможенные сборы, таможенная пошлина, акциз, налог на добавленную стоимость, код товара, таможенная стоимость, декларирование товаров.

Оптимизация таможенных платежей, подлежащих уплате при декларировании товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза, является одной из актуальных проблем участников внешнеторговой деятельности. Это обусловлено тем, что от числа их видов и суммы в определенной мере зави-

сит эффективность деятельности хозяйствующего субъекта и его конкурентные позиции на товарном рынке. С другой стороны, таможенные платежи являются одним из источников дохода федерального бюджета, поэтому государство планирует их получить в установленные сроки и в полном объеме (табл. 1, рис. 1).

Таблица 1

Структура таможенных платежей и динамика их перечисления в доходную часть федерального бюджета за 2009–2012 годы

(млрд. руб.)

№ п/п	Наименование показателей	Годы				2012 г. в % к 2009 г.
		2009	2010	2011	2012	
1	Вывозные таможенные пошлины	2 042,20	2 508,10	3 710,30	4 099,7	200,7
2	Ввозные таможенные пошлины	467,21	566,80	631,80	655,5	140,3
3	Налог на добавленную стоимость	842,76	1 114,29	1 405,50	1 557,0	184,8
4	Акциз на ввозимые товары	19,78	29,86	46,20	51,4	259,9
5	Таможенные сборы	19,68	25,57	31,10	217,4	1104,7

Составлено по источнику: [1].

Однако следует отметить, что, несмотря на позитивную динамику поступления в доходную часть федерального бюджета таможенных платежей, ежегодно отмечаются значения таких показателей,

как: общая сумма задолженности участников внешнеторговой деятельности по уплате таможенных платежей и пеней перед таможенными органами; сумма выявленной таможенными органами задол-

женности по уплате таможенных платежей и пеней в текущем году; сумма погашенной задолженности по таможенным платежам и пеням в текущем году; сумма задолженности, признанная безнадежной к взысканию и подлежащая списанию в текущем году, сумма исключенной задолженности по уплате таможенных пла-

тежей и пеней в текущем году. Так, по состоянию на 1 января 2013 года общая задолженность участников внешнеторговой деятельности по уплате таможенных платежей и пеней перед таможенными органами составила 52 млрд. руб., в том числе по таможенным платежам – 23,4 млрд. руб., по пеням – 28,6 млрд. руб. (табл. 2) [1].

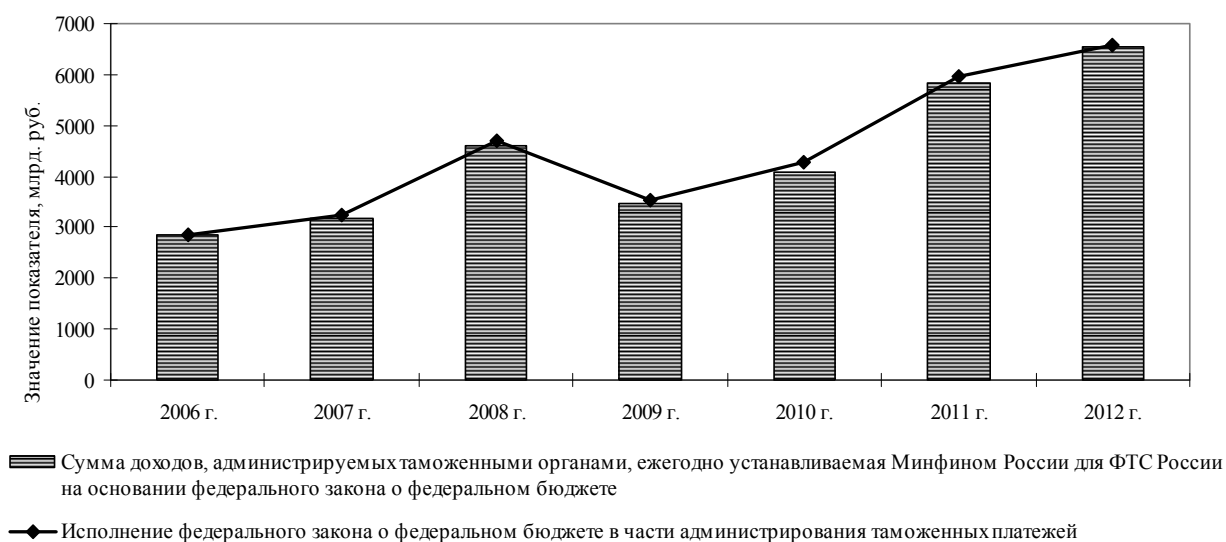


Рис. 1. План и динамика перечисления таможенных платежей в доход федерального бюджета за 2006–2012 годы [1]

Таблица 2

Общая сумма задолженности участников внешнеторговой деятельности по уплате таможенных платежей и пеней перед таможенными органами и общая сумма задолженности, признанная безнадежной к взысканию за 2009–2012 годы

(млрд. руб.)

