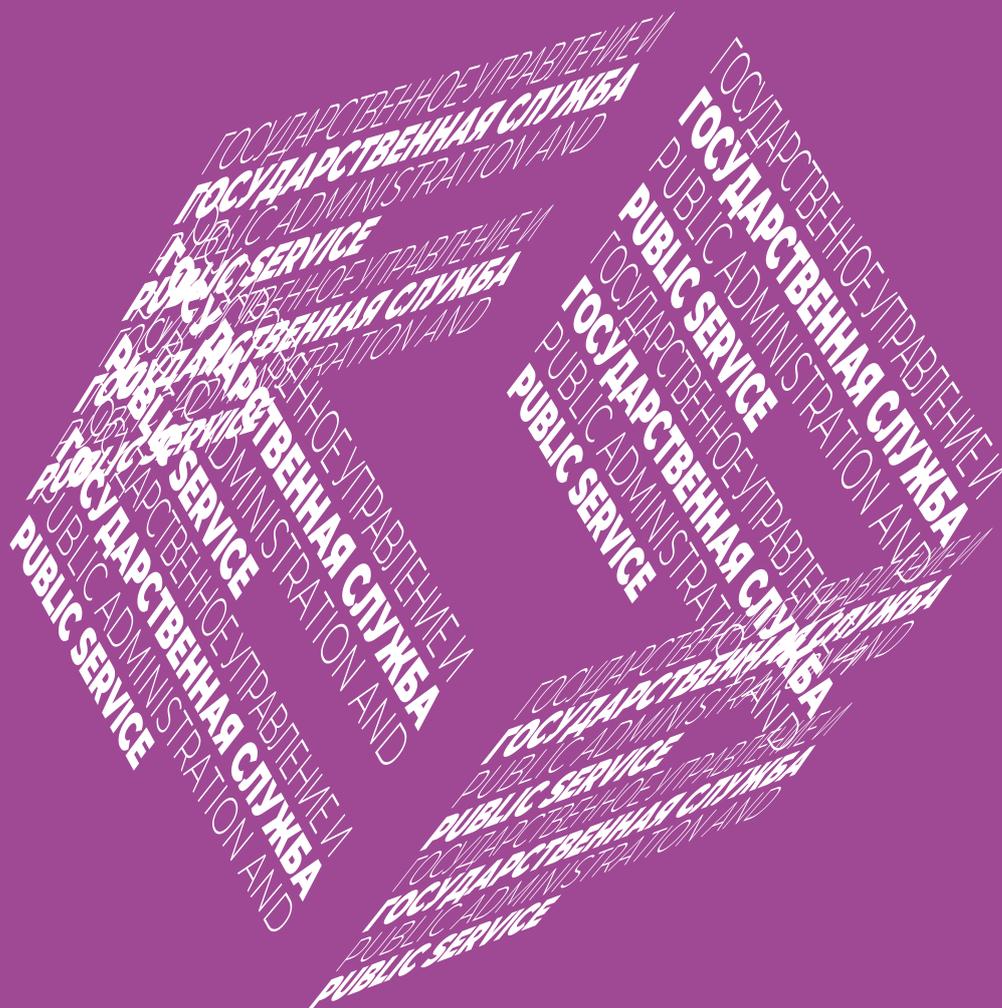


6/22

ПРЕПРИНТЫ



Г. В. Баландина

**АКТУАЛЬНЫЕ ПОХОДЫ
К СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ
ТАМОЖЕННОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
В СИСТЕМЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА И ГОСУДАРСТВЕННОЙ
СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Баландина Галина Владимировна
Ст.н.с. Лаборатории макроэкономических исследований института при-
кладных экономических исследований РАНХиГС

«Актуальные походы к совершенствованию таможенного администри-
рования в системе регулирования внешнеэкономической деятельности»

Препринт

Москва 2022

Аннотация

В данной работе проанализированы наиболее важные инструменты современного таможенного администрирования: уполномоченный экономический оператор, таможенный аудит, финансовые гарантии уплаты таможенных платежей. На основе проведенного анализа и с учетом международной практики разработаны предложения по дальнейшему развитию этих институтов.

This paper analyzes the most important tools of modern customs administration: authorized economic operator, customs audit, financial guarantees for payment of customs duties. Based on the analysis carried out and taking into account international practice, proposals have been developed for the further development of these institutions.

Содержание

Введение	4
Общая оценка таможенного администрирования в системе мер государственного регулирования внешнеэкономической деятельности	6
Уполномоченный экономический оператор	6
Таможенный аудит	7
Финансовые гарантии.....	18
Предложения по развитию отдельных направлений и институтов таможенного администрирования	22
Благодарности.....	29
Список использованных источников.....	30

Введение

В системе государственного регулирования внешнеэкономической деятельности таможенное администрирование занимает важную роль. Таможенное регулирование, как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации (КС РФ) образует правовую основу системы мер таможенного контроля, призванных гарантировать уплату обязанностями лицами таможенных платежей, которая, как и институт таможенного контроля в целом, направлена на защиту не только фискального интереса государства, но и таких конституционных ценностей, как суверенитет и экономическая безопасность Российской Федерации, законные интересы отечественных производителей и потребителей (Постановление КС РФ от 14.05.1999 № 8-П [1], Определение КС РФ от 24.11.2016 № 2519-О [2]). Непосредственной задачей таможенного администрирования является обеспечение соблюдения установленных мер таможенно-тарифного и нетарифного регулирования и содействия торговли способами, эффективными для государства, но также путем внедрения комфортных и минимально затратных административных процедур перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу, что соотносится с позицией КС РФ, что все меры принудительного характера в области таможенного регулирования как меры, связанные с ограничением права собственности, должны отвечать требованиям справедливости, быть соразмерны конституционно закрепленным целям и охраняемым законным интересам [1].

Последние несколько лет улучшения таможенного администрирования связаны прежде всего с широким использованием информационных технологий и применением упрощенных процедур выпуска товаров для участников ВЭД, отнесенных к низкой категории риска. Прогрессивные технологии автоматической регистрации таможенной декларации и автоматического выпуска товаров в основном применяются к 10% участников ВЭД, на которых приходится до 80% всех собираемых таможенных платежей.

В рамках исследования проведен анализ международного опыта и практики таможенного администрирования в ЕАЭС и Российской Федерации по направлениям таких институтов, как уполномоченный экономический оператор, таможенный аудит, финансовые гарантии для выявления потенциала развития деятельности российской таможенной службы по этим направлениям и выработки рекомендаций для такого развития. Выбранные направления для исследования являются, по мнению авторов, опорой для дальнейшего совершенствования таможенного администрирования, гармонизации таможенного законодательства и практики его применения с нормами международного права и лучшими практиками его применения торговыми партнерами России.

В условиях членства Российской Федерации в Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС), в котором в соответствии с Договором о ЕАЭС [3] применяется единое таможенное регулирование (ст. 32 Договора), компетенция органов государственной власти России по регулированию правоотношений в таможенной сфере ограничена теми пределами, которые установлены Таможенным кодексом ЕАЭС [4] (ТК ЕАЭС) отсылочными нормами к национальному законодательству государств – членов ЕАЭС. Поэтому при анализе отдельных направлений таможенного администрирования в Отчете также отмечаются те достоинства и недостатки ТК ЕАЭС, которые являются правовой основой развития или, наоборот, препятствием для развития таких направлений таможенного дела, как уполномоченный экономический оператор, таможенный аудит и финансовые гарантии. В разделе 3 приведены примеры реализации положений ТК ЕАЭС и их практического применения в государствах – членах ЕАЭС.

В мае 2020 года Правительством Российской Федерации принята Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года [5], а для реализации положений Стратегии утвержден План мероприятий на период до 2024 года [6]. Положения данных документов проанализированы с точки зрения провозглашенных целей и задач развития выбранных для исследования направлений, их соответствия лучшим мировым практикам и определенности таких целей и задач для практической реализации.

В проведенном анализе и выводах по его результатам особое внимание уделено актуальности исследуемых направлений с учетом глобальных перемен в условиях ведения внешней торговли Российской Федерации, вызванных геополитическими изменениями, произошедшим в 2022 г., санкционным давлением со стороны отдельных стран.

Общая оценка таможенного администрирования в системе мер государственного регулирования внешнеэкономической деятельности

Уполномоченный экономический оператор

В международной практике УЭО принято разделять на два типа: один тип, подтверждающий надежность лица в обеспечении безопасности цепи поставок, и второй тип, подтверждающий право лица на преимущества при применении таможенного законодательства. Такие подходы для УЭО закреплены в Рамочных стандартах безопасности и упрощения процедур международной торговли ВТамО [7], закреплены Таможенным кодексом Европейского союза [8] (далее также УСС), что подробно описано в подразделе 2.2 настоящего Отчета.

