

УДК 336.24

ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ТАМОЖЕННЫХ ПРОЦЕДУРАХ ПЕРЕРАБОТКИ В ТАМОЖЕННОМ СОЮЗЕ ЕАЭС

А.Н. Сухарев

ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет»

Раскрыт экономический смысл таможенных процедур переработки. Рассмотрены особенности расчета таможенных платежей в таможенной процедуре переработки на таможенной территории, в таможенной процедуре переработки вне таможенной территории и в таможенной процедуре переработки для внутреннего потребления. Обозначены проблемы в данной области. Представлены примеры расчета таможенных платежей в таможенных процедурах переработки.

Ключевые слова: *таможенные платежи, таможенные процедуры, таможенная пошлина, акциз, НДС.*

В соответствии с Таможенным кодексом Таможенного союза ЕАЭС под таможенной процедурой понимается «совокупность норм, определяющих для таможенных целей требования и условия пользования и (или) распоряжения товарами на таможенной территории таможенного союза или за ее пределами» [1, ст. 4]. К таможенным процедурам переработки относятся три процедуры: переработка на таможенной территории, переработка вне таможенной территории и переработка для внутреннего потребления. Таможенная процедура переработки на таможенной территории позволяет развивать отечественную сферу переработки товаров путем усиления интеграции национальной экономики в мировую экономику. Использование данной процедуры оптимизирует суммы уплачиваемых таможенных платежей при ввозе в страну товаров с целью их переработки и вывозе из неё уже переработанных товаров [8]. Это дает возможность транснациональным корпорациям размещать в России свои предприятия, являющиеся элементом в цепочке единого производственного процесса. Также следует помнить, что развитие сферы переработки создает в стране дополнительные рабочие места, увеличивает налоговые поступления в бюджеты бюджетной системы и приводит к росту ВВП за счет прироста созданной в стране добавленной стоимости [5].

Следует исходить из того, что таможенные процедуры переработки на таможенной территории и переработки вне таможенной территории являются взаимно обратными: в одной стране должна заявляться одна таможенная процедура, а в другой стране – другая [6–7]. Иными слова-

ми, участники внешнеэкономической деятельности должны заявлять две таможенные процедуры переработки: переработки вне таможенной территории – в одной стране; переработки на таможенной территории – в другой стране.

Экономический смысл таможенной процедуры переработки для внутреннего потребления состоит в том, что её использование позволяет устранить эффект «тарифной аномалии» – возникающей ситуации, когда по мере роста степени обработки товаров пошлина на них понижается, что противоречит общему принципу построения тарифов промышленно развитых стран, построенных по принципу тарифной эскалации [9]. Тарифная эскалация – это увеличение ставки таможенной пошлины по мере повышения степени обработки товаров. Тарифная эскалация защищает сферу переработки товаров более эффективно, чем использование плоской (одинаковых ставок таможенных пошлин) системы таможенных пошлин в цепочке: сырье – полуфабрикаты – готовая продукция. Однако в таможенном тарифе не всегда удастся построить ставки по принципу тарифной эскалации, а наоборот, может возникнуть ситуация диаметрально противоположная – тарифная деэскалация. Для этих случаев таможенное законодательство и предусматривает возможность использования таможенной процедуры переработки для внутреннего потребления, позволяющая снизить сумму уплачиваемых таможенных платежей, предотвращая тем самым перемещение перерабатывающих производств за пределы территории страны.

В таможенных процедурах переработки в отношении различных товаров используются следующие понятия:

ввозимые товары – товары, ввозимые на таможенную территорию с целью их переработки;

вывозимые товары – товары, вывозимые с таможенной территории с целью их переработки;

продукты переработки – товары, получаемые в процессе переработки из ввозимых или вывозимых товаров;

остатки – товары, которые не были использованы в процессе переработки (часть ввозимых или вывозимых товаров);

отходы – продукты, образующиеся в результате переработки товаров и не являющиеся целью такой переработки.

Рассмотрим особенности расчета и уплаты таможенных платежей в различных таможенных процедурах переработки. Таможенные платежи включают в себя ввозные и вывозные таможенные пошлины, акциз, НДС и таможенные сборы, уплачиваемые участниками внешнеэкономической деятельности при ввозе и вывозе товаров с таможенной территории. С образованием Таможенного союза России, Беларуси и Ка-

захстана (с 1 июля 2010 г.), территория государств этого союза стала являться единой таможенной территорией.

