

УДК 339.5

doi: 10.26456/2219-1453/2021.3.029–037

## **ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ ТАМОЖЕННЫХ ПОШЛИН, НАЛОГОВ**

**А.А. Сладкова**

ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», г. Тверь

В таможенной практике складываются различные ситуации, которые приводят к доначислению таможенных платежей, а также образованию задолженности и взиманию пеней. В случае возникновения вопросов по правильному исчислению таможенных платежей на этапе декларирования одним из способов быстрого выпуска товаров без размещения их на складе временного хранения является предоставление обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Целью научного исследования является рассмотрение некоторых практических аспектов использования денежного залога. По результатам анализа судебной практики можно сделать вывод о том, что остается актуальным вопрос по исчислению пеней при образовании задолженности, выявленной таможенными органами, как в процессе декларирования, так и после выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой. Научная новизна полученных результатов заключается в выявлении роли таможенного аудита, как процедуры, с помощью которой декларант может своевременно выявить ошибки и неточности до проведения таможенной проверки, избежав тем самым финансовых и временных затрат.

**Ключевые слова:** *денежный залог, задолженность, классификация товаров, пени, таможенная стоимость, таможенный аудит, таможенные органы.*

Достаточно часто в таможенной практике возникает необходимость предоставления обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Например, изменение таможенной стоимости и смена классификационного кода таможенным органом, отказ в льготе по уплате налога на добавленную стоимость, отмена преференциального режима по стране происхождения приводят к доначислению таможенных пошлин и налогов.

В п. 1 ст. 63 Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (далее – ТК ЕАЭС) закреплено несколько способов обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов: внесение денежных средств (денежный залог); предоставление банковской гарантии; заключение договора поручительства; оформление залога имущества [1].

Самым благополучным исходом для декларанта является выпуск товаров в течение 4 часов, однако у таможенного инспектора в ходе проверки таможенной декларации могут возникнуть вопросы по определению таможенной стоимости, по качественным и количественным характеристикам

товара и другие, что повлечет увеличение время выпуска товара на 10 рабочих дней или даже на более длительный срок – до 60 дней.

Если в процессе таможенного декларирования потребовалось предоставить дополнительные документы и сведения, то в целях скорейшего выпуска товаров декларант обычно вносит денежный залог.

Согласно п. 3 ст. 65 ТК ЕАЭС таможенный орган для расчета суммы обеспечения исходит из наибольшей величины ставок таможенных пошлин, налогов, которые могут быть определены на основании имеющихся сведений.

Однако пример из судебной практики свидетельствует о некоторых сложностях, связанных с механизмом расчета сумм обеспечения уплаты таможенных платежей. Так, «в отношении одних и тех же товаров таможенный орган проводил проверку таможенной стоимости и классификации товаров, в ходе которой декларанту было предложено внести размер обеспечения по дополнительной проверке сведений о таможенной стоимости в размере 504 008,10 руб., по дополнительной проверке кодов Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (далее – ТН ВЭД ЕАЭС) в размере 7 065,47 руб. и 51 351,68 руб. При этом декларант одно из требований по обеспечению уплаты таможенных платежей оплатил. Однако невыполнение второго требования повлекло отказ в выпуске товаров.

Сравнив размер обеспечения по проверке сведений о таможенной стоимости ввезенных товаров с обеспечением, выставленным в связи с проведением проверки по этим же товарам по коду ТН ВЭД ЕАЭС, суд установил, что в отношении всех товаров, по которым проводилась проверка по классификационному коду, размер обеспечения, выставленный при проверке сведений о таможенной стоимости этих же товаров на сумму 504 008,10 руб., является наибольшей величиной из всех рассчитанных, и предоставленное обеспечение в указанном размере позволило бы исполнить обязанность декларанта по оплате платежей в полном объеме по результатам любой из проверок» [2].

Таким образом, суды посчитали, что декларант условия выпуска товаров выполнил, внес наибольший из всех рассчитанных размеров обеспечения уплаты таможенных платежей, что позволило исполнить финансовую обязанность в полном объеме.

