

Особенности таможенного и налогового регулирования при импорте товаров в РФ

Несмотря на позитивные изменения, которым за последние годы подверглось таможенное и налоговое законодательство, до сих пор не устранена одна из основных проблем – низкое качество его применения. Эта проблема становится особенно очевидной, когда одни и те же операции, совершаемые предпринимателями, по-разному оцениваются как таможенными, так и налоговыми органами, при этом их интересы не совпадают.



Марк Ровинский
зам. рук. налоговой практики
АБ «Егоров, Пугинский, Афанасьев
и партнеры»

Определение таможенной стоимости импортируемых товаров

Когда иностранная компания импортирует в Россию продукцию через свое дочернее общество, то релевантным параметром с таможенной точки зрения является таможенная стоимость, которая служит базой для исчисления таможенных пошлин и может определяться различными методами. Базовым параметром для определения таможенной стоимости является стоимость сделки. За основу таможенной стоимости при использовании этого метода принимается цена сделки, согласованная сторонами контракта. При этом для целей определения таможенной стоимости цена сделки может быть увеличена за счет включения в нее дополнительных расходов импортера (например, вознаграждение агента, расходы на транспортировку товара и т. д.). Поскольку значительная часть таможенных пошлин представлена адвалорными ставками (т. е. ставками, определенными в процентном соотношении к стоимости товара), то увеличение таможенной стоимости ввозимого товара неизбежно приводит к увеличению суммы таможенных пошлин, подлежащих уплате. Такое положение вещей в полной

мере отвечает интересам таможенного ведомства.

С налоговой точки зрения ситуация несколько иная. Затраты компании-импортера на приобретение товара у иностранного поставщика составляют ее налоговый расход, который в процессе формирования налоговой базы для целей налогообложения прибыли по общему правилу уменьшает доходы от реализации товаров. Чем меньше стоимость товара для импортера, тем меньше (в абсолютном выражении) его налоговые расходы. Сокращение расходов приводит к увеличению налоговой базы и, как следствие, к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащей уплате. Такая ситуация предпочтительна для налоговой службы, т. к. позволяет ей претендовать на большие налоговые поступления.

Таким образом, в указанных обстоятельствах, когда таможенная служба заинтересована в высокой стоимости импортируемых товаров, для налоговой службы, наоборот, предпочтительнее их низкая стоимость. В подобной ситуации, когда интересы ведомств могут быть противоположными, особое значение имеет правильное и последовательное применение существующих правил таможенного и налогового регулирования.

Трансграничные поставки между взаимозависимыми предприятиями

Особенное значение вопрос о правильном применении таможенных и налоговых правил приобретает в тех случаях, когда речь идет о трансграничных поставках внутри одного концерна, т. е. поставках между иностранным поставщиком и российским импортером, являющимся дочерним или зависимым по отношению к этому поставщику обществом. Как известно, в отношениях между взаимозависимыми предприятиями цена поставляемого товара зачастую может подвергаться влиянию, не обусловленному исключительно рыночными факторами. Поэтому с таможенной точки зрения фактор взаимозависимости может оказывать существенное влияние на процесс формирования и оценки таможенной стоимости.

Когда таможенная служба заинтересована в высокой стоимости импортируемых товаров, для налоговой службы, наоборот, предпочтительнее их низкая стоимость. В подобной ситуации, когда интересы ведомств могут быть противоположными, особое значение имеет правильное и последовательное применение существующих правил таможенного и налогового регулирования.

В частности, положения ст. 4 Соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» (далее – Соглашение о таможенной стоимости), применяемого с июля 2010 г., исключают возможность ис-

пользования цены сделки для определения таможенной стоимости в случае, если поставка происходит между взаимозависимыми лицами. Аналогичный подход содержался также в частично утратившем силу Законе РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» (далее – Закон № 5003-1). Из этого правила делается общее исключение – цена сделки может быть использована в том случае, если взаимосвязь ее сторон не повлияла на стоимость товара.

Таким образом, при применении наиболее простого в администрировании метода импортеру, приобретающему товар у зависимого продавца, следует быть готовым к тому, что ему придется доказывать отсутствие влияния взаимосвязи на цену товара (бремя доказывания лежит на импортере). Более того, доказывать это нужно путем сравнения цены сделки с альтернативными проверочными величинами, такими как:

- стоимость сделки с идентичными (однородными) товарами при продаже между независимыми лицами;
- стоимость, полученная путем применения так называемых метода вычитания¹ или метода сложения².

Следует отметить, что импортер обязан доказывать отсутствие влияния на цену товара только в том случае, если соответствующие подозрения высказываются таможенным ведомством в ходе процедур контроля таможенной стоимости.

В налоговой сфере вопросы о соответствии цены, согласованной между взаимозависимыми лицами, рыночному уровню регулируются правилами трансфертного ценообразования, которые направлены в т. ч. на недопущение экономически неоправданной релокации прибыли между хозяйствующими субъектами.