Правила наделения лиц статусом УЭО и набор упрощений, предоставляемых таким лицам, определены главой 61 ТК ЕАЭС [4]. В отличие от ранее действовавшего Таможенного кодекса Таможенного союза, статус УЭО, помимо декларантов товаров, могут также получить таможенные представители, таможенные перевозчики, владельцы складов временного хранения и таможенных складов.

На 28 октября 2022 года в российский реестр уполномоченных экономических операторов (УЭО) включено 169 компаний, у 3-х из которых свидетельство о включении в реестр УЭО приостановлено [9]. Учитывая, что общее количество российских компаний, осуществляющих деятельность в сфере ВЭД, превышает 100 тыс. [**Ошибка! Закладка не определена.**], не считая владельцев СВХ, перевозчиков, морских операторов и т.д., то можно говорить о том, что институт УЭО в России пока еще не является хоть сколько-нибудь значимым для таможенного администрирования.

Сдерживающими факторами в расширении этого списка, по нашему мнению, являются схожесть упрощений для УЭО и участников ВЭД для достижения низкого уровня риска, а также критерии допуска компаний к статусу УЭО, которые являются непреодолимыми для компаний МСП. Например, частью 8 статьи 383 Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [10] (далее – Закон Российской Федерации о таможенном регулировании) установлены дополнительные к ТК ЕАЭС условия включения лиц в реестр уполномоченных экономический

операторов, к которым отнесены осуществление раздельного учета операций с иностранными товарами и товарами, имеющих таможенный статус товаров ЕАЭС¹, что усложняет ведение бухгалтерского учета, обеспечение прямого электронного доступа таможенных органов к системе учета этих лиц [11].

В 2019 году ФТС России в рамках данной работы подписаны первичные документы – планы, меморандумы – о взаимном признании УЭО с таможенными службами Китая, Южной Кореи, Турции и Японии. На их основе будет проведена разработка и подготовка к подписанию соглашений о взаимном признании УЭО [12]. Однако для международного признания статуса УЭО в области безопасности важно иметь в таможенном законодательстве условия присвоения такого статуса.

В Российской Федерации приняты стандарты в области безопасности цепи поставок, которые основаны на международных стандартах ISO 28000, ISO 20858, ISO 28004: ГОСТ Р ИСО 28000-2019 [13], ГОСТ Р ИСО 28001-2019 [14] и ГОСТ Р ИСО 28004-1-2019 [15], направленные на создание, внедрение, поддержание и улучшение систем управления безопасностью. Однако таможенное законодательство ЕАЭС и Российской Федерации пока не позволяет таможенным органам присваивать статус УЭО по критериям, основанным на безопасности. В Плане мероприятий на период 2021 - 2024 годов по реализации Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года [6] признается, что для взаимного признания статуса УЭО иностранными государствами требуется имплементация требований Рамочных стандартов безопасности и облегчения мировой торговли ВТамО. Однако практические шаги в данном направлении пока не выявлены.

Таможенный аудит

В последнее время употребление словосочетания «таможенный аудит» в профессиональной среде, связанной с таможенным делом, встречается все чаще. Как правило, «таможенный аудит» представляется как услуга участникам ВЭД со стороны консалтинговых или аудиторских компаний с целью проверки соблюдения требований таможенного и иного законодательства в связи совершением внешнеэкономических операций с товарами.

¹ Согласно подпункту 47 пункта 1 статьи 2 ТК ЕАЭС статус товарами ЕАЭС являются:

«находящиеся на таможенной территории Союза товары, полностью произведенные (добытые, полученные, выращенные) на таможенной территории Союза;

находящиеся на таможенной территории Союза товары, приобретшие статус товаров Союза либо признанные товарами Союза в соответствии с настоящим Кодексом либо до его вступления в силу;

находящиеся на таможенной территории Союза товары, произведенные (изготовленные) в одном или нескольких государствах-членах из товаров, указанных в [абзацах втором](#) и [третьем](#) настоящего подпункта;

товары, вывезенные с таможенной территории Союза и сохранившие статус товаров Союза в соответствии с настоящим Кодексом».

В контексте международных конвенций в области таможенного дела законодательства зарубежных стран и практики осуществления таможенного контроля зарубежными таможенными службами выражение «таможенный аудит» (или «пост-аудит», «аудит после таможенной очистки») употребляется несколько в другом значении.

В относительно недавно принятом Соглашении Всемирной торговой организации об упрощении процедур торговли Приложение к Протоколу от 27 ноября 2014 года о внесении изменений в Марракешское соглашение об учреждении Всемирной торговой организации) [16] содержится следующее предписание:

«С целью ускорения выпуска товаров каждый Член должен создать или применять аудит после таможенной очистки для обеспечения соблюдения своих таможенных и других связанных законов и иных нормативных правовых актов.» (пункт 5.1 статьи 7).

Другими словами, каждый член ВТО обязан иметь систему пост-аудита (т.е. систему контроля после выпуска товаров), но, что важно, система пост-аудита должна применяться с целью ускорения выпуска товаров. Фактически речь идет о переносе контроля с этапа принятия решения о выпуске на этап после выпуска.

Некоторые коммерческие компании в связи с этим предлагают свою помощь таможенной службе в виде проведения «таможенного аудита», результаты которого учитывались бы при категорировании участников ВЭД. По нашему мнению, само по себе развитие услуг в области самодиагностики компаний уровня соблюдения законодательства при осуществлении ими деятельности, связанной с перемещением товаров через таможенную границу, следует только приветствовать, как любые другие меры и действия, направленные на преодоление правового нигилизма, обеление рынка, внедрение высоких стандартов добросовестного и законопослушного ведения бизнеса. При этом если участник ВЭД решит, что ему для самодиагностики требуется помощь другой компании, более опытной и компетентной в этих вопросах, его право нанять такую компанию.

Но дискуссия идет в несколько другом направлении. Компании, которые претендуют на осуществление «таможенного аудита» стремятся занять особое положение на рынке. Преимущества эти компании хотят получить за счет того, чтобы таможенная служба использовала результаты такого аудита в своей системе управления рисками при категорировании участников ВЭД. Если условием попадания участника ВЭД в «зеленый сектор» будет «аудиторский» отчет одной из такой компаний, по мнению авторов, это ни что иное, как навязанная услуга.

С 14 октября 2015 года по 14 октября 2016 года проводился один из экспериментов проведения таможенного аудита коммерческими компаниями, по результатам которого были сделаны выводы, что не все аудиторские заключения «могут быть использованы таможенными органами при определении степени выборочности применения форм таможенного контроля и в качестве дополнительного источника информации при осуществлении контроля за соблюдением условий включения в реестры лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела, при категорировании участников ВЭД в рамках системы управления рисками», поскольку из них нельзя сделать выводы об устойчивом финансовом положении и платежеспособности участников ВЭД, а заключения о достоверности сведений, используемых для таможенного контроля, у таможенных органов вызывают сомнения [17].

С конца 2021 года ФТС России начат очередной эксперимент по внедрению таможенного аудита как механизма осуществления проверок соблюдения таможенного законодательства участниками ВЭД коммерческими организациями, имеющими методики и компетенции для осуществления такой деятельности [18]. Эксперимент предусматривает возложение инициативы проведения аудита на бизнес. По его результатам предполагалось определить требования (условия и критерии) к компаниям – аудиторам и аудируемым лицам, вопросы, которые должны быть отражены в заключении компании-аудитора и возможность использования такого заключения для принятия таможенными органами решений в области таможенного дела. Несмотря на то, что ФТС России официально результаты эксперимента не объявлены, устные опросы представителей участвующих в эксперименте компаний, проведенные авторами, свидетельствует об отсутствии успеха.

В то же время, с 3 апреля 2023 года по 1 ноября 2024 года предполагается провести эксперимент по мониторингу таможенными органами сведений, имеющихся в их распоряжении и полученных от лиц, участвующих в данном эксперименте, из систем учета товаров [19] на основании статьи 2 Федерального закона от 14.07.2022 № 314-ФЗ «О внесении изменения в статью 120 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [20]. Участники ВЭД, участвующие в эксперименте на добровольной основе, будут получать от таможенных органов заключения о результатах таможенного мониторинга. Если в заключении будет указано на признаки нарушений таможенного законодательства, участники ВЭД могут аргументированно подтвердить отсутствие нарушений или добро-

вольно устранить их последствия, если таковые будут допущены, без привлечения их к ответственности за нарушения таможенных правил. Авторы полагают, что компании, имеющие профессиональные навыки в таможенном аудите, могут оказывать таким участникам ВЭД помощь в оценке соответствия их деятельности требованиям таможенного законодательства, если участникам ВЭД понадобится такая помощь. При этом подразумевается, что надобность в каком-либо специальном регулировании деятельности компаний, специализирующихся на таможенном аудите, отсутствует. Оказывать такие услуги могут те же компании, которые осуществляют консалтинг в области таможенного дела.

