

## ЗАВЫШЕНИЕ ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ – АКТУАЛЬНАЯ ПРОБЛЕМА ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА

**И.В. Цыкунов,**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и бюджета ВЭД  
Белорусского государственного экономического университета,*

**Е.А. Головкова,**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,  
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства  
Белорусского государственного экономического университета*

### *Сущность проблемы*

Определение таможенной стоимости товаров – одна из самых сложных в таможенном деле процедур. Таможенная стоимость является основой для расчета таможенных платежей – таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость. Поэтому субъекты ВЭД и таможенные органы уделяют ей повышенное внимание. Каждая из сторон имеет здесь свой определенный интерес. Таможенные органы контролируют таможенную стоимость, в первую очередь, с точки зрения исполнения плана по доходам бюджета, а участникам ВЭД она интересна с точки зрения минимизации уплаты таможенных платежей. Как видно, желания сторон принципиально расходятся: таможня заинтересована в том, чтобы таможенная стоимость, а следовательно и таможенные платежи, были максимально большими, а импортеры заинтересованы в обратном. Но каким образом импортер может на практике реализовать свои намерения уплатить как можно меньше таможенных платежей, ведь порядок определения таможенной стоимости четко определен законодательством?

Международные основы определения таможенной стоимости закреплены Генеральным соглашением по тарифам и торговле (ГАТТ), основным документом Всемирной торговой организации. Ст. VII данного Соглашения и Соглашение по применению ст. VII устанавливают общие принципы и правила оценки товаров для таможенных целей. Их точное соблюдение

является обязательным условием членства страны в ВТО. Правила определения таможенной стоимости таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации полностью соответствуют указанным международным нормам.

Данные принципы таможенной оценки предполагают, что таможенная стоимость в максимально возможной степени должна определяться на основе цены сделки, т. е. суммы уплаченной или подлежащей уплате за ввозимый товар. При этом одним из основных условий является то, что цена товара должна быть сформирована в условиях свободной конкуренции под воздействием спроса и предложения. Это предполагает возможность колебания цен на товары под влиянием множества факторов: сезонность спроса, устаревание товара в связи с появлением новых аналогов, истечение срока годности, заинтересованность продавца товара в освоении рынка и т. д. Кроме того, значительное влияние на цену товара оказывают условия его приобретения: размер партии, продолжительность предполагаемого сотрудничества с продавцом товара, форма оплаты и др.

Таким образом, либеральное законодательство, рассчитанное на взаимное доверие (субъектов ВЭД и таможни) и законопослушание, высокие ставки таможенных платежей и колебания цен на товары создают условия для неверного определения таможенной стоимости с целью уменьшения сумм таможенных платежей, точнее – с целью увеличения доходности внешнеторговой опера-

ции. С учетом этого можно утверждать, что существуют объективные экономические предпосылки и возможности манипулирования таможенной стоимостью импортируемых товаров, созданные самой системой определения таможенной стоимости.

Прежде чем перейти к рассмотрению механизмов неверного определения таможенной стоимости, необходимо сделать оговорку об особенностях уплаты отдельных таможенных платежей. Ведь, кроме таможенной пошлины, импортер также уплачивает акцизы и НДС. Величина таможенной стоимости не влияет на уплачиваемые суммы акцизов, поскольку в настоящее время применяются только специфические ставки акцизов (именно из-за опасения занижения таможенной стоимости).

В отношении НДС ситуация аналогична. Импортер рассчитывает и уплачивает НДС, например, по результатам оптовой реализации импортированного товара, при этом уплаченный при таможенном оформлении НДС принимается в зачет. Например, если в ходе таможенного оформления таможенные органы скорректируют таможенную стоимость в большую сторону, это приведет к уплате большей суммы НДС на счет таможенного органа. Но конечная сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, при этом не изменяется – в такой ситуации насколько больше уплачено НДС на счет таможни, настолько же меньше в итоге его будет уплачено на счет налоговых органов. То есть доход бюджета от НДС не зависит от величины таможенной стоимости. В контексте данного исследования можно сделать вывод, что величина таможенной стоимости влияет только на обложение товара таможенной пошлиной.

Поскольку правила определения таможенной стоимости четко определены законодательством, то очевидно, что таможенная стоимость, определенная в соответствии с законодательством, является правильной. Отклонение в большую или меньшую сторону от этой величины будем считать неверным определением таможенной стоимости. Но при этом необходимо принимать во внимание, что принципы таможенной оценки предполагают реализацию импортером сделки исключительно на рыночных условиях. Прежде всего, это касается цены сделки. В

случае, если в ходе реализации сделки есть обстоятельства, искажающие рыночную цену сделки, таможенная стоимость, основанная на такой цене сделки, не может быть признана верной. Правила определения таможенной стоимости оговаривают ряд ситуаций, когда цена сделки не может быть использована для определения таможенной стоимости\*. Но на практике таможенными органами довольно сложно контролировать наличие тех или иных обстоятельств, исключающих возможность определения таможенной стоимости на основании цены сделки. Например, крайне сложно установить наличие взаимосвязи участников сделки. Кроме того, как будет показано ниже, законодательство оставляет импортеру достаточно возможностей намеренно исказить цену сделки, оставаясь при этом в правовом поле системы таможенной оценки. Очевидно, такая таможенная стоимость тоже не может быть признана верной, хотя формально она определена в соответствии с законодательством. При этом манипуляции импортера с ценой сделки и последующие манипуляции с таможенной стоимостью имеют одну цель – получение как можно большего дохода от внешнеторговой операции.

Таким образом, неверно определенной таможенной стоимостью следует считать таможенную стоимость, определенную с нарушением законодательства или определенную на основании намеренно искаженной импортером цены сделки. Это определение может быть использовано в целях совершенствования законодательства в части определения и контроля таможенной стоимости.

