

УДК 657.22

ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ТАМОЖЕННЫХ ПОШЛИН В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Лемеш В.Н., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «БГЭУ»

Аннотация. *Исследуются основные аспекты информационно-аналитического обеспечения таможенных пошлин. В материале рассматривается классификация пошлин, организация их аналитического учета и влияние на организацию для целей бухгалтерского и налогового учета. Сгруппированы классификационные признаки, влияющие на анализ налоговой нагрузки.*

Ключевые слова: *экспорт, ввозные таможенные пошлины, вывозные таможенные пошлины, бухгалтерский учет, пошлина, бухгалтерская отчетность, учетная политика.*

Введение. В настоящее время, несмотря на непростую политическую ситуацию в мире, в нашей республике активно развиваются внешнеэкономические отношения. В связи с этим коммерческие организации уплачивают ввозные и вывозные пошлины, в том числе в рамках Евразийского экономического союза. Значительный вклад в решение актуальных вопросов теоретических аспектов учетно-аналитического обеспечения таможенных пошлин рассматривали зарубежные и отечественные авторы И.Д. Демина, А. Козырин, И.М. Корзоватых, Е. В. Лупикова, В.С. Перевощикова, В.С. Ржаницына, В.В. Белокопытов, М.В. Косович, И. В. Филько [1, 3, 15, 16, 20, 25, 29, 27] и др. Однако в настоящее время нет единого мнения в отношении того, являются ли таможенные пошлины налоговыми сборами, в том числе для целей бухгалтерского учета и отчетности.

Основная часть. **Отечественный законодатель установил**, что для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, сборам и иным платежам предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» [9, п. 53]. Следовательно, для целей бухгалтерского учета расчеты с бюджетом изначально подразделяются (группируются) на: налоги; сборы; иные платежи.

Сбором (пошлиной) признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами, в том числе местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными уполномоченными организациями и должностными лицами, юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с ввозом (вывозом) товаров на территорию (с территории) Республики Беларусь [22, п. 2 ст. 6].

В зависимости от критериев, положенных в основу классификации пошлин, и целей классификации используются их различные группировки. В учетной практике выделяют патентные, таможенные и государственные пошлины (рисунок 1). Как видно на рисунке, таможенные пошлины выделены в самостоятельную группу платежей и, в рамках отечественного законодательства, признаваемого доходом в бюджет. Таможенные пошлины взимаются при ввозе товаров в РБ (далее — ввозные пошлины) и вывозе товаров из РБ (далее — вывозные пошлины) [6, п. 1 ст. 7]:

– **ввоз товаров в Республику Беларусь** — совершение действий, связанных с пересечением Государственной границы Республики Беларусь, в результате которых товары прибыли на таможенную территорию Таможенного союза в Республике Беларусь любым способом, а при пересечении участка Государственной границы Республики Беларусь, на котором таможенный контроль отменен, — фактическое пересечение линии такой границы;

– **вывоз товаров из Республики Беларусь** — совершение действий, связанных с пересечением Государственной границы Республики Беларусь, в результате которых товары убыли с таможенной территории Таможенного союза в Республике Беларусь любым способом, а при пересечении участка Государственной границы Республики Беларусь, на котором таможенный контроль отменен, — фактическое пересечение линии такой границы.

В настоящее время отечественные практики руководствуются законодательством, в соответствии с которым:

– **антидемпинговая пошлина** — пошлина, которая применяется при введении антидемпинговой меры и взимается таможенными органами государств-членов независимо от ввозной таможенной пошлины [4, приложение 8];

– **компенсационная пошлина** – пошлина, которая применяется при введении компенсационной меры и взимается таможенными органами государств-членов независимо от ввозной таможенной пошлины [4, приложение 8];

– **специальная пошлина** – пошлина, которая применяется при введении специальной защитной меры и взимается таможенными органами государств-членов независимо от ввозной таможенной пошлины [4, приложение 8];

– **таможенная пошлина** – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Союза [5, подп. 33 п. 1 ст. 2].