Таможенный аудит, по нашему мнению, это система проверочных мероприятий, которые таможенные органы могут проводить при необходимости для того, чтобы убедиться в достоверности сведений, представляемых лицами в ходе совершения таможенных операций. Пост-контроль, пост-аудит, контроль после выпуска товаров – это термины, которые используются для обозначения этого института.

ТК ЕАЭС, закон Российской Федерации о таможенном регулировании содержат все необходимые для осуществления таможенного аудита правовые положения. Контроль после выпуска проводится в формах проверки документов и сведений, имеющихся у таможенных органов, без участия проверяемого лица, камеральной таможенной проверки или выездной таможенной проверки [4, 10].

Тем не менее, по нашему мнению, в части таможенного аудита есть несколько проблем, требующих решения.

Во-первых, как указано в предыдущем подразделе, таможенный аудит должен быть частью единой системы управления рисками. По нашему мнению, такой подход является условием применения проверки после выпуска товаров не как дополнительной формы контроля, а именно как инструмента для ускоренного выпуска товаров (непроведенная проверка при выпуске компенсируется проверкой после выпуска).

Во-вторых, система контроля после выпуска товаров, по нашему мнению, должна охватывать использование товаров, которые облагаются более низкими ставками таможенными пошлинами, если они используются в определенных целях, или товаров, в отношении которых предоставлены льготы по уплате таможенных платежей с ограничениями по их использованию или распоряжению ими. В настоящее время, как правило, целевое назначение товара подтверждается иными федеральными органами исполнительной власти на этапе таможенного декларирования. В Едином таможенном тарифе ЕАЭС (ЕТТ ЕАЭС) [21], Решении Комиссии Таможенного союза от 27.11.2009 N 130 «О едином таможенно-тариф-

ном регулировании Евразийского экономического союза» [22] и Порядке применения освобождения от уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного союза [23], в статье 150 Налогового кодекса Российской Федерации [24] в некоторых случаях предусматривается, что условием применения ставки ввозной таможенной пошлины, льготы по уплате ввозной таможенной пошлины или НДС является подтверждение соответствующего ФОИВ. Обременение льгот необходимостью подтверждения целевого назначения ввозимых товаров является дополнительным административным барьером, а, кроме того, не является гарантией использования товара в тех целях, в связи с которыми применена сниженная ставка ввозной таможенной пошлины либо предоставлено освобождение от уплаты таможенных платежей.

В этой связи уместно обратить внимание, что многие таможенные администрации зарубежных стран руководствуются тем, что контроль целевого использования товаров – это функция непосредственно таможенных органов. Да и здравый смысл подсказывает, что ни одно ведомство до ввоза товаров на таможенную территорию не может гарантированно подтвердить, что товар импортером будет использоваться именно в тех целях, в связи с которыми предоставлены таможенная льгота. Тем не менее, устойчиво сложившаяся практика подтверждения целевого назначения товаров сторонними ведомствами только расширяется. Например, 17 марта Советом ЕЭК принято решение с беспрецедентным количеством товаров, в отношении которых устанавливаются льготы по уплате ввозной таможенной пошлины в целях реализации мер, направленных на повышение устойчивости экономик государств - членов Евразийского экономического союза [25]. Льготы распространяются на материалы и компоненты, используемые для производства продовольственных товаров, фармацевтической продукции, электронной продукции, товаров легкой промышленности, металлургической продукции и т.д., однако условием их предоставления является представление таможенным органам подтверждения целевого назначения товаров.

В-третьих, в соответствии с пунктом 7 статьи 310 ТК ЕАЭС таможенный контроль после выпуска товаров осуществляется в течение 3 лет после приобретения иностранными товарами статуса товаров ЕАЭС. Несмотря на то, что основы таможенного законодательства, применяемого в Российской Федерации, сформированы еще в 1993 г. [**Ошибка! Залкадка не определена.**], тем не менее, участники ВЭД постоянно сталкиваются с тем, что при относительно стабильном законодательстве таможенные органы время от времени меняют свое поведение в правоприменении, распространяя новые правила и требования ретроспективно на предыдущие три года, когда участник ВЭД декларировал товары на основе той практики работы таможенных органов, которая была в период декларирования.

Наиболее распространенными спорами участников ВЭД с таможенными органами являются споры по кодам по ТН ВЭД по единой Товарной номенклатуре ЕАЭС (далее - ТН ВЭД), определения таможенной стоимости и определения страны происхождения товаров.

В части классификации товаров по ТН ВЭД позиция таможенных органов, поддержанная арбитражными судами, заключается в том, что в случае изменений позиции таможенного органа о классификации товара определенным кодом ретроспективно такой новый подход на ранее выпущенные товары не может распространяться только в случае, если импортер на момент таможенного оформления имел действующее предварительное решение о классификации товара, выданное таможенным органом. При этом согласно статье 7 статьи 21 ТК ЕАЭС предварительное решение принимается и выдается на каждый отдельный артикул товаров, даже если отличие артикула обусловлено только разницей в цвете товаров, а все остальные характеристики товаров полностью совпадают. Кроме этого, сама процедура выдачи предварительных решений о классификации товаров по ТН ВЭД нуждается в совершенствовании. ФТС России принимает такие решения только на товары ТЭК, выдача предварительных решений на все другие товары возложена на РТУ без какой-либо специализации [26]. Из-за этого качество предоставления услуги по выдаче предварительного решения не находится на надлежащем уровне. Не имея узких специалистов, имеющих специальные познания в той или иной отраслевой сфере, РТУ уклоняются от выдачи предварительных решений путем бесконечного запроса дополнительных документов и сведений, непредставление которых является законным основанием для отказа в выдаче предварительного решения о классификации. Есть случаи, когда разные РТУ принимают разные решения по классификации одного и того же товара. Общее количество выдаваемых предварительных решений о классификации товаров по ТН ВЭД с 2015 года по 2020 год сократилось более чем в два раза (с 1556 до 749) [27].

Верховным судом Российской Федерации в 2019 году предпринята попытка прекратить ретроспективную практику применения новых решений о классификации. Применительно к Решениям ЕЭК о классификации в Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26.11.2019 № 49 сформулирован следующий правовой принцип: «в случае изменения Комиссией ранее сложившейся в Российской Федерации устойчивой практики классификации соответствующих товаров, выраженной в предварительных решениях по классификации товаров, срок действия которых не истек, решениях и разъяснениях по классификации отдельных видов товаров, принятых в соответствии с пунктом 6 статьи 21 Таможенного кодекса, и (или) в судебной практике, обязанность по дополнительной уплате таможенных пошлин, налогов на основании решения Комиссии не может быть воз-

ложена таможенными органами на участников внешнеэкономической деятельности, осуществивших уплату таможенных платежей при выпуске товаров до издания Комиссией таких изменений в соответствии с ранее существовавшей практикой и добросовестно полагавших, что обязанность по уплате таможенных платежей исполнена ими полностью» [28] (пункт 4).

На практике арбитражные суды при рассмотрении споров с таможенными органами данный правовой вывод используют в узком значении, сводя понятие устойчивой правоприменительной практики исключительно с наличием или отсутствием предварительного решения о классификации, полученного декларантом товаров. Типичные выводы арбитражных судов можно проиллюстрировать выдержкой из Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа по делу № А52-2029/2021: «Довод Общества о сформированной на момент ввоза и таможенного оформления устойчивой правоприменительной практики, допускавшей классификацию спорных товаров (машин пароструйных: вертикальных отпаривателей и пароочистителей электрических бытовых) по заявленному им классификационному коду ТН ВЭД 8424, отклоняется. Для применения положений пункта 4 Постановления № 49 необходимо наличие устойчивой практики классификации соответствующих товаров, выраженной в предварительных решениях по классификации товаров, срок действия которых не истек, решениях и разъяснениях по классификации отдельных видов товаров, принятых в соответствии с пунктом 6 статьи 21 ТК ЕАЭС, и (или) судебной практики. Вместе с тем на момент подачи Обществом спорных ДТ и иных ДТ, на которые сослался заявитель, не было ни принятых по его заявлениям предварительных решений по классификации спорных товаров, ни разъяснений уполномоченных органов о классификации спорных товаров, ни устойчивой судебной практики по данному вопросу» [29]. Таким образом, по сути, право на проведение пост-контроля в части классификации товаров по ТН ВЭД используется для ретроспективного изменения устойчиво сложившейся правоприменительной практики. При этом ФТС России наделено правом издавать разъяснения о классификации товаров (статья 19 закона Российской Федерации о таможенном регулировании [10]).