№ п/п	Наименование показателей	Годы			
		2009	2010	2011	2012
1	Общая сумма задолженности,	72,56	70,95	61,0	52,0
1.1	в т.ч.: по таможенным платежам	33,65	31,94	26,8	23,4
1.2	по пеням	38,91	39,01	34,2	28,6
2	Сумма задолженности, признанная безнадежной к взысканию и списана	12,4	1,29	10,0	10,6
2.1	в т.ч.: по таможенным платежам	7,3	0,7	4,4	4,0
2.2	по пеням	5,1	0,59	5,6	6,6

Составлено по источнику: [1].

На наш взгляд, возникновение противоречия между интересами экономического оператора и государства в лице таможенного органа в виде задолженности по уплате таможенных платежей при совершении экспортно-импортных опера-

ций является следствием того, что участники внешнеторговой деятельности на этапе планирования международной коммерческой операции допускают определенные упущения, в частности при определении кода товара в соответствии с

единой Товарной номенклатуры внешне-экономической деятельности таможенного союза (ТН ВЭД ТС) [2] и таможенной стоимости, от которых в значительной мере зависит сумма таможенных платежей, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу таможенного союза. Подтверждением этого является установление при совершении таможенных операций и производстве таможенного контроля при декларировании и выпуске товаров оснований для корректировки таможенных платежей в силу таких причин, как: недостоверная классификация товара в соответствии с кодами ТН ВЭД ТС (контроль правильности определения классификационного кода товара по ТН ВЭД ТС); недостоверное заявление таможенной стоимости товаров (контроль таможенной стоимости); нарушение сроков уплаты таможенных платежей (контроль правильности исчисления и своевременности уплаты таможенных платежей); другие случаи представления таможенному органу недостоверных документов и сведений (контроль правильности определения страны происхождения товаров), влияющих на сумму таможенных платежей [1].

В связи с этим предлагаем алгоритм определения применения, полноты исчисления и своевременности уплаты таможенных платежей, позволяющий, на наш взгляд, их оптимизировать с точки зрения плательщика и получить их в полном объеме с точки зрения государства при таможенном декларировании и выпуске товаров, в частности в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию таможенного союза (рис. 2).

Необходимо отметить, что в Таможенном кодексе таможенного союза (ТК ТС) [3] и Федеральном законе «О таможенном регулировании в Российской Федерации» [4] закреплены основные положения о видах таможенных платежей, об их исчислении, обеспечении, взыскании, сроках и порядке уплаты. Кроме того, в пункте 1 статьи 80 ТК ТС законодательно закреплены статьи, в которых определены моменты возникновения обязанности участника внешнеэкономической деятельности

по уплате таможенных пошлин, налогов. Так, обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов возникает у перевозчика в соответствии со статьей 161 ТК ТС при прибытии товаров на таможенную территорию таможенного союза, т.е. в момент пересечения товарами таможенной границы таможенного союза [3]. Кроме того, законодательно закреплено, что таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены в установленные сроки, которые в каждом конкретном случае определяются или международными договорами государств-членов таможенного союза, или законодательством государств-членов таможенного союза, или законодательством государства-члена таможенного союза [3, статья 82].

Таким образом, реализация импортной сделки предусматривает исполнение такой операции, как ввоз товаров иностранного производства на таможенную территорию таможенного союза в соответствии с контактом купли-продажи товаров, которая в свою очередь обуславливает выполнение участником внешнеэкономической деятельности такой обязанности (действия), как уплата таможенных платежей в установленные для этого сроки.