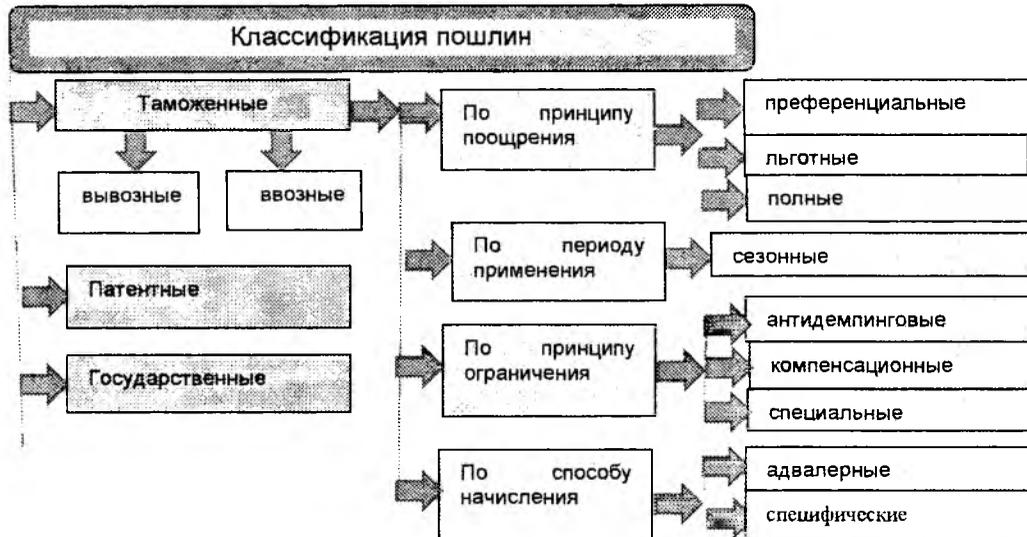


Рисунок 1. – Классификация пошлин

Примечание – Источник: собственная разработка

Такая классификация является достаточно условной для целей бухгалтерского учета и в основном связана с особенностями тех хозяйственных операций, в соответствии с которыми они исчисляются и уплачиваются. Внутри каждой из групп пошлин также выделены объекты обложения, что связано с различными ставками и условиями их исчисления и уплаты.

Однако анализ публикаций в государствах — членах Евразийского экономического союза по таможенной, налоговой и бюджетной проблематике, показывает, что правовой статус таможенных сборов — неотъемлемой составляющей таможенных платежей, остается пока до конца не выясненным и начиная с середины 1990-х гг. является предметом острой дискуссии, в ходе которой достаточно четко обозначились два диаметрально противоположных подхода:

– таможенные сборы имеют юридический статус неналогового платежа в бюджет и авторами предлагается использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– таможенные сборы, являясь принудительным изъятием денежных средств в целях финансирования публичных расходов, имеют юридический статус налогового платежа в бюджет. В этом случае авторами предлагается использовать счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Даже в рамках Евразийского экономического союза, СНГ, Союзного государства Беларуси и России на национальном уровне законодательства государств-членов, вошедших в их состав, не наблюдается единства. Так, в соответствии с:

– пунктом 1 статьи 95 Закона Республики Армения «О таможенном регулировании» от 17.12.2014 к числу неналоговых платежей в республиканский бюджет относятся таможенные сборы;

– пунктом 1 статьи 51 Бюджетного кодекса Российской Федерации таможенные сборы относятся к числу неналоговых доходов федерального бюджета;

– пунктом 3 статьи 18 Бюджетного кодекса Республики Казахстан таможенный сбор является налоговым доходом республиканского бюджета;

– пунктом 1.12 статьи 30 Бюджетного кодекса Республики Беларусь таможенные сборы квалифицируются в качестве налогового дохода республиканского бюджета.

В целях достижения консенсуса была принята новая редакция модельного Налогового кодекса для государств — участников СНГ (Общая часть) (редакция от 29 ноября 2013 г.), в котором пунктом 5 статьи 13 таможенные пошлины включены в состав налогов и сборов.

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, сборам и иным платежам, в т.ч. пошлинам, предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому могут быть открыты субсчета:

- 68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)»;
- 68-4 «Расчеты по подоходному налогу»;
- 68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» [9, п. 53]. В данной публикации мы используем такой подход, присоединяясь к тем авторам, которые признают пошлину доходом в бюджет.

Плательщиками таможенных пошлин являются декларант или иные лица, у которых возникла обязанность по уплате таможенных пошлин [5, ст. 50]

Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу Союза, а также иные товары в случаях, предусмотренных ТК ЕАЭС [5, ст. 51].

Базой для исчисления таможенных пошлин в зависимости от вида товара и применяемых видов ставок являются таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении (количество, масса, в том числе с учетом первичной упаковки товара, которая неотделима от товара до его потребления и (или) в которой товар представляется для розничной продажи, объем или иная характеристика товара), если иное не установлено ТК ЕАЭС.

Едином таможенном тарифе ЕАЭС применяются следующие виды ставок ввозных таможенных пошлин [5, пункт 3 ст. 42]: 1) адвалорные, устанавливаемые в процентах от таможенной стоимости облагаемых товаров; 2) специфические, устанавливаемые в зависимости от физических характеристик в натуральном выражении облагаемых товаров (количества, массы, объема или иных характеристик); 3) комбинированные, сочетающие оба вида.