Наиболее распространенным, «классическим» вариантом неверного определения таможенной стоимости является ситуация, когда импортер намеренно ее занижает. Это можно продемонстрировать на простом примере. Предположим, импортер приобрел товар стоимостью 1000 долл. США. Для простоты подсчета примем, что и таможен-

\* Предметом рассмотрения в нашей статье является первый (основной) метод определения таможенной стоимости. Это связано с тем, что он предполагает базирование таможенной стоимости на цене внешнеторговой сделки, что и позволяет импортеру исказить ее таможенную стоимость в большую или меньшую сторону через манипулирование ценой сделки. Иные методы определения таможенной стоимости (на основании иных критериев, не связанных с ценой сделки возимых товаров) лишают импортера такой возможности.

ная стоимость данного товара равна 1000 долл. При ставке импортной таможенной пошлины 20% импортер должен будет уплатить в бюджет при ввозе данного товара сумму, эквивалентную 200 долл.

В случае, если импортер каким-либо образом сможет заявить таможенную стоимость в два раза ниже, ему нужно будет уплатить в бюджет сумму, эквивалентную 100 долл. При этом дополнительный доход импортера в связи с экономией на уплате таможенных платежей составит 100 долл., или 10% от реальной стоимости товара. И это при занижении таможенной стоимости в два раза. На практике она может занижаться в 4–10 и более раз. Схема такой внешнеэкономической операции показана на рис. 1, она отражает лишь основные, наиболее важные моменты такой сделки, которые на практике могут реализовываться несколько иначе. Кратко прокомментируем ее наиболее важные особенности.

На первом этапе покупатель-импортер заключает внешнеэкономический контракт с учетом предполагаемого «занижения» таможенной стоимости. С учетом указанной в кон-

тракте цены товара он производит официальный расчет по сделке, а также доплачивает продавцу до реальной стоимости товара. Под реальной стоимостью здесь следует понимать стоимость, по которой товар на самом деле приобретался с учетом всех особенностей сделки.

На втором этапе производится доставка товара, определяется его таможенная стоимость. Если таможенные органы обнаруживают, что она определена неверно, внешнеэкономическая операция завершается для импортера «неудачей», так как он частично или полностью теряет ожидаемую дополнительную прибыль. Но этап контроля таможенной стоимости может быть и благополучно пройден.

В таком случае на третьем этапе импортер реализует товар на внутреннем рынке. Здесь следует различать реализацию товара оптовому покупателю и конечному потребителю в розницу. В последнем случае цена реализации товара всегда формируется с учетом реальной, а не заниженной контрактной цены товара. Это связано с тем, что при такой реализации отсутствует

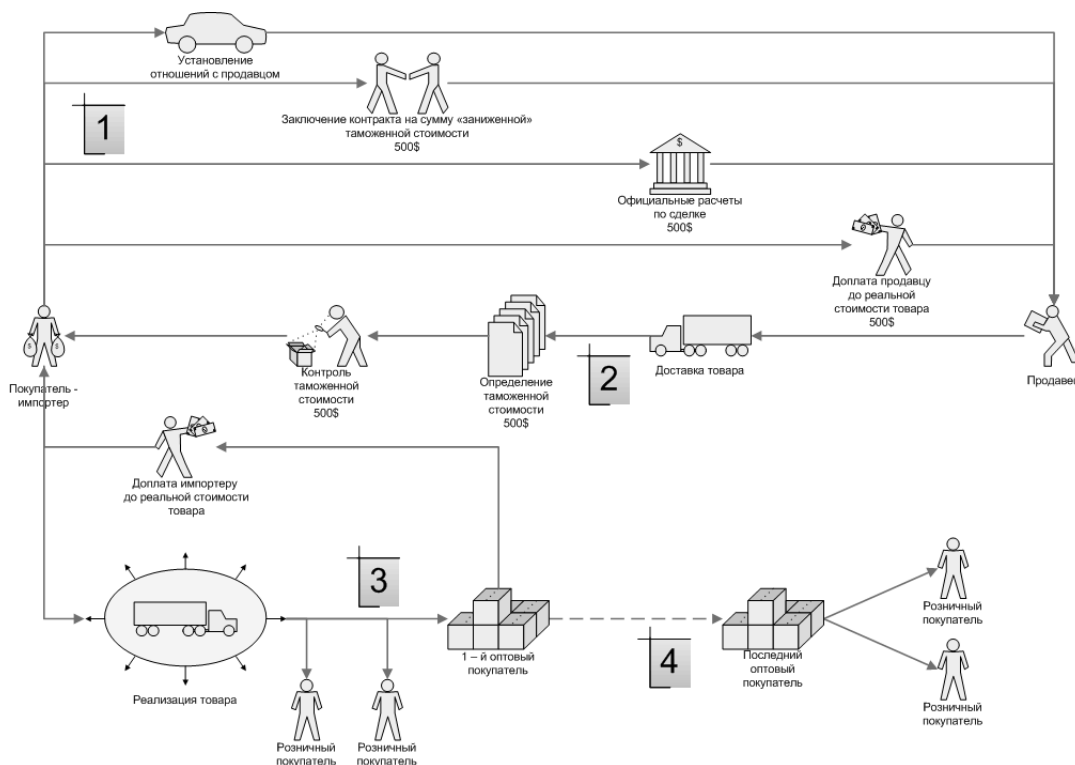


Рис. 1. Схема внешнеэкономической операции с занижением таможенной стоимости.

Источник. Авторская разработка.

возможность дополнительного скрытого расчета импортера и розничного потребителя. На практике довольно сложно скрыть такую разницу цен и импортер может прибегать к помощи цепочки оптовых покупателей, задача которых состоит именно в том, чтобы затруднить возможность контролирующих органов обнаружить данное несоответствие (4 этап). На каком-то этапе движения товара между оптовыми покупателями может производиться доплата импортеру до реальной стоимости товара. Кроме того, реализация товара может идти через индивидуальных предпринимателей, уплачивающих фиксированную ставку налога, что позволяет им маскировать получение высокой прибыли на конечном этапе реализации товара. Не исключена также возможность использования импортером приобретенного товара на собственном производстве или иным аналогичным образом.