В следующем примере судом кассационной инстанции был выявлен ряд нарушений, связанных с порядком расчета сумм и сроков представления обеспечения уплаты таможенных платежей. Так, «не были установлены обстоятельства, связанные с обоснованностью использованного таможенным органом для расчета размера обеспечения уплаты таможенных платежей источника ценовой информации, обстоятельства, связанные однородностью товаров, в целях определения таможенной стоимости. Также «требование об обеспечении таможенным органом предъявлено обществу 18.04.2019, а 19.04.2019 общество дополнительно было проинформировано о внесении обеспечения платежей. При этом решение об отказе в выпуске товаров принято 20.04.2019, то есть за 7 дней до установленного таможенным органом срока (27.04.2019), что исключало возможность поступления сумм обеспечения в установленный срок, и лишало декларанта возможности

осуществить оплату размера обеспечения» [3]. В итоге данное дело было направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Стоит отметить, что суммы денежного залога взимаются в счет уплаты таможенных платежей, если в ходе проверки в процессе таможенного декларирования подтвердится позиция таможенного органа. Например, декларант направил таможенную декларацию, но у таможенного инспектора возникли вопросы по характеристикам товара, которые могут повлиять на классификационный код, а впоследствии и на ставку таможенной пошлины. Если даже после получения дополнительных документов и сведений, сомнения остались, тогда таможенный орган назначает идентификационную экспертизу, по результатам которой подтверждается позиция таможенного органа, а товар еще до проверки был выпущен условно под обеспечение, тогда сумма обеспечения взимается в счет оплаты таможенной пошлины.

Аналогичные последствия можно проследить в следующей типичной ситуации. 18.02.2019 г. декларируется товар – пиджаки трикотажные, мужские. Декларантом определен 6103320000 классификационный код ТН ВЭД ЕАЭС. Предоставлен сертификат по форме СТ-1 (страна происхождения – Узбекистан), значит, ставка ввозной таможенной пошлины будет составлять 0 %. Декларант предоставил сканированную копию сертификата страны происхождения товара. Таможенный орган отправил запрос на предоставление оригинала сертификата о стране происхождения. Таможенным органом принято решение о выпуске товара до получения оригинала сертификата при условии предоставления декларантом обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных платежей (денежного залога). 18.03.2019 г. декларант предоставил сертификат, но были выявлены расхождения данных, указанных в сертификате, и сведений в инвойсе. Введем некоторые данные, чтобы произвести расчеты по данной ситуации. Пусть таможенная стоимость будет составлять 113 000 руб., вес товара – 100 кг, ставка ввозной таможенной пошлины – 10 %, но не менее 1,88 евро/кг; курс евро – 74 руб.

Решение:

1) Таможенные платежи с предоставлением преференции по стране происхождения:

Таможенная пошлина 0 %

Налог на добавленную стоимость (далее – НДС)  $113\,000 \times 20\% = 22\,600$  руб. Эту сумму декларант заплатил при регистрации декларации (так как предоставил сканированную копию сертификата о стране происхождения товара).

2) Таможенные платежи без предоставления преференций по стране происхождения:

Таможенная пошлина  $113\,000 \times 10\% = 11\,300$  руб.

Таможенная пошлина  $1,88 \text{ евро} \times 100 \text{ кг} = 188$ ;  $188 \times 74 = 13\,912$  руб.

НДС  $(113\,000 + 13\,912) \times 20\% = 25\,383,4$  руб.

Всего:  $13\,912 + 25\,383,4 = 39\,295,4$  руб.

3) Обеспечение уплаты таможенных платежей

$39\,295,4 - 22\,600 = 16\,695,4$  руб.

Таким образом, таможенным органом будет списана сумма обеспечения в размере 16 695,4 руб. с расписки по денежному залогу в счет оплаты таможенной пошлины и НДС.

Возможна и другая ситуация, которая обычно складывается после выпуска товаров, влекущая за собой не только доначисление таможенных платежей, но и взимание пеней. Например, из Финляндии в Россию ввозится оборудование, задекларированное 14 января 2019 года как профилегибочная линия с числовым программным управлением для производства вентилируемых фасадных кассет из листового металла с многоцелевой конструкцией. Декларант указал классификационный код 8462 21 800 2ТН ВЭД ЕАЭС, которому соответствует 5 % ставка ввозной таможенной пошлины. В результате контроля после выпуска товаров 01 апреля 2019 года таможенным органом принято решение об изменении классификационного кода на 8462 21 100 9ТН ВЭД ЕАЭС, и ставка ввозной таможенной пошлины стала составлять 7 %. Введем некоторые данные, чтобы произвести расчеты по данной ситуации. Пусть таможенная стоимость будет составлять 626312 евро; вес нетто товара – 18750 кг, курс евро 77,54 руб.