В соответствии с таможенной процедурой переработки на таможенной территории иностранные товары должны ввозиться на территорию Таможенного союза в целях переработки с последующим вывозом продуктов переработки и образующихся отходов. Ввозимые в целях переработки товары не облагаются ввозной таможенной пошлиной, акцизом и НДС. В отношении полученных и вывозимых с таможенной территории продуктов переработки, а также отходов и остатков не должны уплачиваться вывозные таможенные пошлины. Но они должны быть уплачены при выпуске этих товаров во внутреннее потребление (оставление в целях потребления на таможенной территории). Кроме того, на эти суммы должны быть уплачены проценты (по ставке рефинансирования) за период с момента заявления ввозимых товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории до момента помещения продуктов переработки и остатков под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления. В противном случае участники внешнеэкономической деятельности получали бы экономический выигрыш за счет преднамеренного затягивая уплаты таможенных платежей, а сама таможенная процедура переработки на таможенной территории использовалась бы ими в целях оптимизации уплаты таможенных платежей и внутренних косвенных налогов.

Пример 1. Пусть с целью переработки на таможенной территории Таможенного союза ввозятся товары (товары А) в количестве 1000 шт., имеющие таможенную стоимость 500 000 руб. По условиям переработки из 1 шт. товара А должна быть получена 1 шт. товара В (продукт переработки). Всего было переработано 800 шт. товара А и получено соответственно 800 шт. товара В, из которых 400 шт. было вывезено с территории Таможенного союза и еще 400 шт. – выпущено во внутреннее потребление. Остатки товара А в количестве 100 шт. были также вывезены с таможенной территории, и еще 100 шт. были выпущены во внутреннее потребление. В отношении вывезенных остатков и продуктов переработки таможенные пошлины и налоги не уплачиваются, а в отношении выпущенных в обращение подлежит уплате ввозная таможенная пошлина как на остатки товара А, так и на продукты его переработки, а также проценты с них.

Допустим, что в отношении товара А ввозная таможенная пошлина составляет 5 %, НДС – 18 %, а акциз на сам товар не является подакцизным. Также пусть в отношении продукта его переработки ввозная таможенная пошлина составляет 10 %, акциз – 30 %, НДС – 18 %.

Тогда в отношении остатков товара А должна быть уплачена ввозная таможенная пошлина, равная $500\,000 \text{ руб.} \times (100 \text{ шт.}/1000 \text{ шт.}) \times$

$0,05 = 2\,500$ руб. Сумма НДС к уплате составит $(500\,000 \text{ руб.} \times (100 \text{ шт./}1000 \text{ шт.}) + 2\,500 \text{ руб.}) \times 0,18 = 9\,450$ руб.

В отношении продуктов переработки ввозная таможенная пошлина должна применяться к таможенной стоимости товара А, которая перешла на продукт В ($500\,000 \text{ руб.} \times (400 \text{ шт./}1000 \text{ шт.}) = 200\,000 \text{ руб.}$). Поэтому сумма ввозной таможенной пошлины на продукты переработки должна составить $200\,000 \text{ руб.} \times 0,10 = 20\,000 \text{ руб.}$ Сумма подлежащего уплате акциза составит $(200\,000 \text{ руб.} + 20\,000 \text{ руб.}) \times 0,30 = 66\,000 \text{ руб.}$ Сумма НДС к уплате составит $(200\,000 \text{ руб.} + 20\,000 \text{ руб.} + 66\,000 \text{ руб.}) \times 0,18 = 51\,480 \text{ руб.}$

В таможенной процедуре переработки вне таможенной территории товары должны вывозиться за пределы территории Таможенного союза с целью их переработки, а продукты переработки должны быть ввезены обратно на территорию Таможенного союза. Ввозимые продукты переработки подлежат обложению ввозной таможенной пошлиной и внутренними косвенными налогами. Ввозная таможенная пошлина должна уплачиваться исходя из стоимости переработки вывезенных товаров, а если её установить невозможно, то она должна определяться в виде разности между таможенной стоимостью продуктов переработки и таможенной стоимостью товаров, которые были помещены в переработку. При этом должны использоваться те ставки, которые действовали в день помещения продуктов переработки под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления. В том случае, если для продуктов переработки используются специфические ставки пошлин (выраженные в количестве денежных единиц за единицу товара), сумма таможенных пошлин, которая должна быть уплачена, рассчитывается как произведение суммы ввозной таможенной пошлины, исчисленной по специфической ставке в отношении продуктов переработки, на соотношение стоимости операций по переработке к таможенной стоимости продуктов переработки, как если бы продукты переработки помещались под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления [1, ст. 262].

