

ПРИБЫЛЬ КАК ИСТОЧНИК ДАННЫХ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ

И.В.Цыкунов, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

Резюме. В статье освещаются перспективные направления контроля таможенной стоимости импортируемых товаров. Предлагается контроль осуществлять после выпуска товаров путем проведения таможенных проверок. Основой методики таких проверок должен стать сопоставительный анализ данных, использованных для определения таможенной стоимости и расчета налога на прибыль. При этом акценты в контроле таможенной стоимости смещаются с физического и документального контроля импортируемых товаров к анализу данных бухгалтерского учета организации – импортера.

INCOME TAX AS A SOURCE OF DATA FOR THE CONTROL OF CUSTOMS VALUE

I.V.Tsykunov

Summary. The article highlights promising areas of control of customs value of imported goods. It is proposed to control after release of goods through customs inspections. The basis for techniques such inspections should be a comparative analysis of the data used to determine the customs value and the calculation of income tax. The emphasis in the control of customs value are shifted from the physical and documentary control of goods imported to the analysis of accounting data organization - the importer.

Ключевые слова: контроль таможенной стоимости, налог на прибыль, таможенная проверка.

1. Сущность проблемы контроля таможенной стоимости

Таможенные платежи традиционно являются важнейшим источником доходов бюджета Республики Беларусь. На протяжении последних пяти лет их доля в доходах бюджета составляет 40 – 50% и более. При этом основным фактором, определяющим величину таможенных платежей является таможенная стоимость импортируемых товаров (ТС). В силу объективных причин она является объектом постоянных попыток нарушений таможенного законодательства со стороны участников ВЭД. [1, 2] ТС является базой для исчисления таможенных платежей. Манипулируя величиной ТС, как правило в сторону ее занижения, импортер получает возможность уплатить таможенных платежей меньше, чем того требует законодательство. Но в то же время, в современных условиях импорта товаров, существуют объективные условия, когда импортер может искусственно завышать ТС. При этом, в обмен на то, что он будет уплачивать несколько большие таможенные платежи, импортер экономит на налоге на прибыль и осуществляет вывод за границу денежных средств. Подробно оба указанных механизма рассмотрены в [1]. При этом надо обратить внимание, что завышение ТС, как правило, более «доходно» для нарушителя и его практически невозможно обнаружить. И даже в случае выявления факта импорта товаров по искусственно завышенной стоимости, таможенные органы практически ничего не могут противопоставить нарушителю. Анализ подходов, используемых таможенными органами для контроля ТС, показывает, что они ориентированы исключительно на борьбу с занижением таможенной стоимости.

Основной механизм контроля ТС весьма прост и основан на сравнении специальных контрольных значений ТС (КЗ) с ТС единицы импортируемого товара. Если заявленная импортером ТС ниже КЗ, делается предположение, что ТС может быть занижена. В этом случае импортера ожидает дополнительная проверка правильности определения таможенной стоимости. Данному механизму присущи следующие принципиальные недостатки:

1. выработка и поддержание в актуальном состоянии большого числа КЗ является крайне трудоемкой и сложной задачей. Считается, что в настоящее время таможенные органы стран Таможенного союза используют более 6000 таких КЗ. Каждое КЗ представляет собой цену конкретного товара на мировом рынке. С учетом крайней подвижности этих цен и их зависимости от множества факторов, представляется маловероятным, что таможенные органы располагают ресурсами для мониторинга их изменений и поддержания такого объема данных о ценах товаров на мировом рынке в актуальном состоянии. Т.е. большинство применяемых контрольных значений не объективны;
2. простое сравнение КЗ с ТС единицы импортируемого товара не учитывает особенности конкретной внешнеторговой сделки, непосредственно влияющих на цену товара: размер партии или контракта, форму расчетов по сделке и т.д.;