Таким образом, в случае занижения таможенной стоимости дополнительная выгода импортера по сравнению со стоимостью товара (т. е. фактическими расходами по сделке) зависит от ставки таможенной пошлины (чем выше, тем лучше) и величины занижения стоимости. Для того чтобы дополнительная выгода составила 15–30% от стоимости товара, таможенную стоимость нужно «занизить» в 2–6 или более раз, в зависимости от величины ставки таможенной пошлины. Понятно, что это усложняет задачу импортера, так как такая значительная разница в официальной и реальной стоимости товара создает сложности на всех этапах реализации сделки и делает возможным обнаружение нарушения таможенными и налоговыми органами.

Следует заметить, что для товаров, облагаемых по самым низким ставкам (0–5%), занижение таможенной стоимости становится экономически менее нецелесообразным. Во многом это справедливо и для ставки 10%.

#### ***Действующие механизмы контроля таможенной стоимости***

Таможенные органы, зная о проблемах с определением таможенной стоимости, реагируют на нее соответствующим образом. На таможнях созданы специальные

отделы тарифного регулирования, основной задачей которых является контроль таможенной стоимости импортируемых товаров. Процедура контроля таможенной стоимости предполагает использование ряда специальных механизмов, основным из которых является сравнение цены единицы импортируемого товара со специальными контрольными значениями.

Такие контрольные значения устанавливаются в отношении товаров, ввозимых в больших количествах и облагаемых таможенными платежами по высоким ставкам, т. е. ввоз которых дает основной объем таможенных платежей. Если цена единицы товара выше контрольного значения, то считается, что таможенная стоимость не занижена, а если ниже – применяются дополнительные операции контроля таможенной стоимости, выполняемые силами специально подготовленных сотрудников таможенных органов. В отношении отдельных товаров дополнительные операции контроля таможенной стоимости применяются независимо от величины таможенной стоимости. Данный порядок (и перечень соответствующих товаров с контрольными значениями) закреплен Приказом ГТК РБ от 04.01.2010 г. № 2-ОД «Об определении категорий товаров, контроль за правильностью определения таможенной стоимости которых осуществляется путем проведения основных и дополнительных операций». Также большое внимание в таможенных органах уделяется сбору информации о мировых ценах на основные импортируемые товары, что позволяет осуществлять мониторинг уровня цен импортируемых товаров.

На первый взгляд, это очень простая и рациональная система контроля таможенной стоимости. Но в ней видна направленность на борьбу только с занижением таможенной стоимости. А с учетом того, что результативность такого контроля оценивается почти исключительно суммами собранных таможенных платежей, контроль таможенной стоимости в настоящее время носит четко выраженную фискальную направленность.

Известно иное направление неверного определения таможенной стоимости, когда она намеренно завышается. Какова мо-

жет быть цель такого поведения импортера? Не противоречит ли это исходной причине нарушений в рассматриваемой области, которой является получение импортером дополнительного дохода?

**Экономические предпосылки и сущность завышения таможенной стоимости**

Целью определения таможенной стоимости товаров путем ее завышения, в первую очередь, является незаконный вывоз капитала за границу. Кроме того, несмотря на кажущуюся абсурдность, завышение налоговой базы в данном случае может приводить к снижению общей суммы уплачиваемых налогов прежде всего за счет налога на прибыль. Ввоз товара по завышенной стоимости, сопровождаемый уплатой пошлины по низкой ставке, может предполагать его реализацию с низкой прибылью, т. е. основная часть налоговой нагрузки будет переноситься с налога с высокой ставкой на налог с низкой ставкой.

Покажем на примере возможный вариант внешнеэкономической операции по импорту товаров с завышенной стоимостью (рис. 2).

На первом этапе покупатель-импортер заключает внешнеэкономический контракт с посредником с учетом предполагаемого «завышения» цены товара. На основе указанной в контракте цены товара он производит официальный расчет по сделке. На втором этапе посредник заключает свой договор на поставку товара в адрес отечественного импортера. Здесь расчеты производятся по реальной стоимости товара, так как посредник-нерезидент маскирует эту разницу в ценах или выдает ее в качестве своей «законной» прибыли. Такой посредник, как правило, располагает возможностью низкого налогообложения полученных доходов или иного способа перераспределения получаемых доходов в пользу покупателя-импортера или его должностных лиц.

На третьем этапе производится доставка товара, определяется его таможенная стоимость. Как правило, таможенные органы не реагируют на аномально высокую цену товара. Кроме того, для такого случая у импортера может быть «убедительное» объяснение. Например, он может показать, что посредник первоначально приобретает