Решение:

1) Таможенные платежи, которые уплатил декларант при выпуске товаров:

Таможенная пошлина  $(626312 \times 77,54) = 48\,564\,232,5$ ;  $48\,564\,232,5 \times 5\% = 2\,428\,211$  руб.

НДС  $(48\,564\,232,5 + 2\,428\,211) \times 20\% = 10\,198\,488,8$  руб.

Всего: 12 626 699,8 руб.

2) Таможенные платежи, которые начислил таможенный орган в рамках постконтроля:

Таможенная пошлина  $48\,564\,232,5 \times 7\% = 3\,399\,496,3$  руб.

НДС  $(48\,564\,232,5 + 3\,399\,496,3) \times 20\% = 10\,392\,745,8$  руб.

Всего: 13 792 242,1 руб.

3) Сумма задолженности:  $13\,792\,242,1 - 12\,626\,699,8 = 1\,165\,542,26$  руб.

Пени  $1\,165\,542,26 \times 78 \text{ дней} \times 7,75 / 360 / 100 = 19\,571,39$  руб.

В данной ситуации декларанту будет направлено уведомление о неуплаченных в установленный срок суммах таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней.

Важным моментом в вопросе уплаты и взыскания таможенных платежей является наличие авансовых платежей от декларанта на счете таможенного органа. Авансовые платежи могут быть, как добровольно уплачены по распоряжению декларанта в счет таможенных пошлин, налогов, так и принудительно взысканы таможенным органом, если образовалась задолженность.

В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 25.07.2019 г. по делу № А40-188022/2017 приведены интересные рассуждения о правовой природе пеней, которые были начислены таможенным органом даже с учетом того, что у декларанта имелась переплата (авансовые платежи), превышающая размер подлежащих уплате таможенных пошлин:

1. в ситуации, когда у декларанта имеется перечисленный таможенному органу авансовый платеж, соответствующий размеру требуемых платежей и налогов, таможенный орган имеет возможность самостоятельно зачесть их в счет уплаты таможенных пошлин и налогов, при этом какие-либо потери в бюджетной системе отсутствуют, что исключает возможность начисления пеней;

2. авансовые платежи в качестве потенциальных таможенных платежей уплачиваются «с присвоением им соответствующего кода бюджетной классификации и учитываются как отдельный вид доходов федерального бюджета с момента их поступления на счета Федерального казначейства. Поэтому то обстоятельство, что идентификация авансовых платежей применительно к исполнению обязанности по уплате конкретных таможенных платежей производится после поступления распоряжения со стороны плательщика или по инициативе таможенного органа не означает, что до момента распоряжения авансовыми платежами соответствующие денежные средства не находились в казне, и не использовались государством при кассовом исполнении федерального бюджета. Это исключает основание для начисления обществу пеней, состояние расчетов свидетельствует об отсутствии потерь бюджета» [4].

3. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации определила, что обстоятельство, предполагающее «начисление пеней в связи с одним лишь фактом возникновения обязанности по уплате таможенных платежей, вне зависимости от наличия внесенных в бюджет авансовых платежей, по существу придает пеням не восстановительный, а карательный характер (наказание за правонарушение), что не может быть признано правомерным» [4].

Таким образом, в таможенной практике типичной является ситуация, когда в рамках проверочных мероприятий на стадии электронного декларирования товаров должностное лицо таможенного органа запрашивает у декларанта дополнительные документы и сведения, а может впоследствии провести таможенный досмотр, назначить проведение экспертизы, что существенно затягивает сроки выпуска товаров. Если вопросы касаются только таможенно-тарифных мер, и результаты проверки не приведут к применению запретов и ограничений, тогда выпуск товаров может быть произведен под обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов.

В большинстве случаев таможенные органы в ходе проверки устанавливают совокупность следующих обстоятельств:

- признаки неверной идентификации и классификации, связанные с неточным или неполным описанием характеристик товара;
- указание декларантом недостоверных сведений о таможенной стоимости декларируемых товаров (несоблюдения ее структуры; неподтвержденные источники формирования заявленной таможенной стоимости товаров);
- расхождение сведений, указанных в разрешительной документации, с данными в товаросопроводительных документах и таможенной декларации. Например, номер инвойса, указанный в экспортной декларации, не совпадает с номером представленного декларантом инвойса.