3. при применении КЗ не учитываются различия в импортируемых товарах на уровне репутации их производителей, уровне качества, ассортименте товаров схожих наименований и т.д. На практике могут иметь место случаи, когда КЗ применяется к коммерчески совершенно иному товару;
4. применение КЗ позволяет обнаружить потенциальные попытки импорта по заниженной стоимости только дешевых товаров (в рамках данной товарной группы). В то же время, импортеры дорогих товаров, могут без боязни обнаружения занижать ТС в десятки раз. Главное, что бы эта ТС была выше контрольного значения;
5. само по себе низкое, по сравнению с КЗ, значение ТС не свидетельствует о нарушении. Это только повод для начала проверочных мероприятий. Анализ практики таких проверок показывает их крайне низкую эффективность. Доля таможенных платежей, полученных по результатам корректировок ТС, в общей сумме таможенных платежей составляет менее 1% [2];
6. выявление факта импорта товара с ТС ниже контрольного значения, как правило, влечет корректировку ТС таможенным органом в большую сторону. Импортеры успешно оспаривают такие действия таможенных органов в судах и возвращают дополнительно взысканные таможенные платежи, что подтверждается анализом судебной практики [2]. Это почти полностью сводит к нулю результаты контроля ТС;

7. механизм применения КЗ принципиально игнорирует возможность завышения ТС.

Поскольку все страны Таможенного союза применяют единые подходы к контролю ТС, приведенные выше недостатки контроля так же присущи всем странам.

При рассмотрении недостатков применяемого механизма контроля ТС важно отметить, что контроль ТС в настоящее время в основном выполняется путем физического и документального контроля товаров, перемещаемых через таможенную границу. В то же время, современные подходы, демонстрируемые таможенными службами наиболее развитых стран, предполагают осуществление контроля ТС в основном путем проведения таможенных проверок после выпуска товаров. Это полностью соответствует рекомендациям Всемирной таможенной организации (ВТамО). Киотская конвенция «Об унификации и гармонизации таможенных процедур», принятая под эгидой ВТамО прямо рекомендует смещение основных операций таможенного контроля на период после выпуска товара. Такой подход позволяет обеспечить быстроту и предсказуемость перемещения товаров через таможенную границу. Республика Беларусь присоединилась к указанной конвенции ВТамО в 2011г, что предполагает последовательное движение в направлении реализации положений конвенции. В то же время, существующие возможности таможенного аудита практически не используются. И, прежде всего, в связи с отсутствием методик проведения специальных проверок импортеров на предмет правильности определения ими ТС.

Таможенные органы хорошо осведомлены о проблемах в части контроля ТС. Современным ответом на низкую эффективность применения КЗ явился наметившийся переход на контроль ТС через ранжирование участников ВЭД. Т.е. таможенный орган формирует «белые» и «черные» списки импортеров. В связи с новизной этого подхода пока нет возможности оценить его эффективность, но необходимо сделать принципиальное замечание – как, не имея объективных критериев, установить, что импортер не искажает таможенную стоимость и отнести его в белый «список»? Аналогично, ошибочное включение предприятия в «черный» список фактически делает его неконкурентоспособным и блокирует возможность для осуществления нормальной экономической деятельности. При этом надо помнить, что импортер может как занижать ТС, так и завышать ее. По мнению автора, отсутствие объективных механизмов ранжирования импортеров не сделает такой контроль эффективным, но неизбежно сформирует огромный рынок для коррупции. Единственным объективным критерием может быть установление добросовестности импортера только путем проведения таможенной проверки. Таким образом, создание эффективной методики контроля ТС путем проведения таможенных проверок является важнейшим направлением совершенствования таможенного контроля и возможности таможенных органов реализовывать свою основную задачу – формировать доходную часть бюджета страны.

2. Концепция контроля таможенной стоимости на основании данных о формировании прибыли

Предлагаемая концепция контроля ТС основана на наличии экономической взаимосвязи между ТС и прибылью предприятия – импортера (в данной статье речь будет идти именно о прибыли предприятий, занимающихся импортом товаров). Сущность этой взаимосвязи определяется тем, что од-

ним из основных элементов, как ТС, так и формирования прибыли является стоимость приобретения импортного товара. Поясним это подробнее.