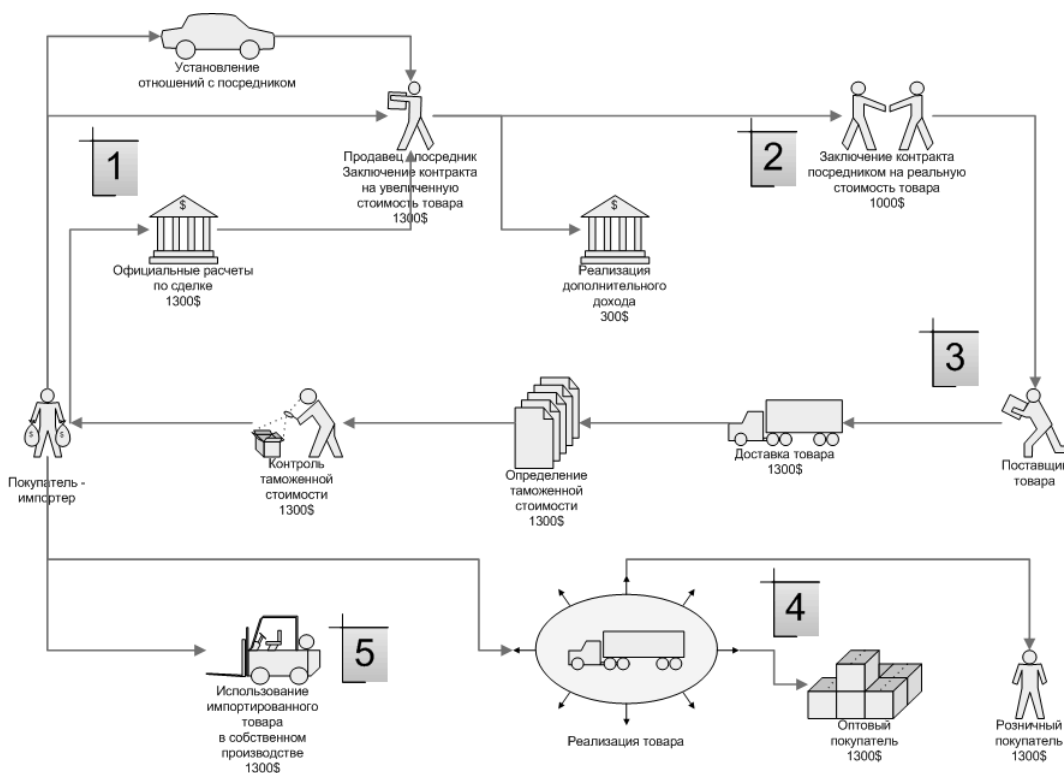


Рис. 2. Схема внешнеэкономической операции с завышением таможенной стоимости.

Источник. Авторская разработка.

товар за собственный счет и впоследствии реализует его импортеру на условиях оплаты после реализации на территории таможенного союза, т. е. может быть продемонстрирована «нужность» посредника.

Реализация товара на внутреннем рынке на 4-м этапе, очевидно, будет осуществляться без каких-либо нарушений. Как правило, в связи с тем, что товар ввозился по завышенной стоимости, его реализация будет идти с минимальной торговой наценкой, что, в свою очередь, уменьшает получаемую прибыль и налог на прибыль. Также, в связи с высокой ценой товара, такая схема может быть привлекательной в случае, когда товар предполагается не реализовывать, а использовать импортером в собственных целях (этап 5). К таким товарам относится промышленное оборудование (почти на всю данную товарную группу установлена нулевая ставка таможенной пошлины).

Необходимо сделать еще одно важное замечание относительно экономической сущности завышения таможенной стоимости товаров. Она гораздо более доходна для импортера по сравнению с «классическим подходом», когда таможенная стоимость занижается. Покажем это на примере. Завышая стоимость товара и переводя на счет посредника дополнительные денежные средства, импортер фактически имеет в виде дополнительного дохода всю данную сумму (за минусом расходов по содержанию посредника и уплаты им налогов, которые при активной внешнеторговой деятельности будут сравнительно малы). Таким образом, чтобы получить ощутимый (по сравнению с ценой товара) дополнительный доход, нет смысла завышать стоимость товара в несколько раз. Завышение может быть сопоставимо с нормальным рыночным колебанием цены товара и достаточно выгодно для импортера при завышении цены товара «всего» на 20–30% (сравните это с необходимостью занижать таможенную стоимость в несколько раз).

Здесь следует обратить внимание на то, что при такой схеме импортер располагает подлинными документами на товар, в соответствии с которыми реализуется сделка, правила определения таможенной стоимости также полностью соблюдаются. Таможенное

законодательство, таким образом, не нарушается, что делает выявление таких внешнеторговых операций очень трудной задачей.

Целесообразность завышения таможенной стоимости определяется прежде всего величиной ставки таможенной пошлины и ее видом. Поскольку в таможенном тарифе, по отношению к таможенной стоимости, присутствуют принципиально разные типы ставок, рассмотрим их подробно.

1. При адвалорной ставке сумма таможенной пошлины прямо зависит от таможенной стоимости. Ее завышение тем выгоднее, чем ниже ставка пошлины. Поскольку нет четкой границы величины ставки, определяющей ее «пригодность» для завышения таможенной стоимости, при анализе структуры тарифа целесообразно близкие по значению ставки объединять в группы.

2. При специфической ставке таможенная стоимость не влияет на сумму таможенной пошлины и завышать таможенную стоимость таких товаров можно независимо от величины ставки.

3. Комбинированная ставка влияет частично, но поскольку адвалорная составляющая комбинированной ставки применяется для дорогих товаров, при анализе структуры таможенного тарифа в рассматриваемом контексте нужно учитывать именно адвалорные составляющие специфических ставок, приравнивая их к адвалорным ставкам.

Результаты анализа структуры единого таможенного тарифа таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации, с учетом предложенной методики, приведены на рис. 3. Адвалорные ставки, не превышающие 10%, составляют долю в 59%, при этом доли наиболее низких ставок 0 и 5% составляют соответственно 14 и 30%. Доля промежуточных ставок (свыше 10%, но не более 15%) – 18%, а доля высоких ставок (20% и более) – менее 6%.

Специфические ставки занимают долю в 2%, комбинированные ставки – 16% от общего количества ставок, при этом их адвалорные составляющие распределились следующим образом (от общего числа ставок таможенного тарифа):

низкие ставки (не превышающие 10%) – около 5%;

промежуточные ставки (свыше 10% до 15%) – 5%;

высокие ставки (выше 20%) – около 6%.