В части определения таможенной стоимости актуальными в настоящее время являются вопросы включения в таможенную стоимость лицензионных платежей. В 2021 году Счетная палата Российской Федерации в результате проверки выявила признаки того, что участники ВЭД не включают лицензионные платежи в структуру таможенной стоимости. По мнению контрольного органа это привело к занижению таможенных пошлин и налогов на 98,5 млрд рублей (расчетно) [30]. При этом Счетная палата отметила, что участники ВЭД

недостаточно информированы об условиях включения лицензионных платежей в таможенную стоимость, а в законодательстве имеются пробелы. «Не разработаны предусмотренные Федеральным законом «О таможенном регулировании» порядки проведения консультаций по таможенной стоимости и принятия предварительных решений о таможенной стоимости. Собственно, не разработаны те порядки, которые позволяли бы участникам ВЭД получать необходимые консультации и разъяснения». После этого большинство участников ВЭД стало подвергаться проверкам после выпуска товаров. При этом, как показывает практика, таможенные органы принимают решения о включении лицензионных таможенных платежей в таможенную стоимость, не анализируя, требуется ли это в соответствии с законодательством, что резко увеличило количество судебных споров между таможенными органами и участниками ВЭД. Количество проверок в 2022 году по сведениям от участников ВЭД также увеличилось, что подтверждается статистикой ФТС России. За 9 месяцев 2022 года проведено 1505 таможенных проверок после выпуска товаров [31], тогда как за весь 2021 год их количество составило 1866 [32].

Единообразная судебная практика по вопросам включения лицензионных платежей в таможенную стоимость не сформировалась, т.е. в схожих условиях арбитражные суды принимают решения в пользу участников ВЭД или таможенных органов, что еще больше увеличивает правовую неопределенность. Пробелы в законодательстве не ликвидированы, методических материалов недостаточно для понятной квалификации конкретных ситуаций. Все риски неопределенности ложатся на участников ВЭД.

Еще один пример ретроспективного применения меняющихся подходов правоприменителей к определению таможенной стоимости. Минфин России выпустило письмо от 13 октября 2021 г. № 27-01-21/82729 [33], в котором интерпретируются положения Рекомендуемых мнений 4.16 и 4.18 Технического комитета по таможенной оценке ВТамО². По мнению Минфина России, в случаях, когда лицензионные и иные подобные платежи (далее также роялти) подлежат добавлению к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары, импортер, уплачивающий НДС за передаваемые ему объекты

² Технический комитет по таможенной оценке под эгидой Всемирной таможенной организации (Совета по таможенному сотрудничеству) создан в соответствии с пунктом 2 статьи 18 Соглашения по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года, в том числе, для рассмотрения конкретных технических проблем, возникающих в ходе повседневного функционирования системы таможенной оценки, и вынесения консультативных заключений (вариант перевода – рекомендуемых мнений). Консультативные заключения распространяются между таможенными администрациями государств – членов ВТамО. Участники ВЭД могут получить доступ к документам Технического комитета по таможенной оценке за плату через специализированный магазин ВТамО (<https://www.wcoomdpublishations.org/en>)

интеллектуальной собственности в качестве налогового агента иностранного лица – правообладателя, должен увеличить таможенную стоимость на сумму роялти с добавлением НДС с этих сумм. Сама по себе трактовка законодательства Минфином России в данном случае сомнительна, что подтверждает судебная практика. В контексте данного исследования обратим внимание на то, что эта новая трактовка законодательства является поводом для проведения контроля товаров, которые были выпущены задолго до появления данного письма и, соответственно, пересчета подлежащих уплате сумм таможенных платежей по результатам такой проверки.

В части страны происхождения товара наибольшие сложности на практике вызывают вопросы подтверждения по т.н. непреференциальным правилам происхождения. Согласно правилам, утвержденным Решением Совета ЕЭК от 13.07.2018 № 49, страна происхождения подтверждается во всех случаях, если в отношении аналогичных товаров установлены защитные меры внутреннего рынка [34]. Таможенные органы наделены полномочиями осуществлять верификацию сертификата о происхождении товара путем запроса органа, выдавшего сертификат. При этом если такой орган подтверждает выдачу сертификата и достоверность содержащихся в нем сведений, таможенный орган все равно вправе отказать в подтверждении происхождения товара, если не представлены документы, на основании которых такой сертификат выдан. Соответственно, импортеры вынуждены уплачивать антидемпинговую пошлину в отношении товаров, которые не имеют отношения к государству, против которого такие пошлины введены. Арбитражные суды при рассмотрении подобных споров указывают, что отсутствие документов, на основании которых выдан сертификат о происхождении товара, не может однозначно свидетельствовать, что товар не происходит из определенной страны, а происхождение товаров можно установить на основании представленных декларантом доказательств, если они в совокупности могут это подтвердить [35]. На этом примере иллюстрируется, как полномочия проведения контроля после выпуска товаров используются таможенными органами для формального применения норм таможенного законодательства без выяснения тех обстоятельств, которые имеют значение для проведения таможенного контроля.

Еще одна проблема связана с тем, что в обычной практике таможенных органов все проверочные мероприятия «привязаны» к конкретной партии товаров, которые указаны в одной декларации на товары (ДТ). Почему это является проблемой для развития таможенного аудита? Когда идет проверка достоверности декларирования товаров за период импорта товаров, продолжительность которого составляет, например, полгода или год, в этом случае предметов проверки могут быть сведения, указанные в ДТ, количество которых мо-

жет составлять несколько сотен или тысяч. Учитывая, что все сведения в налоговом, бухгалтерском и ином учете, которые ведет проверяемое лицо, ведутся по периодам (квартал, год), а все данные изначально у таможенных органов имеются в электронном виде, то нет никакой необходимости осуществлять проверку по каждой декларации отдельно, во многих случаях достаточно сверить итоговые результаты. В законодательстве должны быть положения, определяющие методологию досчета таможенных платежей, которые могли бы быть применимы в этих случаях с определенными предположениями (презумпциями). Например, если из данных учета следует, что в производствах или продажах использовано больше иностранных товаров, чем суммированный результат данных в ДТ за этот же период (с учетом запасов), то вовсе необязательно тратить ресурсы на то, чтобы установить, в какой именно ДТ сведения были недостоверными. Особенно актуально такой подход использовать в случаях, когда товары перерабатываются (обрабатываются) под таможенным контролем, и уплата таможенных платежей зависит от того, сколько полученной продукции поставляется на экспорт (в этом случае иностранные товары, использованные для получения готовой продукции, таможенными платежами не облагаются) или поставлено на внутренний рынок (в этом случае подлежат уплате таможенные платежи). В части 4 статьи 245 закона Российской Федерации о таможенном регулировании [10] уже заложена норма, которая позволяет таможенным органам констатировать нарушения исходя из общего количества товаров за определенный период. Предусмотрено, что при расхождении данных в учете проверяемого лица с данными, содержащимися в базе таможенных органов, предполагается, что положительная разница такого расхождения в отношении иностранных товаров предоставляет таможенному органу право считать такие товары незаконно перемещенными через таможенную границу, если лицо не докажет обратное. Полагаем, что для таких случаев таможенное законодательство должно содержать нормы, схожие с положениями НК РФ [36], позволяющих налоговым органам определять размер подлежащих уплате налогов расчетным путем, разработав для этого соответствующие методологии.

Если по результатам проверки таможенный орган приходит к выводу, что в таможенную стоимость подлежат включению лицензионные платежи, то в этом случае принимается отдельное решение по каждой ДТ. При оспаривании таких решений в арбитражный суд каждое из них оплачивается государственной пошлиной в размере 3 тыс. руб. вне зависимости от размера дополнительно начисленных таможенных платежей. При этом арбитражный суд не рассматривает отдельное решение. Разрешается спор о том, подлежат или нет добавлению к цене, уплаченной или подлежащей уплате, лицензионные платежи. Если компанией за год подано несколько сотен ДТ, то сумма государственной пошлины может

достигать более 1 млн. руб., хотя, по сути, оспаривается одно юридически значимое решение о включении лицензионных платежей в таможенную стоимость.

