

УДК 336.02

JEL E62, H 20, H 21

## ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЕЙ МИНИМИЗАЦИИ ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ ВВОЗИМЫХ ТОВАРОВ В РАМКАХ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ

*Сидорова Елена Юрьевна, д-р экон. наук, доцент, профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет, Москва, Россия*  
*EYUSidorova@fa.ru*

В статье исследуется модель минимизации таможенной стоимости ввозимых товаров между двумя взаимозависимыми лицами при условии, что продавец зарегистрирован в стране с высоким уровнем налогообложения по налогу на прибыль организаций, а покупатель — в стране с умеренным уровнем налогообложения.

Предмет исследования — отношения, возникающие в процессе минимизации таможенной стоимости ввозимых товаров между двумя взаимозависимыми лицами.

Цель работы — исследование существующих моделей минимизации таможенной стоимости ввозимых товаров между двумя взаимозависимыми лицами и определение экономических последствий от их использования.

В исследуемой модели рассмотрены сценарии «Реальная цена», «Цена занижена», «Цена завышена». При их сравнении можно сделать вывод, что согласно сценарию «Цена занижена» экономический эффект для налогоплательщика положительный и позволяет получить экономию по налоговым обязательствам; реализация сценария «Цена завышена» увеличивает налоговую нагрузку организаций. Таким образом, в стандартной ситуации, т.е. когда товары приобретаются российскими организациями — покупателями у продавцов, зарегистрированных в развитых странах, наибольшую опасность для сокращения налоговых поступлений представляют действия взаимозависимых лиц, направленные на занижение реальной цены товаров.

**Ключевые слова:** таможенная стоимость товаров; ввозимые товары; трансфертное ценообразование; взаимосвязанные лица; минимизация таможенных платежей.

## The Use of Models for Minimizing the Customs Value of Imported Goods within the Framework of Related-Party Transactions

*Sidorova Elena Yu., ScD (Economics), professor of the Tax Policy and Customs-Tariff Regulation Department, Financial University, Moscow, Russia*  
*EYUSidorova@fa.ru*

The paper explores a model for minimizing the customs value of imported goods in transactions between two related parties, providing that the seller is registered in a country with a high level of corporate income taxation, and the buyer in a country with a moderate level of taxation.

The subject of the research is relations arising between two related parties in the process of minimizing the customs value of imported goods.

The purpose of the research is to study existing models of minimizing the customs value of imported goods between two related parties and determine the economic implications of using the above models.

The following scenarios were selected for the model under study: “Real Price”, “Price is Too Low”, “Price is Too High”. Their comparison leads to the conclusion that according to the “Price is Too Low” scenario, the economic effect for the taxpayer

is positive and allows saving on tax liabilities; the implementation of the “Price is Too High” scenario increases the tax burden of companies. Therefore, in a standard situation, i.e. when the goods are purchased by Russian buyer companies from sellers registered in developed countries the actions of related parties directed at understating the real price of goods presents the greatest danger for the reduction of tax revenues.

**Keywords:** customs value of goods; imported goods; transfer pricing; related parties; minimization of customs payments.

**В** процессе взаимодействия взаимозависимых лиц в части перемещения товаров между ними может осуществляться минимизация таможенной стоимости ввозимых товаров. Так, внешнеторговая сделка купли-продажи товаров происходит между двумя взаимозависимыми лицами (далее — группа), действия которых могут быть направлены, в том числе на определение общей налоговой нагрузки и соответственно ее оптимизацию путем установления цен на товары таким образом, чтобы выбрать оптимальный уровень налогообложения группы в целом. Рассмотрим несколько вариантов (сценариев) возможной минимизации обязательных платежей при ввозе товаров в рамках сделок между взаимозависимыми лицами, т.е. типовых моделей минимизации таможенной стоимости ввозимых товаров.

### Сценарий «Реальная цена» (уровень ставки таможенной пошлины 10%)

**Ситуация 1.** Организация А (продавец) зарегистрирована в стране с высоким уровнем налогообложения по налогу на прибыль организаций (30–35%, в стране регистрации ставка налога на прибыль организаций — 30%).

Организация В (покупатель) зарегистрирована в стране с умеренным уровнем налогообложения по налогу на прибыль организаций (15–25%, в стране регистрации ставка по налогу на прибыль организаций — 20%), уровень налогообложения ввозными таможенными пошлинами (далее — таможенная пошлина) дифференцирован в зависимости от ввозимых товаров (на ввозимый товар ставка таможенной пошлины установлена в размере 10%).

Таким образом, группа, выбирая оптимальный сценарий налогообложения, рассматривает следующие варианты установления цены товара.