Очевидно, что наличие выявленной обязанности у внешнеэкономического оператора при исполнении контракта купли-продажи товара обусловлено перемещением предмета сделки через таможенную границу. Перемещение в свою очередь предусматривает помещение товара под определенную таможенную процедуру, которая соответствует цели его ввоза на таможенную территорию таможенного союза, в частности, реализации товара на российском потребительском рынке, и обуславливает виды и применяемые ставки таможенных платежей. В данном случае такой таможенной процедурой является «выпуск для внутреннего потребления».

Следует отметить, что декларанту предоставлено право самостоятельного выбора одной из таможенных процедур, обуславливающих ввоз товара на таможенную территорию таможенного союза, в т.ч. и выпуска для внутреннего потребления [3, статья 202]. Выбор данной та-

моженной процедуры как одной из наиболее востребованной экономическими операторами при исполнении импортной сделки, предусматривает, что при помещении под нее «иностранные товары находятся и используются на таможенной территории таможенного союза без ограничений по их пользованию и распоряжению, если иное не установлено ТК ТС» [3, статья 209]. При этом одним из трех установленных условий помещения товара под данную таможенную процедуру является «уплата ввозных таможенных пошлин, налогов, если не установлены тарифные преференции, льготы по уплате таможенных пошлин, налогов» [3, статья 210], т.е. «при предоставлении льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению товарами, товары подлежат условному выпуску в соответствии со статьей 200 ТК ТС и сохраняют статус иностранных товаров» [3, статья 210].

Таким образом, помещение товара под конкретную таможенную процедуру предполагает определенный порядок и условия, одним из которых является уплата таможенных платежей. Кроме того, в статье 211 ТК ТС определены моменты «возникновения, прекращения обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов и срок их уплаты в отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления», в частности, при помещении товара под данную таможенную процедуру «обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов возникает у декларанта с момента регистрации таможенным органом декларации на товары».

Следующими операциями реализации предложенного алгоритма является определение вида и кода товара, а также видов и применяемых ставок таможенных платежей, которые в свою очередь предопределены видом товара. Это относится к таким таможенным платежам, как таможенная пошлина, акциз и налог на добавленную стоимость. Подтверждением наличия взаимосвязи между товаром и

видом платежа является содержание пункта 1 статьи 75 ТК ТС, а именно «объектом обложения таможенными пошлинами и налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу», при этом объектом налогообложения в отношении налога на добавленную стоимость и акциза является операция, такая как «ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией» [5, статья 146, 182].

Не менее значимым действием операции «определение видов таможенных платежей» предложенного алгоритма является определение применяемых ставок таможенных платежей в отношении товаров, ввозимых таможенную территорию таможенного союза и помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, таких как:

- таможенные сборы за совершенные действия, связанных с выпуском товаров (таможенные сборы за таможенные операции);
- ввозная таможенная пошлина;
- акциз (акцизы);
- налог на добавленную стоимость [3, статья 70].

Следует отметить, что в отношении таможенных сборов за таможенные операции применяются только ставки, действующие на день регистрации декларации на товары таможенным органом [4, статья 126], а в отношении ввозной таможенной пошлины, акциза и налога на добавленную стоимость применяются как ставки, действующие на день регистрации декларации на товары таможенным органом, так и иные ставки данных видов таможенных платежей, которые предусмотрены международными договорами государств-членов таможенного союза [3, статья 77].

Порядок применения ставок таможенных сборов законодательно закреплен в статье 126 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации», размер которых устанавливается Правительством Российской Федерации [4, статья 130], в частности, они приведены в постановлении Правитель-

ством Российской Федерации «О ставках таможенных сборов за таможенные операции» от 28 декабря 2004 года № 863. Применяемые ставки таможенных сборов

за таможенные операции установлены в рублях в зависимости от величины таможенной стоимости.



Рис. 2. Алгоритм обоснования применения, полноты исчисления и своевременности уплаты таможенных платежей при ввозе определенного вида товара на таможенную территорию таможенного союза

Конечно, по сути, таможенные сборы призваны компенсировать расходы таможенного органа, связанные с декларированием и выпуском товара в свободное обращение, а именно, для реализации на товарном рынке страны-импортера, или предоставлением основной государственной таможенной услуги – совершение таможенных операций в отношении товара, перемещаемого через таможенную границу [6, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16].