Это можно представить следующим образом:

сумма таможенной пошлины (по специфической ставке) = ставка таможенной пошлины за единицу товара \times (стоимость переработки товаров / таможенная стоимость продуктов переработки).

НДС должен уплачиваться на прирост стоимости товаров, полученных в результате переработки товаров, который может быть определен как на основании документов о переработке товаров, так и через разницу таможенных стоимостей продуктов переработки и товаров, вывезенных с целью такой переработки. Акцизы подлежат уплате исходя из всей таможенной стоимости ввозимых продуктов переработки.

При помещении вывезенных товаров под таможенную процедуру экспорта в отношении них должны быть уплачены вывозные таможенные пошлины и проценты с них. Проценты подлежат уплате за период времени между помещением вывезенных товаров под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории и помещением этих же товаров под таможенную процедуру экспорта. Таможенное законодательство не предусматривает возможность уплаты таможенных платежей в стране вывоза товаров в целях их переработки в отношении образующихся отходов. Это связано с тем, что таможенному обложению подлежит лишь прирост таможенной стоимости товаров и для страны, ввозящей продукты переработки, не имеет значение стоимость отходов. В противном случае на стоимость отходов необходимо было бы уменьшать базу по обложению таможенным платежам, переложив её на отходы.

Пример 2. Пусть с целью переработки с таможенной территории Таможенного союза вывозятся товары С в количестве 600 л, таможенной стоимостью 300 000 руб. Норма выходы продукта переработки (товар Д) установлена следующая: 1 л товара С → 0,8 л товара Д. Всего было переработано 400 л ввезенного товара и получено 320 л товара Д, который был ввезен на таможенную территорию Таможенного союза, а его таможенная стоимость (заявляемая при ввозе) составила 500 000 руб. Не переработанный товар (200 л) был заявлен под таможенную процедуру экспорта.

Примем, что ставка ввозной таможенной пошлины на продукты переработки составляет 10 %, акциз – 20 %, НДС – 18 %, а ставка вывозной таможенной пошлины на товар С составляет 15 %.

В отношении ввозимых продуктов переработки ввозная таможенная пошлина и НДС должны быть уплачены на разницу между таможенной стоимостью ввозимых продуктов переработки и таможенной стоимостью вывезенных товаров, которые пошли на изготовление продуктов переработки. Поэтому основой для обложения ввозной таможенной пошлиной и НДС будет являться разность между 500 000 руб. и 200 000 руб. ($\frac{2}{3}$ от 300 000 руб.), или 300 000 руб., а основой для обложения акцизом будет полная таможенная стоимость ввозимых товаров. С учетом этого, сумма ввозной таможенной пошлины в отношении товара Д составит $300\,000 \times 0,10 = 30\,000$ руб. Сумма, подлежащая к уплате акциза, составит $(500\,000 \text{ руб.} + 30\,000 \text{ руб.}) \times 0,20 = 106\,000$ руб. Сумма НДС к уплате составит $(300\,000 \text{ руб.} + 30\,000 \text{ руб.} + 106\,000 \text{ руб.}) \times 0,18 = 78\,480$ руб.

В отношении остатков товара С (200 л. и таможенной стоимостью 100 000 руб.), помещенных под таможенную процедуру экспорта,

должна быть уплачена вывозная таможенная пошлина в сумме 15 000 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 0,15$), а также проценты с неё.