Еще один аспект проведения таможенного контроля после выпуска товаров – это доначисление таможенными органами налога на добавленную стоимость (НДС) при обнаружении в результате проверки заниженной таможенной стоимости или неуплаченной суммы таможенной пошлины, если по результатам проверки таможенный орган отменяет решение о предоставлении тарифной преференции (сумма таможенной пошлины включается в налогооблагаемую базу при исчислении НДС при ввозе товаров). Согласно пункту 2 статьи 171 НК РФ [24] НДС, уплаченный при ввозе товаров, подлежит налоговому вычетам. Однако в соответствии с пунктом 1.1 статьи 172 НК РФ налоговый вычет может быть заявлен в отношении сумм НДС, уплаченных при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, в пределах трех лет после их принятия на учет. Соответственно, если в результате таможенной проверки таможенные органы довыскивают сумму НДС в отношении товаров, которые приняты к учету за пределами трех лет, то по сути НДС превращается в дополнительный штраф, который не подлежит налоговому вычету. Решением проблемы могла бы стать передача функции взимания НДС, объектом налогообложения которого является ввоз товаров, налоговым органам.

Наконец, таможенный аудит требует навыков и умения должностных лиц таможенных органов анализировать хозяйственную деятельность организаций с применением в том числе и используемых ими систем бухгалтерского, коммерческого, управленческого, складского учета. Использование для целей таможенного контроля данных системы учета предприятий, применяющих таможенные процедуры переработки на таможенной территории, свободной таможенной зоны, позволило бы существенно сократить издержки компаний на получение разрешений, представление доказательств наличия иностранных товаров в продуктах их переработки, согласование норм выхода, а также дополнительные затраты в связи с досмотром товаров при их ввозе и вывозе, отбором и исследованием проб и образцов. При этом таможенные органы могут привлекать специалистов или экспертов для проверки надежности и достоверности системы учета предприятий.

В Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года [5] предусматривается обеспечение качественного нового уровня таможенного контроля после выпуска товаров с внедрением риск-ориентированного подхода, снижением административной нагрузки и повышением эффективности проверочных мероприятий. Предусматривается углубление взаимодействия с другими государственными органами, расширение перечня операций, осуществляемых в ходе таможенного контроля, на этапе после выпуска товаров, формирование новых подходов к выбору объектов таможенного контроля после

выпуска товаров с использованием системы прослеживаемости товаров с учетом внедрения цифровых технологий. Кроме этого, новый уровень контроля после выпуска предполагается достичь за счет автоматизированных технологий для автоматического выбора объектов таможенного контроля, возможности использования проверяемыми лицами результатов таможенного мониторинга для самостоятельной оценки и минимизации таможенных рисков, формирования института таможенного аудита. При этом каких-либо мероприятий по развитию и совершенствованию контроля после выпуска товаров в Плане мероприятий по реализации Стратегии на период до 2024 года [6] не выявлено.

Финансовые гарантии

Финансовые гарантии в таможенном деле служат надежным обеспечением того, что таможенная служба сможет осуществить взыскание причитающихся к уплате таможенных платежей, если товары, в отношении которых они подлежат уплате, уже выпущены, а плательщики таможенных платежей уклоняются от их уплаты или не располагают необходимыми денежными средствами для этого.

Наиболее распространенные случаи, когда требуются финансовые гарантии, - это перевозка транзитных товаров автомобильным транспортом, выпуск товаров до завершения проверки правильности расчета таможенных платежей, если она начата до выпуска (правильность заявления таможенной стоимости, кода товара по ТН ВЭД или страны происхождения товара), хранение находящихся под таможенным контролем товаров вне складов временного хранения или таможенных складов.

В соответствии с законодательством случаи, когда таможенные органы вправе требовать представления финансовых гарантий, значительно шире. К ним относятся:

- условный выпуск товаров, в отношении которых предоставлены льготы по уплате таможенных платежей с ограничениями по пользованию и распоряжению ими;
- выпуск товаров до подачи декларации на товары;
- помещение товаров под таможенные процедуры временного ввоза (допуска), временного вывоза, переработки вне таможенной территории;
- предоставление отсрочки или рассрочки уплаты таможенных платежей [4, ст. 62; 10, ст. 55].

Кроме этого, законом Российской Федерации о таможенном регулировании предусмотрено, что федеральные законы, акты Правительства Российской Федерации могут дополнительно устанавливать случаи, когда требуются финансовые гарантии [10, ст. 55]. Своего рода финансовой гарантией служит таможенное декларирование товаров таможенным представителем. При проверке достоверности сведений в течение трех лет после выпуска

товаров таможенный представитель несет солидарную обязанность по уплате таможенных платежей с декларантом товаров. В свою очередь, таможенный представитель вносит финансовые гарантии в виде обеспечения исполнения своих обязанностей таможенного представителя в размере, эквивалентном не менее 500 тыс. евро [37]. Финансовые гарантии являются условием деятельности лица в качестве таможенного представителя.

Финансовые гарантии могут представляться в формах денежного залога, банковской гарантии, поручительства, залога имущества (способы обеспечения исполнения обязанностей).

Денежный залог – это внесенные на счет Федерального казначейства денежные средства, которые как депозит хранятся до тех пор, пока на них не будет обращено взыскание в счет уплаты таможенных платежей или не будет принято решение об их возврате, если обязательство, в обеспечение выполнения которого внесен денежный залог, выполнено. В период хранения на суммы денежного залога проценты не начисляются. Наиболее распространенный случай представления финансовой гарантии в форме денежного залога – это выпуск товаров до завершения проверки достоверности сведений, влияющих на размер таможенных платежей, если такая проверка начата до выпуска товаров. Это объясняется тем, что любые другие способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате таможенных платежей (банковская гарантия и поручительство) занимают продолжительное время, что влияет на сроки выпуска. С 2018 года таможенный представитель, который осуществляет таможенные операции по поручению декларанта и от его имени вправе выступить поручителем уплаты таможенных платежей, которые могут быть дополнительно начислены по результатам проверки, используя на эти цели не более 50 процентов суммы обеспечения исполнения обязанностей таможенного представителя.

Банковская гарантия принимается таможенными органами, если она выдана банком, включенным в специальный реестр, который ведет ФТС России [38]. Банковская гарантия может представляться в таможенные органы в электронном виде [39].

Договор поручительства в основном применяется при обеспечении исполнения обязанности по уплате таможенных платежей перевозчика, перемещающего товары в соответствии с таможенной процедурой транзита. Поручитель – лицо, одобренное ФТС России, заключает с ФТС России договор поручительства при условии представления банковской гарантии, которая служит финансовой гарантией исполнения обязательств поручителя по выплате денежных сумм по договору поручительства. На конкретную перевозку заключается дополнение к договору поручительства с указанием конкретного лица (декларанта та-

моженной процедуры таможенного транзита), в пользу которого такое дополнение заключается [40]. В настоящее время ФТС России применяется автоматизированный порядок заключения договоров поручительства посредством ЕАИС таможенных органов [41].

В залог таможенные органы принимают только недвижимое имущество [10, ст. 63]. В этой связи такой способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате таможенных платежей применяется крайне редко, в единичных случаях.

Финансовая гарантия уплаты таможенных платежей, как правило, используется для обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных платежей по одному таможенному документу.

Генеральное обеспечение в соответствии с ТК ЕАЭС, если оно применяется одним и тем же лицом в определенный период времени, совершается несколько таможенных операций. При совершении этих операций требуется обеспечение исполнения обязанности по уплате таможенных платежей. При этом генеральное обеспечение может применяться на всей единой таможенной территории ЕАЭС только при перевозке товаров в соответствии с таможенной процедурой транзита. Во всех остальных случаях применение генерального обеспечения ограничивается территорией государства, таможенным органом которого принято такое обеспечение. Правила применения генерального обеспечения для этого устанавливаются каждым государством – членом ЕАЭС. При этом ТК ЕАЭС предусматривается, что национальным законодательством государства-члена ЕАЭС могут устанавливаться случаи и условия, при которых суммарный размер таможенных пошлин, налогов, исполнение обязанности по уплате которых обеспечивается генеральным обеспечением, превышает размер такого генерального обеспечения, и пределы такого превышения [4, ст. 64].

Условно в качестве генерального обеспечения можно признать финансовые гарантии, которые вносятся лицами для оказания услуг в сфере таможенного дела в качестве таможенных представителей, таможенных перевозчиков, владельцев складов временного хранения, владельцев таможенных складов, владельцев свободных складов и владельцев магазинов беспошлинной торговли, а также уполномоченными экономическими операторами. Размер обеспечения обязанностей лица, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела, установлен ТК ЕАЭС (таможенный перевозчик), актами ЕЭК (таможенный представитель), законом Российской Федерации о таможенном регулировании (владелец склада временного хранения, таможенного и свободного складов, владелец магазина беспошлинной торговли). Указанные размеры не зависят от того объема услуг, которые реально оказывает такое юридическое лицо, и, соответственно, от уровня риска появ-

ления задолженности по уплате таможенных платежей и финансовой возможности погашения такой задолженности. Единственное исключение – это предусмотренная частью 3 статьи 347 закона Российской Федерации о таможенном регулировании [10] : размер обеспечения исполнения обязанностей таможенного представителя, сфера деятельности которого ограничена совершением таможенных операций в отношении товаров, не облагаемых вывозными таможенными пошлинами и помещаемых под таможенную процедуру экспорта, составляет пять миллионов рублей. При этом если таможенные платежи вовсе не уплачиваются, вероятно требование финансовых гарантий является излишним.