Таким образом, общая доля низких ставок, которые делают завышение таможенной стоимости экономически целесообразным, составляет 66%, промежуточных – 23%, высоких (в отношении которых завышение таможенной стоимости маловероятно) – всего 11%. Результаты анализа наглядно показывают, что структура единого таможенного тарифа таможенного союза благоприятна к неверному определению таможенной стоимости именно путем ее завышения, так как это экономически выгодно в отношении абсолютного большинства товаров. Значит, завышать таможенную стоимость экономически целесообразно в отношении 70% товаров, облагаемых таможенными пошлинами. Кроме того, в будущем, по мере снижения уровня тарифной защиты, такого рода нарушения будут становиться все более экономически выгодными. В то же время в отношении занижения таможенной стоимости можно сделать вывод, что доля ставок таможенного тарифа, «подходящих» для этого, составляет около 30% (в расчет принимались ставки 10% и выше).

При рассмотрении экономических предпосылок завышения таможенной сто-

имости нельзя не учесть влияние страны происхождения товаров. Для этого оценим долю стран СНГ в импорте товаров. Данный показатель, в целом, характеризует влияние таможенного тарифа на импорт. Удельный вес импорта из стран СНГ для Беларуси, России и Казахстана в общем объеме их импорта приведен в табл. 1.

64% импорта товаров Республики Беларусь (за 2009 г.) приходится на страны СНГ, где действует режим свободной торговли, предполагающий освобождение товаров, происходящих и ввозимых из стран СНГ, от обложения импортными таможенными пошлинами. Условия предоставления тарифных преференций в рамках режима свободной торговли стран СНГ исключают возможность использования посредника – нерезидента СНГ, что не позволяет импортировать товары по завышенной стоимости в рамках режима свободной торговли стран СНГ. Таможенными пошлинами облагаются оставшиеся 36% белорусского импорта товаров, ввозимых из стран вне СНГ. Именно в их отношении возможно завышение таможенной стоимости. В связи с этим данные табл. 1 можно интерпретировать следующим образом: для Беларуси импорт товаров по завышенной стоимости в зависимости от страны происхождения товара возможен в отношении 36%

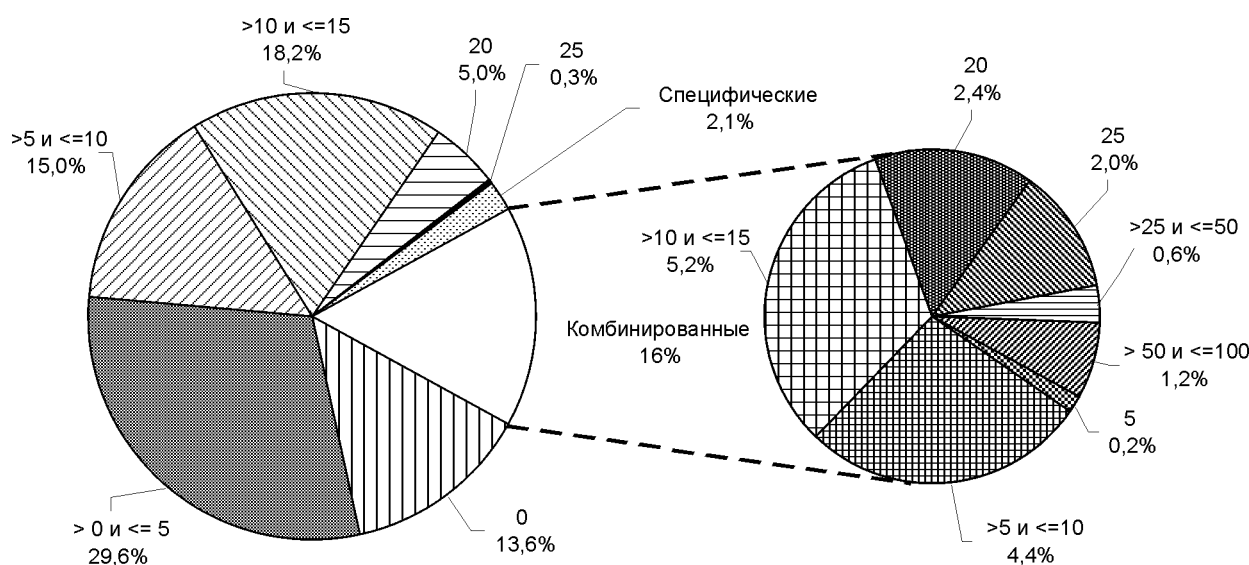


Рис. 3. Структура единого таможенного тарифа таможенного союза.

Источник. Собственная разработка на основе [1].

импортируемых товаров, для Казахстана – 57, а для России – 87%.

Обобщая влияние двух рассмотренных факторов (структуры импорта товаров с учетом страны происхождения и структуры таможенного тарифа), можно определить общую долю импортируемых товаров, в отношении которых возможно завышение таможенной стоимости. Для Беларуси это около 25,2% ( $36\% \cdot 70\%/100$ ), для Казахстана – 40, а для России – 61%. Как видно, она существенно отличается для каждой из стран-членов таможенного союза и наибольшую опасность рассматриваемая проблема представляет для России, наименьшую – для Беларуси.

Выше показано, что следствием ввоза товара по завышенной стоимости, как правило, будет необходимость его реализации с небольшой торговой наценкой, что, в свою очередь, уменьшает получаемую импортером прибыль и налог на прибыль. Ставка данного налога составляет 24%, и именно сопоставление этой величины со ставкой пошлины на конкретный товар определяет экономическую целесообразность завышения таможенной стоимости по отношению к конкретному товару. Очевидно, что ставки пошлин от 0 до 10% полностью подходят под это условие, так как предоставляют импортеру достаточную выгоду от завышения таможенной стоимости. Пошлины, не превышающие 15%, тоже могут быть достаточно эффективными. Высокие пошлины (20% и выше) не позволяют импортеру экономить на налогах, но не блокируют целесообразность вывоза капитала за границу.