Бухгалтерский учет ввозных таможенных пошлин отражается на различных счетах бухгалтерского учета, основные из которых приведены в таблице 1.

Таблица 1. – Источники покрытия ввозных таможенных пошлин

В связи с чем уплачивается	На каких счетах бухгалтерского учета отражается	Основание
С ввозом основных средств	По дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»	Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая [13, п. 10]: стоимость приобретения основных средств; таможенные сборы и пошлины; проценты по кредитам и займам; затраты по страхованию при доставке; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования
С ввозом нематериальных активов	По дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»	Первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая [12, п. 13]: стоимость приобретения нематериальных активов; таможенные сборы и пошлины; проценты по кредитам и займам; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования
С ввозом материалов	По дебету счета 10 «Материалы»	К фактическим затратам на приобретение запасов относятся [11, п. 7]: стоимость запасов по ценам приобретения; таможенные сборы и пошлины; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы; затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию; затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях; транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов
С ввозом товаров для реализации	Счет 41 «Товары»; счет 44 «Расходы на реализацию»	Затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров, включаются в состав расходов на реализацию или на увеличение стоимости товаров [26]

Примечание – Источник: собственная разработка

Бухгалтерский учет вывозных таможенных пошлин отражается на различных счетах бухгалтерского учета, основные из которых приведены в таблице 2.

Аналитический учет таможенных пошлин с учетом данных таблицы 1 и 2 по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» в рабочем плане счетов коммерческой организации может быть организован следующим образом (таблица 3).

Таблица 2. – Источники покрытия вывозных таможенных пошлин.

При реализации товаров, продукции, работ, услуг	Субсчет 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	Начисление налогов и сборов, исчисленных из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (кроме НДС), отражается по дебету субсчета 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» [п. 70 Инструкции № 50]
При реализации прочих операционных активов	Субсчет 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»	На субсчете 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством (кроме НДС) [п. 70 Инструкции № 50]
При реализации прочих инвестиционных активов	Субсчет 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»	На субсчете 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством (кроме НДС). Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов (кроме НДС), отражается по дебету субсчета 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» [п. 71 Инструкции № 50]

Примечание – Источник: собственная разработка

Таблица 3. – Аналитические счета в рабочем плане счетов коммерческой организации в части таможенных пошлин.

Субсчет	Аналитический счет	Название счета (субсчета, аналитического счета)
68-1		Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг
	68-11	Ввозная таможенная пошлина
68-2		Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг
	68-2	Вывозная таможенная пошлина
68-5		Расчеты по прочим платежам в бюджет
	68-51	Таможенная пошлина, включаемая в стоимость долгосрочных активов
	68-52	Таможенная пошлина, включаемая в стоимость краткосрочных активов
	68-53	Таможенная пошлина, включаемая в прочие расходы по текущей деятельности
	68-54	Таможенная пошлина, включаемая в расходы по инвестиционной деятельности
	68-55	Таможенная пошлина, включаемая в расходы по финансовой деятельности

Примечание – Источник: собственная разработка

Выводы. Таким образом, проведенное исследование позволило сделать следующие выводы и предложения:

- обозначена проблема признания таможенных пошлин в рамках законодательства стран-участниц таможенного союза. Решение данной проблемы позволит избежать разногласий в том числе при переходе на единый рынок финансовых операций стран-участниц;
- комплексно рассмотрена методика бухгалтерского учета таможенных пошлин с учетом требований действующего законодательства Республики Беларусь;
- приведена классификация платежей в бюджет и место таможенных платежей в ней. Такая классификация может быть положена на разработку рабочего плана счетов коммерческой организации;
- предложены аналитические счета в рабочий план счетов коммерческой организации в части таможенных пошлин [17, 18, 19]. Такая организация аналитического учета позволит достаточно оперативно делать анализ налоговой нагрузки коммерческой организации, а также эффективная при проведении инвентаризации расчетов с бюджетом.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Белокопытов В.В., Косович М.В. Ответственность за уклонение от уплаты таможенных платежей в Беларуси и России // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
2. Бюджетный кодекс Республики Беларусь от 16.07.2008 № 412-3 // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
3. Демина И.Д. Особенности бухгалтерского учета экспортных операций [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-buhgalterskogo-uchetaeksportnyhoperatsiy> (27.03.2021)
4. Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014 // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
5. Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (подписан в г. Москве 11.04.2017) // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
6. Закон Республики Беларусь от 10.01.2014 № 129-3 «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
7. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
8. Имомназарова, Р. Ш. Учет таможенных пошлин и таможенных сборов / Р. Ш. Имомназарова, К. П. Максимов // Актуальные вопросы права, экономики и управления : сборник статей XX Международной научно-практической конференции : в 2 ч., Пенза. 10 июня 2019 года. – Пенза: "Наука и Просвещение" (ИП Гуляев Г.Ю.), 2019. – С. 58-64. – EDN UQDXOJ.
9. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3.
10. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
11. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133 // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
12. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденная Минфина от 30.04.2012 № 25 // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
13. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная Минфина от 30.04.2012 № 26 // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
14. Кирьянкова, И. В. Особенности бухгалтерского и налогового учета таможенных платежей при импорте товаров / И. В. Кирьянкова, С. В. Филько // Современные аспекты учета, анализа и аудита: материалы Региональной научно-практической конференции. Красноярск, 13 ноября 2019 года. – Красноярск: ФГБОУВО "Сибирский государственный университет науки и технологий имени академика М.Ф. Решетнева", 2019. – С. 88-90. – EDN IQDILW.
15. Козырин А. Правовое регулирование таможенных платежей // Бухгалтерский учет. – 2017. – № 3 – С. 45-46.
16. Корзоваты И.М. Учет импорта материально-производственных запасов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-importa-materialnoproizvodstvennyhzapasov-1> (27.03.2021)
17. Лемеш, В.Н. Методика формирования учетной политики : учеб. пособие / В.Н. Лемеш. – Минск : Вышэйшая школа, 2016. – 222 с.
18. Лемеш, В.Н. Учетная политика – 2021: налоговые аспекты. <https://normativka.by/lib/document/89647/sid/b99aa3f7156d4d8d8604073d4b957ae7>.
19. Лемеш, В.Н. Учетная политика – 2021: ценовые аспекты. <https://normativka.by/lib/document/90186/sid/b99aa3f7156d4d8d8604073d4b957ae7>.
20. Лупкиова, Е. В. Вывозные таможенные пошлины: раскрытие в финансовой отчетности и влияние на финансовые показатели экспортера / Е. В. Лупкиова, Н. В. Викторова // Экономические отношения. – 2019. – Т. 9. – № 4. – С. 2757-2772. – DOI 10.18334/ео.9.4.41229. – EDN WQBEBN.
21. Мокров, Г. Г. Практика взимания таможенных сборов при осуществлении таможенных операций в Евразийском экономическом союзе / Г. Г. Мокров // Диалог: политика, право, экономика. – 2019. – № 2(13). – С. 49-62. – EDN QCIJWY.
22. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 № 166-3 (Общая часть) // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
23. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 N 71-3 (ред. от 31.12.2021) (Особенная часть) // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3. Дата доступа 19.08.2022.
24. Панькина, Е. А. Отражение в учете таможенных пошлин и сборов / Е. А. Панькина // Междисциплинарные исследования современности : Материалы XXXII Всероссийской научно-практической конференции. В 2-х частях, Ростов-на-Дону, 16 июня 2021 года. – Ростов-на-Дону: Южный университет (ИУБиП), ООО "Издательство ВВМ", 2021. – С. 585-587.
25. Перевощикова, С. М. Особенности учета таможенных платежей при импорте / С. М. Перевощикова // Вектор экономики. – 2016. – № 5(5). – С. 10. – EDN UTPILA.
26. Письмо Минфина от 06.01.2012 № 15-1-18/15-1 «О порядке бухгалтерского учета затрат, связанных с приобретением товаров» // Электронный ресурс: https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/180525/#M0_hl_3.
27. Ржаницына В.С. Таможенное оформление и таможенные платежи при импорте товаров // Бухгалтерский учет. – 2016. – № 3. – С. 48 – 54.
28. Филько, И. В. Учет и налогообложение импортных операций / И. В. Филько, Д. А. Кукарцева // Молодёжь Сибири - науке России : Материалы международной научно-практической конференции, Красноярск, 27 апреля 2022 года / Сост. Л.М. Ашихмина. – Красноярск: Сибирский институт бизнеса, управления и психологии, 2022. – С. 221-225. – EDN MRAGYU.

INFORMATION AND ANALYTICAL SUPPORT OF CUSTOMS DUTIES IN THE REPUBLIC OF BELARUS

Lemesh V.N., Candidate of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in the National Economy Sectors, EE «BSEU»

Annotation. The main aspects of information and analytical support of customs duties are investigated. The material discusses the classification of duties, the organization of their analytical accounting and the impact on the organization for the purposes of accounting and tax accounting. Grouped classification features that affect the analysis of the tax burden.

Key words: export, import customs duties, export customs duties, accounting, duty, accounting (financial) reporting, accounting policy.