В таких ситуациях таможенный орган устанавливает срок для предоставления документов, с помощью которых может подтвердиться достоверность заявленных в таможенной декларации сведений. Также одновременно с запросом сообщает декларанту о необходимости предоставления обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов. Если декларант предоставит обеспечение, то товар выпускают условно, а декларант в установленный срок осуществляет сбор необходимых документов.

Если же декларантом не будет представлено обеспечение исполнения обязанностей по уплате таможенных пошлин и налогов, то таможенный орган отказывает в выпуске. Это влечет для декларанта проблему размещения груза на границе, возникновение издержек по несвоевременной доставке груза согласно условиям внешнеторгового контракта, а также потерю суммы таможенного сбора за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров.

Таким образом, на стадии подачи и проверки электронной таможенной декларации, если возникнут сомнения по поводу точности и корректности сведений, заявленных декларантом, то таможенный инспектор рассчитывает обеспечение по уплате таможенных платежей, которое будет списано, если подтвердится позиция таможенного органа. Если ошибки будут найдены таможенным органом в течение трех лет после выпуска товаров, тогда уже от образовавшейся суммы задолженности будут рассчитываться еще и пени.

Ключевым документом, на основе которого заполняется таможенная декларация, является внешнеторговый контракт, заключаемый между продавцом и покупателем. В соответствии с внешнеторговым контрактом уже оформляются товаросопроводительные документы (инвойс, спецификации, счет-проформа, товаротранспортные накладные, счета за транспортировку и страхование груза). Несоответствие сведений в данных документах в рамках одной внешнеторговой операции может привести к ошибкам при таможенном декларировании. Например, цены за единицу товара в инвойсе могут отличаться от цен, которые согласованы в дополнительном соглашении к внешнеторговому контракту или спецификации. Также в инвойсе могут быть указаны иные условия поставки, чем в контракте, при этом в контракте не предусмотрено условия о том, что в инвойсе стороны могут согласовать другой базис поставки.

При этом декларанту нужно быть готовым к тому, что таможенный орган может запросить документы, имеющие отношение к экспортно-импортной сделке, по которой оформляется таможенная декларация, например:

- документы, подтверждающие соответствие произведенной оплаты товара цене, заявленной в рамках данного внешнеторгового контракта (прайс-лист производителя или коммерческое предложение, иные документы, подтверждающие согласование сторонами контракта ассортимента, количества, цены и условий поставки декларируемых товаров);
- бухгалтерские документы (об оприходовании/реализации товаров, ввезенных по конкретному внешнеторговому контракту; оборотно-сальдовая ведомость; копии ведомости банковского контроля);

– транспортные документы (заявка на международную перевозку, платежное поручение, акт сдачи-приемки оказанных услуг по перевозке товаров; согласованные ставки фрахта, сведения о погрузке, выгрузке, перегрузке товара в пути следования; копию коносамента с обеих сторон);

– сведения о качественных характеристиках товара (паспорт изделия, описание от изготовителя, инструкция по эксплуатации, техническое руководство и др.).

Некорректность оформления документов приводит к тому, что декларант не может подтвердить заявленные сведения, например, «в представленной копии экспортной декларации страны отправления не указаны номер контракта, во исполнение которого осуществлялась поставка товара, отсутствует номер коммерческого инвойса, коносамента и контейнеров, в которых поставлен товар. В экспортной декларации отсутствует штамп отправителя товара и отметки таможенной службы, иные отметки, подтверждающие законность иностранного документа. В связи с изложенным, экспортная декларация не может подтверждать либо опровергать ценовую информацию на товар, ввезенный декларантом» [5].

Говоря об ошибках и неточностях, допускаемых в процессе декларирования, нельзя не остановиться на такой процедуре как таможенный аудит, которая приобретает все большее распространение в контроле за экспортно-импортными операциями. Уже существуют программы, например программа AuditXP Customs, которые позволяют автоматически проверить соответствие сведений бухгалтерской и таможенной документации и выявить расхождения. Для этого в программу в формате xml-файл загружаются таможенная декларация, товаросопроводительные документы, а также документы бухгалтерской отчетности: баланс и отчет о финансовых результатах, счета фактуры из журнала покупок и продаж, сведения о движении товара из сальдовой ведомости [6]. Программа автоматически проверяет сведения, указанные в таможенной декларации со сведениями товаросопроводительных документов, а также проводит анализ соответствия данных бухгалтерского учета и сведений, указанных в таможенной декларации. В итоге формируется отчет, в котором красным цветом выделены элементы по несоответствию сведений, и дается оценка по осуществлению организацией финансовой и внешнеэкономической деятельности.