Размер обеспечения обязанности УЭО установлен ТК ЕАЭС [4, ст. 436]. При включении юридического лица в реестр УЭО этот размер составляет не менее 1 млн. евро, однако если УЭО сохраняется в этом реестре в течение 6 лет без приостановления свидетельства. Начиная с 7-го года размер обеспечения составляет уже 150 тыс. евро. В этот период требуемый размер обеспечения снижается: начиная с 3-го года до 700 тыс. евро, с 5-го года – 500 тыс. евро, с 6-го года – 300 тыс. евро. Таким образом поощряется длительная деятельность УЭО без нарушений (что является основанием для приостановления свидетельства). Отметим, что для УЭО размер финансовых гарантий также не зависит от того объема операций, которые он совершает, и, соответственно, от уровня риска появления задолженности по уплате таможенных платежей и финансовой возможности погашения такой задолженности.

Практика применения генерального обеспечения заключается в следующем. Заинтересованное лицо вносит такое обеспечение на определенную сумму. При совершении таможенных операций, требующих внесения обеспечения, из этой суммы резервируется та сумма обеспечения, которая требуется для данной операции. После выполнения обеспеченной обязанности зарезервированная сумма в течение 5 рабочих дней высвобождается (разрезервировается). Законом Российской Федерации о таможенном регулировании предусмотрено, что генеральное обеспечение используется в любом таможенном органе, но в пределах суммы незарезервированного (свободного) остатка генерального обеспечения. Правительство Российской Федерации наделено полномочиями определять случаи и условия, когда размер генерального обеспечения может быть снижен [10, ст. 59]. Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.02.2019 № 1005 [42] установлены правила применения генерального обеспечения уплаты таможенных платежей, которыми предусматривается, что суммарно размер предоставленных финансовых гарантий уплаты таможенных платежей в отношении всех обязательств перед таможенными органами может быть меньше на 5 процентов, чем потенциальная сумма задолженности по таможенным плате-

жам при совершении операций транзита. Воспользоваться этим преимуществом могут компании, уставный фонд которых составляет не менее 100 млн. руб. и только при предоставлении генерального обеспечения для таможенного транзита.

Предложения по развитию отдельных направлений и институтов таможенного администрирования

Уполномоченный экономический оператор

По результатам проведенного анализа сделаны выводы, что статус УЭО не доступен для МСП, размер финансовых гарантий, представляемых УЭО, не зависит от объема совершаемых ими операциями. Круг упрощений, предоставляемых УЭО, гораздо более узкий, чем те упрощения, которые рекомендуется предоставлять Рамочными стандартами безопасности и упрощения торговли ВТамО [7].

Выработаны следующие предложения для развития УЭО:

1) Включить в условия для включения юридических лиц в реестр УЭО [4, ст. 433] критерии соответствия лиц требованиям безопасности в соответствии со стандартами в области безопасности цепи поставок, которые основаны на международных стандартах ISO 28000, ISO 20858, ISO 28004 [13, 14, 15], что важно для признания статуса УЭО, присвоенного в Российской Федерации, таможенными службами других государств.

2) Облегчить условия включения юридических лиц в реестр УЭО, пересмотрев условия предоставления финансовых гарантий путем корреляции размера таких гарантий объему проводимых операций, заменив обеспечение обязанности осуществления деятельности в качестве УЭО генеральной гарантией обеспечения уплаты таможенных платежей с размером, соответствующим риску уклонения от уплаты таможенных платежей;

3) Расширить упрощения, предоставляемые УЭО, при таможенном оформлении товаров в соответствии с рекомендациями ВТамО в Рамочных стандартах безопасности и облегчения торговли [7].

Таможенный аудит

По результатам анализа сделаны выводы о необходимости оптимизации таможенного аудита с погружением его в общую систему управления рисками. Выработаны следующие предложения и рекомендации для развития таможенного аудита:

1) С увеличением количества проверок, проводимых таможенными органами после выпуска товаров, остро встает вопрос о ретроспективном применении новых подходов в устойчиво сложившейся правоприменительной практикой в части классификации товара по ТН ВЭД, определения таможенной стоимости и других вопросах, влияющих на раз-

мер подлежащих уплате таможенных платежей. Учитывая, что косвенные налоги, к которым относятся таможенная пошлина и НДС, включаются в себестоимость товаров, их дополнительные взыскания после реализации ввезенных товаров или продукции, произведенной с их использованием, являются некомпенсируемыми убытками импортеров. Поэтому прибегать к инструменту взыскания дополнительных сумм таможенных платежей несправедливо только в тех случаях, когда лицо, действуя добросовестно, руководствовалось при таможенном декларировании той устойчиво сложившейся правоприменительной практикой, которая действовала в этот период.

2) Эффективности контроля после выпуска товаров, по мнению авторов, могло бы способствовать изменение методологий проверочных мероприятий. Вместо проверки сведений в каждой отдельной ДТ проверка деятельности импортеров за период, с использованием систем учета коммерческих и иных операций с товарами и с правом таможенных органов определять подлежащие уплате суммы таможенных платежей расчетным способом по аналогии с полномочиями налоговых органов определять размер подлежащих уплате налогов [36, ст. 31, п.1, пп.7]. Такой подход может привести к более эффективному использованию ресурсов таможенных органов (осуществление выборочной проверки с экстраполированием ее результатов на весь массив товаров, ввезенных или вывезенных за определенный период времени), сокращению сроков оформления результатов проверки, снижению издержек участников ВЭД в связи с проведением проверки. При этом целесообразно закрепить за участником ВЭД право выбора между определением размера таможенной задолженности расчетным способом или проверкой сведений в каждой декларации на товары, принятой таможенными органами за определенный период времени.

3) В систему контроля после выпуска товаров рекомендуется включить комплексный аудит, который позволит таможенным органам при проведении контроля после выпуска товаров в целом оценить уровень соблюдения участниками ВЭД таможенного и иного законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на таможенные органы.

4) Дополнить положения таможенного законодательства ЕАЭС институтом самопроверки лиц, участвующих в ВЭД, с отказом от взимания каких-либо штрафов или применения других мер ответственности за нарушения, выявленные самостоятельно, если только не будет доказано, что эти нарушения совершены преднамеренно.

5) Передать функции взимания НДС, уплачиваемый при ввозе, налоговым органам. На первом этапе можно было бы ограничить такую передачу случаями наличия генеральных (комплексных) гарантий уплаты требуемых сумм и (или) взысканием дополнительных

сумм НДС, начисленных по результатам проверки после выпуска товаров, а не при таможенном декларировании товаров.

5) Дополнить перечень таможенных процедур, установленных ТК ЕАЭС [4, ст. 202], новой процедурой, содержание и условия которой предусматривали бы контроль целевого назначения товаров, если льготы по уплате ввозных таможенных пошлин и (или) налогов обременены ограничениями по пользованию или распоряжению товарами.

Отдельно обращает на себя внимание относительно низкий уровень взыскания таможенных платежей, которые дополнительно начисляются таможенными органами по результатам проверки после выпуска товаров.

По официальным сообщениям ФТС России за 2021 год проведено 1866 таможенных проверок и 8542 иные формы таможенного контроля, по результатам которых доначислено 24,4 млрд. рублей, взыскано - 14,3 млрд. рублей [43]. Кроме этого, в 2021 году таможенными органами во взаимодействии с налоговыми органами проведено 495 проверочных мероприятий. Дополнительно начислено таможенных платежей, пеней и штрафов на общую сумму 5 млрд 997 млн рублей, взыскано – 3 млрд 675 млн рублей [44]. В 2020 году таможенными органами во взаимодействии с налоговыми органами проведено 385 проверочных мероприятий. Дополнительно начислено таможенных платежей, пеней и штрафов на общую сумму 10 млрд. 258 млн. рублей, взыскано - 1 млрд. 931 млн. рублей [45].

За 9 месяцев 2022 года проведено 1505 таможенных проверок и 6229 иные формы таможенного контроля (что свидетельствует об увеличении проверок после выпуска товаров), общая сумма доначисленных денежных средств составила 23,3 млрд. рублей, взысканных - 14,9 млрд. рублей [46].

Такие данные свидетельствуют о низкой эффективности для бюджета проверок после выпуска товаров, поскольку более 40% доначисленных по результатам проверки таможенных платежей остается невзысканными. Авторы полагают, что изменения института финансовых гарантий уплаты таможенных платежей во многом помогло бы решить эту проблему.