ТС определяется путем последовательного применения шести методов [3]. Первый (основной) метод определения ТС основан на стоимости сделки с ввозимыми товарами, то есть цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате

за эти товары при их продаже для вывоза на единую таможенную территорию Таможенного союза (в контексте рассматриваемой методики контроля ТС речь будет идти только о первом методе определения ТС). К стоимости сделки должны быть добавлены иные расходы импортера по приобретению товаров: транспортные расходы, тара, упаковка, вознаграждение посредникам и т.д. Перечень этих дополнительных расходов, включаемых в ТС четко оговорен законодательством. Т.е. за **ТС принимается стоимость сделки с ввозимыми товарами, скорректированная на дополнительные расходы импортера по приобретению этих товаров.**

В свою очередь прибыль определяется следующим образом: прибыль = выручка – себестоимость – НДС. В свою очередь себестоимость рассчитывается как сумма стоимости приобретения товаров импортером и затрат импортера. В целом это выразить следующей формулой (1):

$$\text{прибыль} = \text{выручка} - \text{стоимость приобретения товаров} - \text{затраты импортера} - \text{НДС} \quad (1)$$

Законодательство так же четко определяет порядок расчета каждой из перечисленных составляющих прибыли.

Таким образом, стоимость приобретения импортного товара является основным элементом как ТС, так формирования прибыли. Как правило, в обоих случаях речь будет идти об одной и той же величине. Но даже если между ними и будут различия, они известны и их можно учесть при проведении контроля ТС.

Обратим внимание на следующий принципиальный момент - в расчете прибыли стоимость приобретения товаров стоит со знаком минус. Результатом этого является то, что искажая ТС, **импортер вступает в принципиальное экономическое противоречие: уменьшая стоимость товара с целью занижения ТС и снижения таможенных платежей, он тем самым увеличивает прибыль, а следовательно, и налог на прибыль.** И наоборот.

С учетом того, что импортер заинтересован, в целом, уплатить в бюджет минимальные платежи, исходим из следующих предположений:

минимизации платежей способствует уменьшение ТС (т.е. уменьшение стоимости сделки);

минимизации платежей способствует уменьшение прибыли, что достигается через увеличение себестоимости, что предполагает высокую стоимость товаров на входе (т.е. увеличение стоимости сделки);

между ТС и прибылью существует взаимосвязь, ставящая в противоречие два предыдущих предположения;

выручка – величина легко проверяемая и которой невозможно или сложно манипулировать.

С учетом сделанных предположений импортер, с целью минимизации общей суммы платежей в бюджет, может реализовывать следующие стратегии:

1. занижения ТС, что приведет к увеличению прибыли;
2. завышения ТС, что приведет к уменьшению прибыли;
3. занижения ТС и одновременным уменьшением прибыли.

Какие факторы могут влиять на выбор потенциальным нарушителем той или иной стратегии?

Прежде всего, выбор первой или второй стратегии нужно рассматривать с учетом соотношения величин ставок таможенной пошлины на импортируемый товар и налога на прибыль. Ставка налога на прибыль в Республике Беларусь составляет 18%. Очевидно, что если ставка таможенной пошлины ниже ставки налога на прибыль, импортеру выгодно завышать таможенную стоимость и наоборот. Подробный анализ структуры Единого таможенного тарифа Таможенного союза с точки зрения экономической целесообразности завышения или занижения ТС приведен в [1], но в целом, завышать таможенную стоимость экономически целесообразно в отношении примерно 70% товаров, перечисленных в Едином таможенном тарифе Таможенного союза. Так же на выбор импортером той или иной стратегии могут влиять иные факторы.

В таких условиях, по нашему мнению, принцип формирования критериев выделения товаров, в отношении которых вероятно (экономически целесообразно) завышение таможенной стоимости, дол-

жен заключаться в учете тех же особенностей конкретной сделки, которые учитываются импортером при оценке целесообразности ввоза товара по завышенной стоимости. Здесь основным является тот факт, что нарушитель постоянно стоит перед выбором – если завысить ТС, но тогда увеличиться прибыль и наоборот.

Эти критерии можно сформулировать следующим образом.