В условиях цифровой экономики и автоматизации операций процесс осуществления экспортно-импортных сделок становится максимально прозрачным для контролирующих органов. Поэтому участнику внешнеэкономической деятельности следует крайне осмотрительно подходить к оформлению внешнеторговой документации и еще до процесса декларирования запрашивать у контрагента документы по характеристикам товара, по ценам и другим условиям сделки, тщательно прорабатывать и фиксировать условия по транспортировке груза. Данные сведения могут потребоваться при проверке декларации таможенным органом. Также декларант должен стремиться к самостоятельной аудиторской проверке при помощи своих штатных специалистов либо посредством привлечения независимых специализированных аудиторов, поскольку минимизация расходов по уплате таможенных платежей и при проведении самостоятельных

аудиторских проверок может привести к обратному результату - расходам на хранение груза на границе, уплату задолженности и пеней.

### **Список литературы**

1. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (ред. от 23.03.2021 г.) (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // СПС «КонсультантПлюс».
2. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 20.03.2019 г. № Ф03-261/2019 по делу № А51-31544/2016.
3. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.08.2020 г. № Ф05-8056/2020 по делу № А41-61914/2019.
4. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 25.07.2019 г. № 305-ЭС19-7439 по делу № А40-188022/2017.
5. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.02.2021 г. № Ф08-12501/2020 по делу № А32-10857/2020.
6. Методика аудита по МСА в программе AuditXP // URL: <https://www.auditxp.ru/upload/iblock/7ef/7ef92834694e88df5c310419b9e003b7.pdf>

#### *Об авторе:*

СЛАДКОВА Алена Александровна – доцент кафедры экологического права и правового обеспечения профессиональной деятельности юридического факультета Тверского государственного университета, 170000, e-mail: [sladkova.alen@yandex.ru](mailto:sladkova.alen@yandex.ru), ORCID: 0000-0002-7890-8487, SPIN-код: 4410-8106.

## **PRACTICAL ASPECTS OF ENSURING THE FULFILLMENT OF THE OBLIGATION TO PAY CUSTOMS DUTIES AND TAXES**

**A.A. Sladkova**

FSBOU VO “Tver State University”, Tver

In customs practice, there are various situations that lead to additional customs payments, as well as the formation of debts and the collection of penalties. If there are questions about the correct calculation of customs payments at the declaration stage, one of the ways to quickly release goods without placing them in a temporary storage warehouse is to provide security for the fulfillment of the obligation to pay customs duties and taxes. The purpose of the scientific work is to consider some practical aspects of the use of monetary collateral. Based on the results of the analysis of judicial practice, it can be concluded that the issue of calculating penalties for the formation of debts identified by customs authorities both during the declaration process and after the release of goods in accordance with the declared customs procedure remains relevant.

**Keywords:** *cash collateral, debt, classification of goods, penalties, customs value, customs authorities.*

*About the author:*

SLADKOVA Alena Aleksandrovna – PhD, associate professor of subdepartment of environmental law and legal support of professional activity of the Law Department, FSBOU VO “Tver State University”, Tver. E-mail: [sladkova.alen@yandex.ru](mailto:sladkova.alen@yandex.ru)

**References**

1. The Customs Code of the Eurasian Economic Union (as amended on 23.03.2021) (Appendix No. 1 to the Agreement on the Customs Code of the Eurasian Economic Union) // SPS "ConsultantPlus".
2. Resolution of the Arbitration Court of the Far Eastern District of 20.03.2019 No. F03-261/2019 in case No. A51-31544/2016.
3. Resolution of the Arbitration Court of the Moscow District of 03.08.2020 No. F05-8056/2020 in case No. A41-61914/2019.
4. Determination of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation No. 305-ES19-7439 dated 25.07.2019 in case No. A40-188022/2017.
5. Resolution of the Arbitration Court of the North Caucasus District of 01.02.2021 No. F08-12501/2020 in case No. A32-10857/2020.