Ставки, применяемые для исчисления ввозных таможенных пошлин, установлены в Едином таможенном тарифе таможенного союза (ЕТТ ТС) [3, статья 77], при этом они классифицированы и систематизированы в соответствии с ТН ВЭД ТС, что в свою очередь является подтверждением наличия взаимосвязи между видом товара и ставкой таможенной пошлины. Применяемые ставки ввозной таможенной пошлины в ЕТТ ТС установлены в процентах от таможенной стоимости, в евро, в долларах США за единицу измерения [2].

Однако применяемые ставки ввозных таможенных пошлин могут быть установлены не только в ЕТТ ТС, что предусмотрено в 77 статье ТК ТС, но и (или) международными договорами государств-членов таможенного союза.

Перечень подакцизных товаров и ставки, применяемые в отношении их, закреплены в 193 статье Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), часть вторая. В зависимости от вида подакцизных товаров ставки установлены в процентах и (или) рублях за единицу измерения. При этом следует знать, что не все товары, перемещаемые через таможенную границу таможенного союза, являются подакцизными [5, статья 193], т.к. товары, которые признано считать подакцизными, приведены в статье 181 НК РФ.

Применимые ставки налога на добавленную стоимость, которые закреплены в статье 164 НК РФ, представлены тремя видами: 0% и 10% (льготные ставки), 18% (основная ставка). Перечень товаров (работ, услуг), в отношении которых применяется налоговая ставка 0 процентов и перечень товаров, в отношении

которых применяется налоговая ставка 10 процентов, приведен в статье 164 НК РФ.

Необходимо учитывать, что не все товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, их список приведен в статье 150 Налогового кодекса Российской Федерации. Однако в случае помещения товара под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления налог на добавленную стоимость применяется в полном объеме [5, подпункт 1, пункт 1, статья 151].

Следует отметить, что базой для исчисления таможенных сборов за таможенные операции является таможенная стоимость товаров, а для таможенных пошлин в зависимости от вида товара и применяемого вида ставки является не только «таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении (количество, масса с учетом его первичной упаковки, которая неотделима от товара до его потребления и в которой товар представляется для розничной продажи, объем или иная характеристика)» [3, статья 75].

Определение таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза, в частности при их ввозе на территорию Российской Федерации, осуществляется согласно соответствующему международному договору государств-членов таможенного союза [3, статья 64; 4, статья 112]. Таким международным договором является Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 года «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза», в котором предусмотрены шесть последовательно применяемых методов: метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами, метод по стоимости сделки с идентичными товарами, метод по стоимости сделки с однородными товарами, методы вычитания и сложения (очередность их применения может изменяться), резервный метод.

Конечно, влияние таможенной стоимости на сумму уплачиваемых таможенных платежей является одним из актуальных вопросов для большинства импортеров, вне зависимости от того, какой вид товара ввозится на таможенную территорию таможенного союза. Это обусловлено тем, что многие импортеры считают, что занижение таможенной стоимости является одним из эффективных способов оптимизации таможенных платежей, подлежащих уплате при импорте товаров. Данное утверждение основано на том, что действительно от величины таможенной стоимости зависит сумма, подлежащая уплате при установлении адвалорной ставки ввозной таможенной пошлины и акциза и соответственно налога на добавленную стоимость, в отношении которого применяются только ставки, установленные в процентах. Однако, учитывая, что ставки ввозных таможенных пошлин по разным видам товаров значительно отличаются, то не всегда механизм занижения таможенной стоимости может способствовать впоследствии минимизации налогообложения. Так, исходя из соотношения применяемой ставки таможенных сборов за таможенные операции и ставки уплачиваемого после продажи товара налога на прибыль, в некоторых случаях для налогоплательщика выгодно не занижение, а наоборот – завышение таможенной стоимости [7, 8].

Налоговая база подакцизных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией определяется в соответствии со статьей 191 НК РФ. Так, при ввозе подакцизных товаров, в частности, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, на территорию Российской Федерации налоговая база определяется по подакцизным товарам, в отношении которых установлены:

– специфические ставки – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

– адвалорные налоговые ставки, как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины;

– комбинированные ставки, как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении специфической налоговой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной ставки. При этом расчетная стоимость подакцизных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки акциза, определяется в соответствии со статьей 187.1 НК РФ [5, статьи 191].