Очевидно, что при трансграничных поставках внутри концерна правила трансфертного ценообразования играют главную роль, т. е. задают первоочередной ориентир при определении будущей трансфертной цены импортируемых товаров. Это объясняется тем, что обычно с точки зрения иностранного концерна прибыль российского дистрибьютора ограничивается определенным уровнем, соответст-

вующим тем функциям и степени риска, которые тот принимает на себя. Основная часть прибыли, полученная российским импортером от ввезенного товара и превышающая определенный внутренними правилами концерна порог, типичный для импортера с таким набором функций, должна переноситься на уровень концерна. Исходя из определенного концерном уровня прибыли, формируется цена импортируемой в Россию продукции. Для подтверждения того факта, что согласованная трансфертная цена соответствует рыночному уровню, как правило, готовится специальная (трансфертная) документация, обязанность вести которую появилась теперь и в российских правилах ценообразования, вступивших в силу с 2012 г.

При применении наиболее простого в администрировании метода импортеру, приобретающему товар у зависимого продавца, следует быть готовым к тому, что ему придется доказывать отсутствие влияния взаимосвязи на цену товара (бремя доказывания лежит на импортере).

Сравнивая обязанности предприятий в сфере таможенного и налогового контроля, можно увидеть, что и для налоговых, и для таможенных целей предприятию, входящему в иностранный концерн, зачастую приходится доказывать, что согласованная с аффилированным поставщиком цена соответствует рыночному уровню, т. е. не подвергается влиянию нерыночных факторов – взаимосвязи поставщика и покупателя-импортера.

Таким образом, логично было бы предположить, что одни и те же доказательства соответствия трансфертной цены рыночному уровню могут использоваться как в налоговых, так и в таможенных целях. Для импорте-

¹ Ст. 8 Соглашения о таможенной стоимости.

² Ст. 9 Соглашения о таможенной стоимости.

ров, входящих в крупные концерны, на практике это означало бы, что разработанная в налоговых целях трансфертная документация может успешно применяться для целей таможенного контроля и обоснования заявленной таможенной стоимости, что существенно упростило бы процедуру таможенного декларирования.

Однако законодательство такой возможности не предоставляет. Таможенное законодательство обязывает использовать особые методы, которые, следует заметить, в целом по своему внутреннему наполнению схожи с методами определения цены, используемыми в налоговых целях (метод сравнения, метод цены последующей реализации и затратный метод). Существующая же неопределенность в сфере применения таможенного законодательства не позволяет предположить реакцию представителей таможенного ведомства на попытку импортера объяснить колебания таможенной стоимости при помощи трансфертной документации.

Все это в определенной мере затрудняет иностранным концернам процесс структурирования поставок в Россию. Более того, такое положение вещей всегда вынуждало их делать исключения в глобальной политике ценообразования для дочерних компаний-импортеров в нашей стране.

Предприятиям стоит подумать о мерах, способных помочь им при прохождении процедур таможенного и налогового контроля. Например, на базе трансфертной документации могут готовиться специальные расчеты, обосновывающие правильность применения цены для таможенных целей.

Суть этих исключений, как правило, сводится к поиску возможности создать между поставщиком и импортером параллельные отношения, непосредственно не связанные с поставкой товаров, но позволяющие уп-

равлять уровнем прибыли (рентабельности) российской компании.

Соглашения об оказании услуг

Наиболее активно используемым на практике инструментом для этих целей являются соглашения об оказании услуг, согласно которым компания-поставщик принимает на себя обязательство оказать ряд услуг в пользу компании-импортера. Их конкретный набор мог варьироваться от отрасли к отрасли, но обычно к таким услугам относятся услуги по управлению, маркетинговой и рекламной поддержке, услуги в сфере ИТ и т. п.

Сравнивая обязанности предприятий в сфере таможенного и налогового контроля, можно увидеть, что и для налоговых, и для таможенных целей предприятию, входящему в иностранный концерн, зачастую приходится доказывать, что согласованная с аффилированным поставщиком цена соответствует рыночному уровню, т. е. не подвергается влиянию нерыночных факторов — взаимосвязи поставщика и покупателя-импортера.

В какой-то мере этот инструмент служил цели, ради которой использовался. С одной стороны, любое вознаграждение, выплачиваемое в пользу концерна в рамках подобного соглашения, не влияло на таможенную стоимость товаров. С другой стороны, затраты на услуги, как правило, материнской компании влияют на уровень прибыли российского дистрибьютора. Хотя именно в этом случае могли возникнуть наибольшие сложности, вызванные сомнениями налогового ведомства в обоснованности подобных расходов. Обоснованность расходов, как один из обязательных критериев для их призна-

ния в налоговых целях, часто оспаривалась, т. к. налоговое ведомство могло сомневаться в реальности оказанных услуг и в наличии у компании-импортера действительной экономической потребности в них.