**Сценарий № 1 «Реальная цена».** Цена товара установлена во внешнеторговом договоре купли-продажи в размере 100 ед. Расходы организации А — 80 ед. Таможенная стоимость товара [с учетом допущения, что в рассматриваемом примере

косвенные платежи, подлежащие включению в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате (далее — ЦФУ), а также дополнительные начисления, подлежащие добавлению к ЦФУ для определения таможенной стоимости товара, отсутствуют] равна 100 ед. Выручка от реализации товаров организации В на территории страны ввоза составила 130 ед. Расходы на территории страны ввоза, понесенные помимо расходов на приобретение товаров, равны 10 ед.

В этом случае налоговая нагрузка организаций А и В и совокупная налоговая нагрузка группы представлены в *табл. 1*.

Таким образом, для исследуемой модели минимизации таможенной стоимости ввозимых товаров сценарий «Реальная цена» является базовым, и два других сценария («Цена занижена», «Цена завышена») будут анализироваться с учетом данных по нему. При этом по сценарию «Реальная цена» общие налоговые обязательства по группе составили 19,6 ед.

### Сценарий «Цена занижена» (уровень ставки таможенной пошлины 10%)

**Сценарий № 2 «Цена занижена».** Цена товара установлена во внешнеторговом договоре купли-продажи в размере 85 ед. Такой сценарий может иметь место в ситуации, при которой страна вывоза характеризуется высоким уровнем налогообложения, а страна ввоза — умеренным либо высоким уровнем налогообложения таможенными пошлинами и умеренным либо низким уровнем обложения налогом на прибыль организаций. Расходы организации А составили 80 ед. Таможенная стоимость товара (с учетом допущения, что в рассматриваемом примере косвенные платежи, подлежащие включению в ЦФУ, а также дополнительные начисления, подлежащие добавлению к ЦФУ для определения таможенной стоимости товара, отсутствуют) равна 85 ед. Выручка от реализации товаров организации В на территории страны ввоза — 130 ед. Расходы на территории страны

Таблица 1

**Налоговая нагрузка организаций А и В и совокупная налоговая нагрузка группы  
по сценарию «Реальная цена», ед.**

Проводимые операции и налоговые последствия	Организация А	Организация В
Реализованы товары	100	
Определена налоговая база по налогу на прибыль организаций	20	
Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, %	30	
Исчислен и уплачен налог на прибыль организаций	6	
Исчислена и уплачена таможенная пошлина		10
Исчислен и уплачен в составе таможенных платежей НДС (18%)		19,8
Реализованы товары		130
Предъявлен покупателю НДС (18%)		23,4
Определена налоговая база по налогу на прибыль организаций		20
Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, %		20
Исчислен и уплачен налог на прибыль организаций		4
Исчислен и уплачен НДС по итогам налогового периода		3,6
<b>Определены общие налоговые обязательства группы</b>	<b>19,6</b>	

ввоза, понесенные помимо расходов на приобретение товаров, составили 10 ед.

В этом случае налоговая нагрузка организаций А и В и совокупная налоговая нагрузка группы представлены в табл. 2.

**Наибольшую опасность  
для сокращения налоговых  
поступлений представляют  
действия взаимозависимых лиц,  
направленные на занижение  
реальной цены товаров**

Таким образом, сценарий «Реальная цена» является базовым, и, применяя метод сравнения, можно сделать вывод, что при использовании сценария «Цена занижена» налогоплательщик получает выгоду в размере 18,29% экономии по налогам, т.е. занижение цены товаров приводит к снижению общей налоговой нагрузки группы на 3,03 ед.

**Сценарий «Цена завышена»  
(уровень ставки таможенной  
пошлины 10%)**

Сценарий № 3 «Цена завышена». Цена товара установлена во внешнеторговом договоре купли-продажи в размере 115 ед. Такой сценарий может иметь место в ситуации, при которой страна вывоза характеризуется высоким уровнем налогообложения, а страна ввоза — умеренным либо высоким уровнем налогообложения таможенными пошлинами и умеренным либо низким уровнем налогообложения по налогу на прибыль организаций. Расходы организации А составили 80 ед.

Таможенная стоимость товара (с учетом допущения, что в рассматриваемом примере косвенные платежи, подлежащие включению в ЦФУ, а также дополнительные начисления, подлежащие добавлению к ЦФУ для определения таможенной стоимости товара, отсутствуют) составила 115 ед.

Выручка от реализации товаров организации В на территории страны ввоза равна 130 ед. Расходы на территории страны ввоза, понесенные помимо расходов на приобретение товаров, составили 10 ед.