Налоговая база при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в отношении которых применяется налог на добавленную стоимость, определяется в соответствии со статьей 160 НК РФ, в частности при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате ввозной таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Не менее значимой операцией предложенного алгоритма является исчисление таможенных платежей в зависимости от страны происхождения товаров с учетом наличия тарифных преференций, льгот по уплате таможенной пошлины, налогов и таможенных сборов.

Базой исчисления таможенных сборов за таможенные операции является таможенную стоимость товара, от которой напрямую зависит ставка, т.е. сумма таможенного сбора за таможенные операции.

Сумма ввозной таможенной пошлины по товарам, в отношении которых установлены:

– специфические ставки, исчисляется как произведение соответствующей ставки и налоговой базы;

– адвалорные ставки, исчисляется соответствующая ставке процентная доля таможенной стоимости;

– комбинированные ставки, исчисляется по специфической ставке в евро или долларах США за единицу налогооблагаемой базы и по адвалорной ставке.

Уплате подлежит наибольшая величина ввозной таможенной пошлины.

Сумма акциза, подлежащая уплате таможенным органам, исчисляется по товарам, в отношении которых установлены:

– специфические ставки, как произведение соответствующей ставки и налоговой базы;

– адвалорные ставки, как соответствующая ставке процентная доля налоговой базы;

– комбинированные ставки, как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение специфической ставки и объема ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров [5, статья 166].

Следует отметить, что в определенной мере от того, насколько законодательно подробно закреплен механизм применения, исчисления и обеспечения уплаты таможенных платежей, а также все вопросы, которые с ними связаны, настолько снижаются возможные риски, связанные с неуплатой таких платежей при их декларировании таможенному органу.

Таким образом, виды и сумма таможенных платежей, подлежащих уплате при прибытии товара на таможенную территорию Таможенного союза, предопределены таможенной процедурой и методом определения таможенной стоимости, которые применены в отношении ввозимого товара, а с другой – от качества планирования и своевременности исполнения отдельных операций международных коммерческих сделок.

Список литературы

1. Федеральная таможенная служба. – <http://www.customs.ru>.

2. Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности таможенного союза и Единого таможенного тарифа таможенного союза: Решение совета Евразийской эконо-

номической комиссии от 16 июля 2012 года № 54.

3. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17).

4. О таможенном регулировании в Российской Федерации: Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ.

6. *Матвеева О.П.* Таможенные услуги: содержание и особенности // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2009. – № 2. – С. 63–68.

7. Таможенная стоимость: а всегда ли выгодно занижать? – http://bishelp.ru/kontrol/tamognja/poshliny_nalogi/stoim2712.php.

8. *Сорокина Н.П.* Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности как основа повышения эффективности таможенного контроля / Н.П. Сорокина, О.П. Матвеева // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2007 – № 4. – С. 152–160.

9. *Тиницкая О.В.* К вопросу о сущности и классификации таможенных пошлин // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2009. – № 3. – С. 179–184.

10. *Матвеева О.П.* Индикаторы диагностики состояния таможенного контроля в процессе предоставления услуг участникам внешнеторговой деятельности / О.П. Матвеева, А.Б. Смирнова // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2008. – № 4. – С. 177–184.

11. *Матвеева О.П.* Система управления рисками как фактор обеспечения результативности служебной деятельности таможенной системы // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2009. – № 1. – С. 98–104.

12. *Тиницкая О.В.* Факторы среды функционирования таможенного предста-

вителя как субъекта рынка таможенных услуг / О.В. Тиницкая, Е.Н. Казьмина // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2011 – № 2. – С. 156–163.

13. *Матвеева О.П.* Методические подходы к оценке результатов применения мер по минимизации рисков в сфере таможенных услуг / О.П. Матвеева, А.Б. Смирнова // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2009. – № 3. – С. 22–32.

14. *Матвеева О.П.* Методические подходы к оценке качества и эффективности таможенных услуг // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2008. – № 3. – С. 69–79.

15. *Тиницкая О.В.* Исторические аспекты развития служуговой деятельности таможенных органов / О.В. Тиницкая, Е.Н. Казьмина // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2009. – № 4–1. – С. 130–133.

16 *Матвеева О.П.* Взаимосвязь эффективности таможенного контроля и системы управления рисками / О.П. Матвеева, Н.П. Сорокина // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2007 – № 4. – С. 117–121.

✉ kaf-td-zav@bukep.ru