Лицензионные соглашения

Время от времени для указанных целей также использовались лицензионные соглашения. В рамках подобного соглашения компания-импортер получала ограниченное право пользования объектом интеллектуальной собственности (например, товарным знаком), в связи с чем принимала на себя обязательство уплатить роялти. С налоговой точки зрения все достаточно просто. Плата за право пользования объектом интеллектуальной собственности (при ее соразмерности) признается расходом для целей налогообложения. Кроме того, передача подобного права освобождена от обложения налогом на добавленную стоимость, к которому российские компании всегда относились крайне чувствительно. Однако использование лицензионных соглашений всегда несло в себе латентный риск с точки зрения таможенных отношений. Согласно подп. 7 п. 1 ст. 5 Соглашения о таможенной стоимости в таможенную стоимость импортируемых товаров должны включаться платежи за использование объектов интеллектуальной собственности (ранее такое требование содержала ст. 19.1 Закона № 5003-1). Однако в таможенную стоимость включается не любой платеж за право интеллектуальной собственности, а только тот, который относится к импортируемым товарам и который импортер прямо или косвенно должен уплатить в качестве условия их продажи. Нужно отметить, что на практике второе условие выполняется далеко не всегда. Ограниченное право пользования товарным знаком может передаваться, например, для целей организации рекламных кампаний или для совершения действий в защиту товарного знака. Однако в реальности наличие лицензионного соглашения между поставщиком и импортером во многих случаях приводило к требованию

таможенного ведомства скорректировать таможенную стоимость товара вне зависимости от выполнения юридического состава, предусмотренного положениями применимого закона³.

Дистрибьюторские соглашения

В качестве альтернативного, по отношению к лицензионным соглашениям, инструмента использовались дистрибьюторские соглашения. Предметом таких соглашений являлась передача российской компании права (исключительного права) продавать в нашей стране импортируемую продукцию. Такие соглашения не несли и не несут в себе той степени риска корректировки таможенной стоимости, с которой связано использование лицензионных соглашений, т. к. формально не попадали в сферу действия Закона № 5003-1, а с точки зрения Соглашения о таможенной стоимости соответствующие платежи («платежи за право <...> перепродажи ввозимых товаров»⁴) не должны увеличивать таможенную стоимость,

если они не являются обязательным условием продажи товара.

В большинстве случаев первоочередной целью использования перечисленных инструментов в отношениях между зависимыми лицами являлись не те правовые последствия, которые порождаются ими непосредственно (оказание услуг, передача прав на объект интеллектуальной собственности), а желание оказать влияние на таможенные и (или) налоговые обязательства. Причина использования указанных инструментов и ухода бизнеса от прозрачности в отношениях с государством проста — сфера налогового и таможенного регулирования недостаточно гибка в применении. Пока еще этой сфере чужд индивидуальный подход, отсутствует возможность учитывать специфику отношений между конкретными предприятиями и оценивать определенные экономические факторы, влияющие на эти отношения.

Учитывая подобную практику, предприятиям стоит подумать о мерах, способных помочь им при про-

хождении процедур таможенного и налогового контроля. Например, на базе трансфертной документации могут готовиться специальные расчеты, обосновывающие правильность применения цены для таможенных целей.

Исполнительным органам государства на волне законодательных реформ также следует задуматься об изменении подхода к применению права. Правильное и последовательное применение таможенных и налоговых правил, ориентированное не только на фискальные интересы государства, но и на потребности бизнеса, равно как и сближение методов налогового и таможенного контроля, будет способствовать использованию предпринимателями адекватных юридических инструментов.

³ См., например, постановления ФАС Северо-Западного округа от 06.06.2011 по делу № А44-3558/2010, от 13.07.2006 по делу № А56-12873/2005.

⁴ Подп. 7 «б» п. 1 ст. 5 Соглашения о таможенной стоимости.

Юбилейные мероприятия ВАС РФ

25–26 января 2012 г. ВАС РФ провел итоговое совещание председателей арбитражных судов, а также международную научно-практическую конференцию на тему «Участие судебной власти в развитии гражданского права»

Мероприятия были посвящены 20-летию юбилею системы арбитражных судов.

Председатель ВАС РФ Антон Иванов рассказал о стратегии развития арбитражной судебной системы на ближайшие годы. В частности, в 2012 г. в планах ВАС — выработка правовых позиций по вопросам судебной практики при применении закона об акционерных обществах, по защите прав миноритариев от злоупотреблений менеджмента компаний, по взысканию договорных убытков, защите от злоупотреблений в корпоративных отношениях и процедуре банкротства. Антон Иванов еще раз подчеркнул важность работы высшей судебной инстанции по унификации судебной практики и выработке единых правовых позиций.

На научно-практической конференции председатели, судьи высших судов, а также ученые из России, Австрии,

Франции, Нидерландов, Германии, Японии и других стран обсудили вопросы создания высшими судами правовых позиций и законодательных новелл.

В мероприятиях приняли участие первые лица юридического сообщества: председатель КС РФ Валерий Зорькин, председатель ВС РФ Вячеслав Лебедев, генеральный прокурор РФ Юрий Чайка, министр юстиции РФ Александр Коновалов, советник Президента РФ Вениамин Яковлев, директор ФССП России — главный судебный пристав РФ Артур Парфенчиков, вице-президент по правовым вопросам фонда «Сколково» Игорь Дроздов, первый заместитель председателя Совета Исследовательского центра частного права при Президенте РФ Александр Маковский, академик РАН Юрий Толстой, председатель Совета судей Юрий Сидоренко и др.