Поскольку завышение таможенной стоимости непосредственно связано с особенностями определения цены реализации импортированного товара и уплаты налога

на прибыль, необходимо рассмотреть основы ее формирования.

Импортёры формируют отпускные цены исходя из контрактных цен, расходов по импорту, иных расходов по осуществлению оптовой деятельности, налогов и неналоговых платежей, прибыли. Применительно к рассматриваемой проблеме, представляет интерес то, что контрактная цена и расходы по импорту (что, в целом, и представляет собой таможенную стоимость) облагаются таможенной пошлиной, а прибыль – налогом на прибыль. При этом прибыль (убыток) от реализации определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации, уменьшенной на суммы налогов и сборов, уплачиваемых из выручки, и затратами по реализации товаров, учитываемыми при налогообложении.

При неизменной цене реализации импортер, увеличивая контрактную цену товара, уменьшает прибыль. Практически, прибыль может быть сведена к нулю. В случае, если ставка таможенной пошлины меньше ставки налога на прибыль, импортер, завышая таможенную стоимость, снижает общую сумму платежей в бюджет. Например, при таможенной стоимости единицы товара 1000 руб. и прибыли 300 руб. платежи в бюджет составят  $1000 \times 5\% + 300 \times 24\% = 122$  руб. Если импортер завысит таможенную стоимость до величины 1200 руб. при соответствующем снижении прибыли, платежи в бюджет составят  $1200 \times 5\% + 100 \times 24\% = 84$  руб. Сумма НДС при неизменной цене реализации товара не изменяется. Если посредник, обеспечивающий завышение таможенной стоимости, находится в оффшорной зоне, определенную компенсацию для бюджета может обеспечить оффшорный сбор, который уплачивается по ставке 15% от стоимости товара. Таким образом, опасность завышения таможенной стоимости состоит не только в вывозе капитала за границу, но и в снижении доходов бюджета, как бы невероятно это не выглядело.

Итак, в настоящее время есть объективные условия для особого вида внешнеэкономичес-

**Удельный вес импорта Беларуси, России и Казахстана из стран СНГ в общем объеме импорта, %**

Страна	2000 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.
Беларусь	70	67	65	66	66	64
Казахстан	54	47	47	45	46	43
Россия	34	19	16	15	14	13
В среднем по СНГ	46	33	31	29	27	27

Источник. [3].



кой деятельности: импорта товаров по завышенной стоимости. Сам факт его существования может быть обоснован следующими положениями:

- благоприятная структура действующего таможенного тарифа, в котором преобладают низкие ставки таможенных пошлин;

- простота реализации такой сделки для импортера;

- высокая дополнительная доходность таких сделок в связи с выводом части денежных средств за границу и экономией в уплате налога на прибыль;

- отсутствие нарушения законодательства, поэтому импортер не опасается противодействия таможенных органов.

Следует отметить, что в открытых источниках отсутствуют какие-либо данные таможенной или иной статистики о масштабах импорта товаров по завышенной стоимости и величине экономического ущерба для государства, связанного с этой деятельностью.

***Методика выделения товаров, в отношении которых вероятно завышение таможенной стоимости***

Поскольку импорт товара по завышенной стоимости является принципиально иным, с экономической точки зрения, явлением по сравнению с занижением, для выявления таких нарушений нужны другие методы.

Предлагаемая в статье методика выделения товаров, в отношении которых вероятно завышение таможенной стоимости, включает в себя три взаимосвязанных элемента:

- принцип формирования критериев выделения товаров, в отношении которых вероятно (экономически целесообразно) завышение таможенной стоимости;

- критерии выделения товаров, в отношении которых вероятно (экономически целесообразно) завышение таможенной стоимости;

- принципы отбора товаров, в отношении которых целесообразна концентрация усилий по противодействию завышению таможенной стоимости.

В отношении первого элемента методики можно отметить, что применение сравне-

ния цены сделки импортируемого товара с собираемыми таможенными органами ценами мирового рынка будет гораздо менее эффективным, чем в случае занижения стоимости. Это объясняется тем, что цены внешне-торговых сделок достаточно подвижны и стоимость обычно завышается незначительно по отношению к реальной цене товара. Завышение может быть сопоставимо с нормальным рыночным колебанием цены товара. Надежно выявить путем такого сравнения завышение таможенной стоимости в 20–30% практически невозможно. Точно также информационный обмен между таможенными органами торгующих стран может быть достаточно эффективным в случае занижения таможенной стоимости, но совершенно не будет работать в случае ее завышения.

В таких условиях, по нашему мнению, принцип формирования критериев выделения товаров, в отношении которых вероятно (экономически целесообразно) завышение таможенной стоимости, должен заключаться в учете тех же особенностей конкретной сделки, которые учитываются импортером при оценке целесообразности ввоза товара по завышенной стоимости.

Второй элемент методики, представляющий собой критерии выделения товаров, в отношении которых вероятно (экономически целесообразно) завышение таможенной стоимости, с учетом предыдущего пункта методики можно сформулировать следующим образом.

I. Особенности обложения товара таможенными пошлинами:

- 1) завышение стоимости вероятно для товаров, облагаемых пошлиной по адвалорным ставкам 0 – 10%, а в отдельных случаях – до 15%;

- 2) специфические ставки не препятствуют завышению таможенной стоимости. Адвалорные составляющие комбинированных ставок должны по величине учитываться наравне с адвалорными ставками;

- 3) освобождение от обложения товара таможенной пошлиной или снижение ставки пошлины в зависимости от страны происхождения товара способствует завышению таможенной стоимости.