Финансовые гарантии

Принимая во внимание сложившуюся систему категорирования участников ВЭД, подробно описанную в подразделе 1.1 настоящего Отчета, выпуск без достаточной проверки сведений, влияющих на размер таможенных платежей, в основном доступен только тем участникам ВЭД, которые отнесены к низкой категории риска. Напомним, что на II квартал 2022 года количество организаций низкого уровня риска составило 14 803, на долю

которых приходится порядка 80% товарных партий и 90% уплаченных таможенных платежей в отношении перемещаемых товаров. К категории высокого уровня риска отнесено 5 530 участников ВЭД, к категории среднего уровня риска – 99 879 участников ВЭД [Ошибка! Закладка не определена.]. Логично предположить, что основные нарушения, которые выявляются после выпуска товаров, приходятся, в основном, на долю организаций, отнесенных к среднему и высокому уровню риска. По официальным данным ФТС России на эти организации приходится только 10% уплаченных таможенных платежей, однако каких-либо данных, указывающих на то, сколько именно могло бы быть уплачено сумм таможенных платежей, если бы эти организации не совершали нарушения, не имеется.

Рекомендуется использовать опыт ЕС по применению генеральных (комплексных) гарантий уплаты таможенных платежей с системой снижения размера гарантий в зависимости от финансовой устойчивости и платежеспособности плательщика, добросовестности поведения в области таможенного дела, а также определения размера генеральной (комплексной) гарантии в зависимости от таможенной процедуры, в соответствии с которой иностранные товары используются на таможенной территории. Наличие финансовых гарантий предотвратило бы ситуации, когда начисленные по результатам таможенного аудита дополнительные суммы таможенных платежей остались бы не уплаченными.

В частности, рекомендуется рассмотреть право требовать предоставления обеспечения обязанности по уплате таможенных платежей от компаний, отнесенных к среднему или высокому уровням риска, во всех случаях быстрого выпуска товаров без проверки сведений, влияющих на определение размера подлежащих уплате таможенных платежей, если только товары не декларируются таможенным представителем. Поскольку таможенный представитель несет солидарную обязанность уплаты таможенных платежей совместно с представляемым им лицом, декларирование товаров таможенным представителем является гарантией того, что дополнительно начисленные таможенные платежи по результатам контроля после выпуска товаров будут уплачены.

Размер генеральной гарантии устанавливается на уровне, эквивалентном полной сумме пошлин и налогов, подлежащих уплате таможенных платежей, только в том случае, если эта гарантия распространяется на таможенные операции с товарами, которые сопряжены с высокой степенью риска мошенничества. Во всех остальных случаях таможенная служба может установить сумму гарантии на более низком уровне в процентном отношении к сумме пошлин и налогов для лиц:

- созданных на таможенной территории, на которой представлена гарантия;
- регулярно использующих соответствующий таможенный режим;

- финансовое положение которых позволяет им исполнять свои обязательства;
- не совершивших серьезных нарушений таможенного и налогового законодательства.

При определении суммы гарантии для новых участников таможенных правоотношений таможенная служба должна совместно с заинтересованным лицом и на основе имеющихся данных определиться относительно количества и стоимости товаров, пошлин и налогов, применимых к товарам, подлежащим помещению под соответствующий таможенный режим, за определенный период. Путем экстраполяции таможенная служба может затем определить вероятную сумму пошлин и налогов, подлежащих уплате за период, соответствующий средней продолжительности пребывания товаров под таможенным режимом.

Если генеральная гарантия применяется в отношении обязательств, сумма которых будет изменяться во времени, сумма гарантии должна быть установлена на достаточно высоком уровне, чтобы обеспечить покрытие обязательств перед таможенными органами в течение всего периода действия генеральной гарантии.

Таможенная служба может потребовать дополнительного обеспечения в отношении операций с использованием генеральной гарантии, если считает, что выпуск товаров для проведения данной операции может поставить под угрозу поступление доходов в государственный бюджет либо иным образом воспрепятствовать исполнению таможенного законодательства. Таможенная служба должна регулярно проверять сумму каждой генеральной гарантии и корректировать ее при необходимости.

Один из методов, который таможенная служба может применять при определении суммы гарантии для отдельного декларанта или таможенного представителя, является учет суммы пошлин и налогов, уплаченных тем же лицом за предыдущий период равной продолжительности. В случае изменений, например, объема ввоза или уровня ставок таможенных платежей размер гарантии может быть соответствующим образом скорректирован. В отдельных случаях, в частности, при временном ввозе товаров, относимых к разным тарифным позициям и облагаемых пошлинами по разным ставкам, таможенная служба может также определять сумму гарантии на основе единой усредненной ставки пошлин и налогов. Данный метод определения размера гарантии по единой ставке может применяться для ряда таможенных процедур.

Общими условиями принятия генерального обеспечения в размере ниже, чем суммы причитающихся к уплате таможенных пошлин, налогов, могут быть те же критерии, которые таможенные органы используют для категорирования участников ВЭД, а также дополнительные критерии, основанные на категориях товаров, перемещаемых через таможенную

границу (товары, в отношении которых таможенные органы усматривают высокий риск мошенничества, могут быть выведены и области генерального обеспечения со сниженным размером).

Лицо, предоставляющее генеральное обеспечение, берет на себя обязательства:

а) уплачивать таможенные платежи, а также пени и проценты с них, по первому требованию таможенных органов или в инициативном порядке при наступлении события, влекущего обязанность уплаты таможенных пошлин, налогов;

б) предоставлять таможенному органу по его требованию любую информацию, связанную с исполнением обязательств, обеспеченного генеральным обеспечением, даже если предоставление такой информации прямо не установлено актами таможенного законодательства и иными нормативными правовыми актами в области таможенного дела.

При выпуске товаров до завершения проверки сведений, влияющих на размер таможенных платежей предоставленное генеральное обеспечение может использоваться для обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, размер которых определяется таможенным органом при выпуске конкретной партии товаров. Размер генерального обеспечения может быть меньше общей суммы всех обязательств по уплате таможенных платежей за товары, выпущенные таможенным органом, в отношении которых проверка сведений еще не завершена, и выпускаемых под обязательство уплаты таможенных платежей, обеспеченных генеральным обеспечением:

на 30%, если деятельность в сфере ВЭД осуществляется не менее трех лет,

на 50%, если регулярно осуществляется ввоз одних и тех же товаров,

на 75%, если генеральное обеспечение предоставлено декларантом товаров, который ввозит материалы, сырье, комплектующие для использования в собственном производстве.

Таможенные органы могут регулярно контролировать размер каждого генерального обеспечения и при необходимости корректировать его. Таможенные органы вправе приостановить или запретить использование принятого генерального обеспечения, если лицо не исполняет в установленные сроки требований таможенных органов об уплате таможенных платежей, либо не соблюдаются другие установленные условия применения генерального обеспечения.

Кроме этого, по опыту ЕС для снижения барьеров перемещения товаров между государствами – членами ЕАЭС, развития межстрановой производственной кооперацией рекомендуется закрепить в ТК ЕАЭС принципы использования финансовых гарантий (обес-

печения обязанности по уплате таможенных платежей) на всей единой таможенной территории ЕАЭС с признанием финансовой гарантии, принятой таможенным органом одного государства – члена ЕАЭС, таможенными органами других государств – членов ЕАЭС.

Благодарности

Препринт подготовлен на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации.

Список использованных источников

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.05.1999 № 8-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 131 и части первой статьи 380 Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Сибирское агентство «Экспресс» и гражданина С.И. Тененева, а также жалобой фирмы «Y. & g. Reliable Services, Inc.» // Консультант Плюс. – URL: <http://www.consultant.ru>.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 24.11.2016 № 2519-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «КРОК инкорпорейтед» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 81 Таможенного кодекса Таможенного союза» // Консультант Плюс. – URL: <http://www.consultant.ru>.
3. Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014) // Консультант Плюс. – URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // Консультант Плюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315.
5. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 23 мая 2020 г. № 1388-п // Консультант Плюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_353557/f62ee45faefd8e2a11d6d88941ac66824f848bc2.
6. План мероприятий на период 2021 - 2024 годов по реализации Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года // Федеральная таможенная служба. – URL: <https://customs.gov.ru/activity/programmy-razvitiya/strategiya-razvitiya-fts-rossii-do-2030-goda/plan-meropriyatij-na-period-2021---2024-godov-po-realizaczii-strategii-razvitiya-tamozhennoj-sluzhby-rossijskoj-federaczii-do-2030-goda-i-informacziya-o-ego-ispolnenii>.
7. Рамочные стандарты SAFE ВТамО // World Customs Organization. – URL: <http://www.wcoomd.org/~media/50518838dcad4d4b9600b3e94f37c663>.
8. Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code // EUR-Lex. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013R0952>.
9. Электронный ресурс. Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – URL: <https://customs.gov.ru/folder/720>.