При таможенной процедуре переработки для внутреннего потребления иностранные товары должны ввозиться на таможенную территорию Таможенного союза с целью их переработки и дальнейшего выпуска для внутреннего потребления. В отношении ввозимых товаров должны уплачиваться акциз и НДС в полном объеме. В целях их уплаты необходимо производить условный расчет ввозной таможенной пошлины, которая не подлежит уплате, но на которую последовательно должны быть наложены акциз и НДС. Ввозная таможенная пошлина будет уплачиваться уже только на продукты переработки, исходя из ставок, которые применяются к продуктам переработки (а не к ввозимым товарам, из которых производятся продукты переработки). В том случае, если ввезенные товары не были переработаны и впоследствии помещены под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, в отношении них подлежит уплата ввозной таможенной пошлины и проценты с неё.

Одним из условий помещения иностранных товаров под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления является минимизация таможенных платежей по сравнению с тем, сколько пришлось бы их заплатить при ввозе иностранных товаров в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления, что является условием преодоления эффекта тарифной деэскалации, приводящего к вытеснению перерабатывающих производств за пределы территории Таможенного союза.

Пример 3. Пусть в целях переработки для внутреннего потребления на территорию Таможенного союза ввозятся товары Е в количестве 5000 кг и таможенной стоимостью 1 млн руб., из которых изготавливаются продукты переработки (товар F). Норма выхода продукта переработки установлена следующая: 1 кг товара Е \rightarrow 0,9 кг товара F. На товар Е ставка ввозной таможенной пошлины составляет 2 евро/кг, ставка акциза – 10 %, ставка НДС – 18 %. На товар F ставка ввозной таможенной пошлины составляет 0,5 евро/кг, ставка акциза – 10 %, ставка НДС – 18 %. Курс евро: 1 евро = 40 руб.

Все ввезенные товары были переработаны и выпущены во внутреннее потребление. Общее количество полученных продуктов переработки должно составить 4500 кг ($5000 \text{ кг} \times 0,9$).

При ввозе товара Е ввозная таможенная пошлина на него не уплачивается, но подлежит расчету в целях определения сумм, подлежащих к уплате акциза и НДС. Сумма условно рассчитанной ввозной таможенной пошлины на товар Е составляет $5000 \text{ кг} \times 2 \text{ евро/кг} \times 40 \text{ руб.} = 400\,000 \text{ руб.}$ Сумма акциза, подлежащая уплате в отношении ввозимого

товара, составит $(1 \text{ млн руб.} + 0,4 \text{ млн руб.}) \times 0,10 = 140 \text{ 000 руб.}$ Сумма НДС к уплате составит $(1 \text{ млн руб.} + 0,4 \text{ млн руб.} + 0,14 \text{ млн руб.}) \times 0,18 = 277 \text{ 200 руб.}$ Ввозная таможенная пошлина будет уплачена уже только в отношении продуктов переработки и составит $4500 \text{ кг} \times 0,5 \text{ евро/кг} \times 40 \text{ руб.} = 90 \text{ 000 руб.}$

Таможенная стоимость отходов, образующихся в таможенной процедуре переработки на таможенной территории, определяется [2–4]:

1) в отношении отходов, которые по своим качественным характеристикам аналогичны иностранным товарам – исходя из таможенной стоимости ввезенных в целях переработки иностранных товаров;

2) в отношении остальных отходов – с использованием методов определения таможенной стоимости: по стоимости сделки с ввозимыми товарами; по стоимости сделки с идентичными товарами; по стоимости сделки с однородными товарами; по методу вычитания и резервным методом. При этом таможенная стоимость отходов может определяться на основе использования:

а) цены продажи оцениваемых отходов при их первой реализации на таможенной территории Таможенного союза покупателям, которые не являются взаимосвязанным ни с одним из участников сделки по переработке иностранных товаров;

б) цены продажи идентичным оцениваемым отходам товаров или однородных с ними товаров, которые продаются покупателям, не являющимся взаимосвязанным ни с одним из участников сделки по переработке иностранных товаров.

Одной из проблем в области применения таможенных платежей в таможенных режимах переработки является определение обоснованности отклонения фактического выхода продукта переработки от его нормативного значения.

При помещении товаров под таможенные процедуры переработки может возникнуть проблема отклонения фактического выхода продукта переработки от его нормативного значения. Такое отклонение может быть как превышением фактического выхода продуктов переработки над нормативном значением. Как в этом случае должны уплачиваться таможенные платежи? Исходя из нормативного или фактического значения выхода?