II. Особенности приобретения товара импортером:

1) приобретение товара у небольшой неизвестной фирмы, а не у его производителя или официального поставщика;

2) основные конкуренты импортера приобретают товар непосредственно у производителя или официального поставщика по более низкой цене;

3) местонахождение продавца товара в оффшорной зоне или ином месте с невысоким налогообложением;

4) изменение сложившейся цепи поставки товара, связанное с появлением дополнительного посредника и возрастанием цены товара;

5) приобретение товара в рамках программ государственных закупок, финансируемых из бюджета;

6) приобретение товара государственным предприятием;

7) предоставление импортеру льгот по уплате таможенных платежей.

III. Особенности реализации товара в Беларуси:

1) реализация товара с минимальной величиной торговой наценки или в убыток;

2) реализация импортируемого товара в условиях широкого ценового диапазона;

3) наличие оснований полагать, что импортер искусственно снижает издержки обращения ниже нормальных;

4) реализация товара в условиях законодательного ограничения величины торговой наценки;

5) товар после ввоза не реализуется на рыночных условиях (например, товар ввозится для собственного потребления: оборудование или комплектующие для нужд собственного производства).

Очевидно, приведенный перечень признаков возможного завышения таможенной стоимости не может претендовать на абсолютную полноту, но он, в целом, определяет их характер. Анализ деятельности импортера по большинству таких критериев возможен только в ходе проверки финансово-хозяйственной деятельности. Это принципиально отличается от нынешней ситуации, когда основные операции таможенного контроля в отношении таможенной стоимости товаров проводятся при таможенном оформлении.

Третий элемент методики основан на анализе структуры импорта товаров с уче-

том ставок таможенных пошлин. При выделении товаров, в отношении которых целесообразна концентрация усилий по противодействию завышению таможенной стоимости, необходимо принимать во внимание такие макроэкономические показатели, как соотношение объемов импорта в натуральном и стоимостном выражении в пределах товарных групп и ставок таможенных пошлин с учетом методики учета их влияния, изложенной в третьей части данной статьи. Это позволит выделить наиболее «чувствительные» товарные группы с точки зрения возможности завышения таможенной стоимости и последствий такого завышения. Для этого следует проанализировать распределение низких ставок пошлин по товарным группам и оценить удельный вес данных групп в общем объеме импорта.

На рис. 4 показан объем импорта товаров для основных товарных групп с объемом импорта более 100 млн долл. США (за исключением 27 группы ТН ВЭД «Топливо минеральное, нефть и продукты их перегонки...», удельный вес которой превышает 36%). Сопоставим эти данные с распределением ставок 0 и 5% по товарным группам. График наглядно демонстрирует группы товаров, в отношении которых наиболее вероятен масштабный импорт по завышенной стоимости.

Очевидно, что первостепенное внимание должно быть уделено товарам, классифицируемым в 72 и 84 группы по ТН ВЭД таможенного союза.

***Особенности контроля таможенной стоимости товаров, в отношении которых, вероятно, завышена таможенная стоимость***

Прежде чем перейти непосредственно к рассмотрению особенностей контроля таможенной стоимости в случае возможного ее завышения, необходимо остановиться на общей проблеме контроля таможенной стоимости. Она заключается в том, что таможенные органы очень часто выявляют случаи ее неверного определения (занижения), но доказать вину импортера на основании действующего законодательства не могут. Со стороны таможенных органов это приводит к «силовому» воздействию на им-

портера в виде законодательно необоснованных корректировок таможенной стоимости, а со стороны импортера – к многочисленным случаям отмены решений о корректировках судебными органами.

Закон о таможенном тарифе определяет таможенную стоимость как величину для расчета таможенной пошлины. Следствием неверного определения таможенной стоимости является не сама по себе неверная величина таможенной стоимости, а несоответствующие требованиям законодательства суммы таможенных платежей. В случае занижения таможенной стоимости импортер уплачивает их меньше, что и является сущностью нарушения. А в случае завышения таможенной стоимости импортер сознательно уплачивает в бюджет большие суммы, чем полагается. Но в отношении излишней уплаты в бюджет таможенных платежей какой-либо ответственности не предусмотрено. С точки зрения таможенных органов, такое поведение импортера можно только приветствовать, так как оно работает на основной показатель деятельности таможенных органов – формирование доходов бюджета. Тем более что при

этом регулирующая и стимулирующая функции таможенного тарифа проявляются сильнее. Все это является главной причиной того, что до настоящего времени таможенные органы не уделили должного внимания проблеме завышения таможенной стоимости.

Существует еще одна особенность взаимодействия таможни и импортера при завышении таможенной стоимости. В случае ее занижения таможенные органы проводят законодательно необоснованные корректировки таможенной стоимости в сторону ее увеличения, чем частично решают проблему ее контроля. А в случае завышения стоимости такая возможность отсутствует, точнее – она лишена всякого смысла. Попытка скорректировать таможенную стоимость в «правильную» сторону приведет только к уменьшению сумм таможенной пошлины.

Каким образом можно решить рассматриваемую проблему, не ущемляя существенно коммерческую самостоятельность участников ВЭД и в то же время соблюдая экономические интересы государства? Действующее таможенное законодательство, определяющее правила определения и кон-