Особенности обложения товара таможенными пошлинами:

1. завышение стоимости вероятно для товаров, облагаемых пошлиной по адвалорным ставкам 0 – 10%, и в отдельных случаях до 15%. Адвалорные составляющие комбинированных ставок должны по величине учитываться наравне с адвалорными ставками;
2. специфические ставки позволяют завышать ТС и соответственно снижать прибыль;
3. освобождение от обложения товара таможенной пошлиной или снижение ставки пошлины в зависимости от страны происхождения товара способствует завышению таможенной стоимости и соответственно, уменьшению прибыли.

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.

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 до выпуска товаров.

В отношении третьей стратегии необходимо сделать важное замечание. Ее выбор может не учитывать выше рассмотренное соотношение ставок налога на прибыль и таможенной пошлины. Но первые две стратегии позволяют нарушителю обеспечить формальное соответствие и правильность данных таможенных деклараций на товары, данных бухгалтерского учета и отчетности и налоговых деклараций. Реализация третьей стратегии (потенциально наиболее прибыльной для нарушителя) неизбежно приведет к нарушению соответствия таможенных, бухгалтерских и налоговых документов. Это связано с тем, что реализация этой стратегии приведет к необходимости отражения одних данных о стоимости товара (например, меньших) в таможенных документах и других (соответственно, больших) в бухгалтерских и налоговых. Это позволит сравнительно легко в ходе таможенной проверки выявить нарушения в случае реализации импортером третьей стратегии.

Все вышеперечисленные критерии, определяющие стратегию импортера в неверном определении ТС в зависимости от конкретных обстоятельств вполне конкретны, легко выявляются на стадии подготовки к таможенной проверке и в ее ходе и должны быть учтены при ее проведении.

Непосредственно проверка правильности формирования импортером прибыли должна проводиться по методике применяемой для таких проверок налоговыми органами со следующими особенностями, учитывающими особенности реализации (использования) товара в РБ:

1. реализация товара проводилась 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).

3. Заключение

Методика контроля ТС, разработанная на базе предлагаемой концепции, может стать реальным инструментом таможенных органов, так как основана на объективных экономических взаимосвязях. Кроме того, такая методика контроля ТС может стать первым инструментом для противодействия такому виду нарушений таможенного законодательства, как завышение ТС. Выше уже отмечалась потенциальная опасность этого вида нарушений и отсутствие у таможенных органов средств борьбы с ними.

Применение предлагаемой концепции контроля ТС для таможенных органов означает, что **они должны отказаться от физического и документального контроля ТС до выпуска товаров и перейти к контролю ТС основанному на анализе данных бухгалтерского учета организации – импортера**. Такое принципиальное изменение подходов к контролю ТС предполагает, в том числе, переориентацию деятельности большого числа сотрудников таможенных органов и изменение их профессиональных навыков.

Переход на контроль ТС в основном путем применения таможенных проверок соответствует рекомендациям Киотской конвенции «Об унификации и гармонизации таможенных процедур», принятой под эгидой Всемирной таможенной организации. Республика Беларусь присоединилась к данной конвенции в 2011г.

Обобщая приведенное в данной статье мнение автора о современных тенденциях контроля ТС необходимо сделать наиболее важный вывод – контроль таможенной стоимости не может эффективно реализовываться только в рамках таможенного законодательства. **Он неизбежно должен проводиться с одновременным учетом норм таможенного и налогового законодательства**. В настоящее время предпосылки для полноценной организации такого контроля не созданы. Существует ведомственная разобщенность налоговых и таможенных органов. Каждый из них имеет четко очерченную законодательством сферу деятельности, отвечает за поступление в бюджет «своих» налогов или таможенных платежей. В таких условиях потенциальные нарушители давно и успешно используют неспособность государства проводить цельную фискальную политику.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1.Цыкунов И.В, Головкова Е.А., Завышение таможенной стоимости – актуальная проблема Таможенного союза / Белорусский экономический журнал, № 3, 2011, с. 133 - 144
- 2.Цыкунов И.В, Таможенный союз и либерализация контроля таможенной стоимости / Белорусский экономический журнал, № 4, 2011, с. 97 - 107
- 3.Соглашение об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза [Электронный ресурс]. – 2012. – Режим доступа: http://www.tsouz.ru/Docs/IntAgmmts/Pages/Sogl_oprtamsttovarov_250108.aspx