-
10. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Консультант Плюс. – URL: <http://consultant.ru>.
11. Электронный ресурс. Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – URL: <https://customs.gov.ru/aeo/organizacziya-sistemy-ucheta-tovarov-ueo>.
12. Электронный ресурс. Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – URL: <https://customs.gov.ru/press/federal/document/227031>.
13. ГОСТ Р ИСО 28000-2019. Национальный стандарт Российской Федерации. Технические условия для систем менеджмента безопасности цепи поставок // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200171555>.
14. ГОСТ Р ИСО 28001-2019. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента безопасности цепи поставок. Наилучшие практики осуществления безопасности цепи поставок, оценки и планов безопасности. Требования и руководство по применению // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200171167>.
15. ГОСТ Р ИСО 28004-1-2019. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента безопасности цепи поставок. Руководящие указания по внедрению ИСО 28000. Часть 1. Общие принципы // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200171469>.
16. Федеральный закон от 02.03.2016 № 38-ФЗ «О принятии Протокола о внесении изменений в Марракешское соглашение об учреждении Всемирной торговой организации» // Консультант Плюс. – URL: <http://consultant.ru>.
17. Электронный ресурс. Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – <https://customs.gov.ru/press/federal/document/19096>.
18. Электронный ресурс. Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – URL: <https://customs.gov.ru/uchastnikam-ved/tamozhennyj-audit/obshhaya-informacziya>.
19. Проект Постановления Правительства Российской Федерации «О проведении эксперимента по мониторингу таможенными органами сведений, имеющихся в их распоряжении и полученных от лиц, участвующих в данном эксперименте, из систем учета товаров» // Официальный сайт Минфина России. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/npa_projects/?id_4=7910-o_provedenii_eksperimenta_po_monitoringu_tamozhennymi_organami_svedenii_imyeyushchikh_hsya_v_ikh_rasporyazhenii_i_poluchennykh_ot_lits_uchastvuyushchikh_v_eksperimen.

20. Федеральный закон от 14.07.2022 № 314-ФЗ «О внесении изменения в статью 120 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Консультант Плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_421925.

21. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14.09.2021 № 80 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза, а также об изменении и признании утратившими силу некоторых решений Совета Евразийской экономической комиссии» // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

22. Решение Комиссии Таможенного союза от 27.11.2009 № 130 (ред. от 23.09.2022) «О едином таможенно-тарифном регулировании Евразийского экономического союза» // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

23. Решение Комиссии Таможенного союза от 15.07.2011 № 728 (ред. от 23.09.2022) «О порядке применения освобождения от уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного союза» // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

24. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 04.11.2022) // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

25. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 17.03.2022 № 37 (ред. от 23.09.2022) «О внесении изменений в некоторые решения Комиссии Таможенного союза и об утверждении перечней товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза в целях реализации мер, направленных на повышение устойчивости экономик государств - членов Евразийского экономического союза» // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

26. Приказ ФТС России от 02.03.2021 № 166 «Об определении полномочий по принятию предварительных решений о классификации товаров по единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза между Федеральной таможенной службой и определяемыми ею таможенными органами» // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

27. Алексеева Н.Н., Андреева Е.И., Караулова А.Н., Криштафович Д.В. Предварительная классификация товаров в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза: практика и перспективы // Вестник Российской таможенной академии. – 2021. - № 4. - URL:

<https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-nalogovogo-administrirovaniya-nds-pri-eksporte-lesomaterialov>.

28. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26.11.2019 № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза» // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

29. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.03.2022 № Ф07-1876/2022 по делу № А52-2029/2021 // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

30. Электронный ресурс. Счетная палата Российской Федерации. - URL: <https://ach.gov.ru/checks/schetnaya-palata-vyuavila-priznaki-zanizheniya-tamozhennykh-platezhey-na-98-5-mlrd-rub->.

31. Итоги деятельности таможенных органов по осуществлению таможенного контроля после выпуска товаров за 9 мес. 2022 г. // Федеральная таможенная служба. - URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/itogi-deyatel-nosti-tamozhennykh-organov-po-osushhestvleniyu-tamozhennogo-kontrolya-posle-vypuska-tovarov/document/363997>

32. Итоги деятельности таможенных органов по осуществлению таможенного контроля после выпуска товаров за 2021 г. // Федеральная таможенная служба. - URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/itogi-deyatel-nosti-tamozhennykh-organov-po-osushhestvleniyu-tamozhennogo-kontrolya-posle-vypuska-tovarov/document/342633>.

33. Письмо Минфина России от 13 октября 2021 г. № 27-01-21/82729// Консультант Плюс. URL: <http://consultant.ru>.

34. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 13.07.2018 № 49 (ред. от 05.04.2022) «Об утверждении Правил определения происхождения товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза (непреференциальных правил определения происхождения товаров)» // Консультант Плюс. URL: <http://consultant.ru>.

35. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.09.2022 N 09АП-50848/2022, 09АП-50849/2022 по делу N А40-17805/2022 // Консультант Плюс. URL: <http://consultant.ru>.

36. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.06.2022) // Консультант Плюс. URL: <http://consultant.ru>.

37. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 15.09.2017 № 64 «О размере обеспечения исполнения обязанностей таможенного представителя» // Консультант Плюс. URL: <http://consultant.ru>.

38. Электронный ресурс. Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – URL: <https://customs.gov.ru/folder/187180>.

39. Положение Банка России от 18.08.2019 N 690-П "О порядке передачи банками в таможенные органы, а также таможенными органами в банки электронных документов, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью, и информации в электронном виде, предусмотренных статьей 61 Федерального закона от 3 августа 2018 года № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Консультант Плюс. URL: <http://consultant.ru>.

40. Приказ ФТС России от 10.02.2012 № 245 (ред. от 29.07.2014) «Об утверждении Порядка действий должностных лиц таможенных органов при работе с поручительством по обязательствам нескольких лиц при таможенном транзите товаров» // Консультант Плюс. URL: <http://consultant.ru>.

41. Приказ ФТС России от 21.12.2021 № 1112 «Об установлении порядка принятия таможенными органами поручительства в виде электронного документа, передачи поручителями в таможенные органы, а также таможенными органами поручителям в виде электронных документов, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью» // Консультант Плюс. URL: <http://consultant.ru>.

42. Постановление Правительства Российской Федерации от 02.08.2019 № 1005 «О порядке применения генерального обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, в случае если все таможенные операции совершаются на территории Российской Федерации, и определении случаев и условий, при которых суммарный размер таможенных пошлин, налогов, исполнение обязанности по уплате которых обеспечивается таким генеральным обеспечением, превышает размер такого генерального обеспечения, и пределов такого превышения» // Консультант Плюс. URL: <http://www.consultant.ru>.

43. Итоги деятельности таможенных органов по осуществлению таможенного контроля после выпуска товаров // Федеральная таможенная служба. - URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/itogi-deyatel-nosti-tamozhennyx-organov-po-osushhestvleniyu-tamozhennogo-kontrolya-posle-vypuska-tovarov/document/342633>.

44. Информация о результатах взаимодействия подразделений таможенного контроля после выпуска товаров с налоговыми органами и результатах скоординированных контрольных мероприятий за январь – декабрь 2021 года // Федеральная таможенная служба. - URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/rezul-taty-vzaimodejstviya-tamozhennyx-i-nalogovyx-organov/2021-god/document/324530>.

45. Информация о результатах взаимодействия подразделений таможенного контроля после выпуска товаров с налоговыми органами и результатах скоординированных контрольных мероприятий за январь – декабрь 2020 года // Федеральная таможенная служба. - URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/rezul-taty-vzaimodejstviya-tamozhennyx-i-nalogovyx-organov/2020-god/document/264878>.

46. Итоги деятельности таможенных органов по осуществлению таможенного контроля после выпуска товаров за 9 месяцев 2022 года //// Федеральная таможенная служба. - URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/itogi-deyatelnosti-tamozhennyx-organov-po-osushhestvleniyu-tamozhennogo-kontrolya-posle-vypuska-tovarov/document/363997>.

В СЕРИИ ПРЕПРИНТОВ
РАНХиГС РАССМАТРИВАЮТСЯ
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ
К СОЗДАНИЮ, АКТИВНОМУ
ИСПОЛЬЗОВАНИЮ
ВОЗМОЖНОСТЕЙ
ИННОВАЦИЙ В РАЗЛИЧНЫХ
СФЕРАХ ЭКОНОМИКИ
КАК КЛЮЧЕВОГО УСЛОВИЯ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ



РАНХиГС
РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