Нормативный выход может как определяться по согласованию с таможенными органами, так и устанавливаться соответствующими актами Евразийской экономической комиссии (в отношении товаров, характеристики которых остаются практически постоянными). В первом случае представляется возможным представление участниками внешнеэкономической деятельности необходимых подтверждающих документов, свидетельствующих о возможном отклонении фактического выхода

продуктов переработки от ранее установленного нормативного значения. Такое отклонение может быть обусловлено изменением технологических условий переработки, носящих объективный характер. Во втором случае (при установленных стандартных нормах выхода продуктов переработки) таможенные органы не обладают возможностью принять фактические данные о выходе продуктов переработки, так как должны руководствоваться установленными нормативными предписаниями.

Возможностями решения этой проблемы являются:

а) признание таможенными органами фактического выхода продукции в качестве основы расчета и уплаты таможенных платежей. В этом случае со стороны участников внешнеэкономической деятельности должно быть представлено соответствующее обоснование такого отклонения;

б) непризнание таможенными органами отклонения фактического выхода продуктов переработки от нормативного значения, что должно повлечь уплату дополнительных таможенных платежей. При таможенной процедуре переработки на таможенной территории превышение фактического выхода продукта переработки над нормативным значением дополнительное доначисление таможенных платежей должно производиться при помещении продуктов переработки в таможенную процедуру внутреннего потребления, а при их вывозе с таможенной территории такая уплата не должна вообще производиться (кроме уплаты вывозных таможенных пошлин).

Подытоживая вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что таможенные процедуры переработки являются одними из форм внешнеэкономической деятельности и способствуют развитию процесса международного разделения труда.

Список литературы

1. Таможенный кодекс Таможенного союза : приложение к Договору о Таможенном союзе, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17.
2. Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (ред. от 23 апреля 2012 г.).
3. Положение об особенностях определения таможенной стоимости отходов, образовавшихся в результате переработки иностранных товаров : Решение Комиссии Таможенного союза России, Беларуси и Казахстана от 18 ноября 2010 г. № 512.

4. О таможенном регулировании в Российской Федерации: федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 301-ФЗ (ред. от 23 июля 2013 г.).

5. Сухарев А.Н. Антициклическое таможенно-тарифное регулирование: идея и механизм реализации // Вестник Тверского государственного университета. Сер. «Право». 2008. № 30. (90). С. 221–228.

6. Сухарев А.Н. Методологические аспекты таможенной стоимости // Финансы и кредит. 2011. № 20. С. 49–53.

7. Сухарев А.Н. Таможенная стоимость: экономический и правовой аспект // Вестник Тверского государственного университета. Сер. «Право». 2008. № 5 (65). С. 57–64.

8. Сухарев А.Н. Таможенные платежи в таможенных процедурах переработки // Финансы и кредит. 2014. №13 (589). С. 38–46.

9. Сухарев А.Н. Эволюция таможенного тарифа России и его влияние на развитие внешней торговли // Вестник Тверского государственного университета. Сер. «Право». 2008. №12. С. 221–228.

PECULIARITIES OF CALCULATION OF CUSTOMS DUTIES IN THE CUSTOMS PROCEDURES OF PROCESSING WITHIN THE CUSTOMS UNION, EAEC

A.N. Sukharev

Tver State University

The paper discloses the economic meaning of customs procedures for processing. The features of the calculation of customs duties in the customs procedure for processing on customs territory, the customs procedure for processing outside the customs territory and in the customs procedure of processing for domestic consumption. The problems in the art. The examples of calculation of customs duties in the customs procedure for processing.

Keywords: *customs payments, customs procedures, customs duty, excise, VAT*

Об авторе

СУХАРЕВ Александр Николаевич – доктор экономических наук, профессор кафедры конституционного, административного и таможенного права Тверского государственного университета, e-mail: su500005@yandex.ru

SUCHAREV Alexander – Doctor of Economics, professor of constitutional, administrative and customs law Tver State University, e-mail: su500005@yandex.ru

Сухарев А.Н. Особенности расчета таможенных платежей в таможенных процедурах переработки в Таможенном союзе ЕАЭС // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2015. № 2. С. 223 – 231.