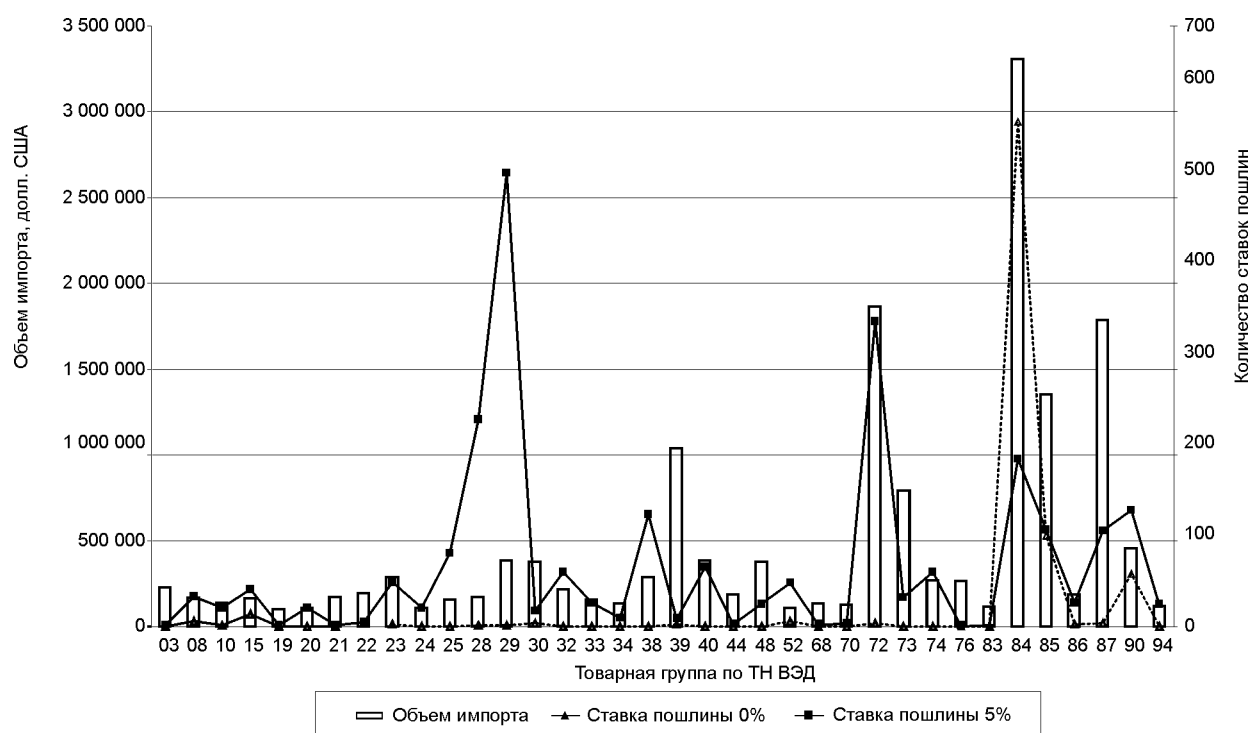


Рис. 4. Удельный вес групп товаров в общем объеме импорта (извлечение) и количество ставок пошлин 0 и 5%.

Источник. [3].

троля таможенной стоимости, изменить практически невозможно, так как оно должно базироваться на принципах ст. VII ГАТТ и соглашения по ее применению. Поскольку основная проблема заключается в выводе импортером денежных средств за границу, ее решение, очевидно, находится в области валютного регулирования ВЭД, осуществления международных расчетов и налогообложения ВЭД. Это требует консолидации усилий всех заинтересованных государственных органов, только таможенными органами данная проблема не может быть решена.

\* \* \*

Подведем итоги.

1. Структура таможенного тарифа позволяет завышать таможенную стоимость в отношении абсолютного большинства товаров. Неизбежное снижение уровня таможенной защиты в связи со вступлением в ВТО только обострит данную проблему.

2. Завышение таможенной стоимости может быть экономически выгодным для импортера даже в случае сравнительно небольшого завышения стоимости, на 20–30%.

3. Завышение таможенной стоимости крайне сложно выявить, так как обычно оно находится в пределах нормального рыночного колебания цены товара. Такое увеличение цены не выделяет конкретную сделку на фоне среднего уровня цен на аналогичные товары.

4. Импортер, завышая таможенную стоимость, может получать дополнительный доход благодаря выводу денег за границу (предпочтительно туда, где существует возможность их низкого налогообложения) и уменьшению платежей в бюджет за счет налога на прибыль.

5. Завышая таможенную стоимость, импортер может не нарушать действующее законодательство, что не позволяет таможенным и иным государственным органам

вести целенаправленную борьбу с ввозом товаров по завышенной стоимости. Отсутствие противодействия со стороны таможенных органов делает импорт товаров по завышенной стоимости более предсказуемым и менее рискованным, чем традиционное занижение таможенной стоимости.

6. С учетом специфики завышения таможенной стоимости вопросы ее контроля в настоящее время выходят за рамки сферы деятельности таможенных органов. Необходима консолидация усилий всех заинтересованных государственных органов, которым необходимо обратить самое пристальное внимание на проблему ввоза товаров по завышенной стоимости, разработать методики оценки масштабов таких нарушений и противодействия им, что неизбежно потребует изменения действующего законодательства, прежде всего валютного и банковского.

## ЛИТЕРАТУРА

1. *Единый таможенный тариф таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации* [Электронный ресурс]. 2010. Режим доступа: <http://www.tsouz.ru/db/ettr/tnved/Pages/default.aspx>
2. *Цыкунов И.В.* Таможенная стоимость товаров – новый взгляд / Материалы II Международного экономического форума молодых ученых «Экономика глазами молодых», 29–31 мая 2009 г. Минск: БГЭУ, 2009.
3. *Удельный вес стран СНГ и других стран в общем объеме импорта отдельных стран Содружества* [Электронный ресурс]. 2009. Режим доступа: [http://www.cisstat.com/rus/mac92\\_an.htm](http://www.cisstat.com/rus/mac92_an.htm)
4. *Convention on the Valuation of Goods for Custom Purposes*. 1950. Brussels. P.B. [Электронный ресурс]. 2009. Режим доступа: <http://www.jurisint.org/pub/06/en/doc/C03.pdf>
5. *Баев А.* Не продешевить, не взять лишнего // Таможня. 2008. № 5.
6. *Бондарь Л.А.* Информационное обеспечение контроля и определения таможенной стоимости – актуальный вопрос настоящего времени // Таможенное обозрение. 2008. № 2.



Материал поступил 2.06.2010 г.