Таблица 2

**Налоговая нагрузка организаций А и В и совокупная налоговая нагрузка группы  
по сценарию «Цена занижена», ед.**

Проводимые операции и налоговые последствия	Организация А	Организация В
Реализованы товары	85	
Определена налоговая база по налогу на прибыль организаций	5	
Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, %	30	
Исчислен и уплачен налог на прибыль организаций	1,5	
Исчислена и уплачена таможенная пошлина		8,5
Исчислен и уплачен в составе таможенных платежей НДС (18%)		16,83
Реализованы товары		130
Предъявлен покупателю НДС (18%)		23,4
Определена налоговая база по налогу на прибыль организаций		36,5
Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, %		20
Исчислен и уплачен налог на прибыль организаций		7,3
Исчислен и уплачен НДС по итогам налогового периода		6,57
<b>Определены общие налоговые обязательства группы</b>		<b>16,57</b>
<b>Экономический эффект (положительный)</b>		<b>3,03</b>

Таблица 3

**Налоговая нагрузка организаций А и В и совокупная налоговая нагрузка группы  
по сценарию «Цена завышена», ед.**

Проводимые операции и налоговые последствия	Организация А	Организация В
Реализованы товары	115	
Определена налоговая база по налогу на прибыль организаций	35	
Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, %	30	
Исчислен и уплачен налог на прибыль организаций	10,5	
Исчислена и уплачена таможенная пошлина		11,5
Исчислен и уплачен в составе таможенных платежей НДС (18%)		22,77
Реализованы товары		130
Предъявлен покупателю НДС (18%)		23,4
Определена налоговая база по налогу на прибыль организаций		3,5
Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, %		20
Исчислен и уплачен налог на прибыль организаций		0,7
Исчислен и уплачен НДС по итогам налогового периода		0,63
<b>Определены общие налоговые обязательства группы</b>		<b>22,63</b>
<b>Экономический эффект (отрицательный)</b>		<b>3,03</b>

Таблица 4

**Налоговая нагрузка организаций А и В и совокупная налоговая нагрузка группы по сценарию «Цена завышена», ед.**

Проводимые операции и налоговые последствия	Организация А	Организация В
Реализованы товары	115	
Определена налоговая база по налогу на прибыль организаций	35	
Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, %	30	
Исчислен и уплачен налог на прибыль организаций	10,5	
Исчислена и уплачена таможенная пошлина		3,45
Исчислен и уплачен в составе таможенных платежей НДС (18%)		21,32
Реализованы товары		130
Предъявлен покупателю НДС (18%)		23,4
Определена налоговая база по налогу на прибыль организаций		11,55
Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, %		20
Исчислен и уплачен налог на прибыль организаций		2,31
Исчислен и уплачен НДС по итогам налогового периода		2,08
<b>Определены общие налоговые обязательства группы</b>	<b>16,03</b>	
<b>Экономический эффект (положительный)</b>	<b>3,57</b>	

В этом случае налоговая нагрузка организаций А и В и совокупная налоговая нагрузка группы представлены в *табл. 3*.

Таким образом, сценарий «Реальная цена» является базовым, и, используя метод сравнения, можно сделать вывод, что при применении сценария «Цена завышена» налогоплательщик увеличивает свои налоговые обязательства по налогу на прибыль организаций на 15,45%, и завышение цены товаров в целом приводит увеличению общей налоговой нагрузки группы на 3,03 ед.

Полученные данные свидетельствуют о том, что в стандартной ситуации, т.е. когда товары приобретаются российскими организациями — покупателями, у продавцов, зарегистрированных в развитых странах, характеризующихся, как правило, достаточно высокими ставками по налогу на прибыль организаций, в условиях налогообложения в России таможенными пошлинами, НДС и налогом на прибыль организаций, наибольшую опасность для сокращения налоговых поступлений представляют действия взаимозависимых лиц, направленные на занижение реальной цены товаров.

### **Сценарий «Цена завышена» (уровень ставки таможенной пошлины 3%)**

В ряде ситуаций могут возникнуть проблемы, связанные с завышением цены товаров в случае,

если товары облагаются таможенными пошлинами по низким ставкам.

В *ситуации 2* организация А (продавец) зарегистрирована в стране с высоким уровнем обложения налогом на прибыль организаций (30–35%, в стране регистрации, а ставка налога на прибыль организаций — 30%).

Организация В (покупатель) зарегистрирована в стране с умеренным уровнем обложения налогом на прибыль организаций (15–25%, в стране регистрации В ставка по налогу на прибыль организаций — 20%) и уровнем налогообложения ввозными таможенными пошлинами (далее — таможенная пошлина), дифференцированным в зависимости от ввозимых товаров (на ввозимый товар ставка таможенной пошлины установлена в размере 3%).

*Сценарий 4 «Цена завышена».* Цена товара установлена во внешнеторговом договоре купли-продажи в размере 115 ед. Такой сценарий может иметь место в ситуации, при которой страна вывоза характеризуется высоким уровнем налогообложения, а страна ввоза — умеренным либо высоким уровнем налогообложения таможенными пошлинами и умеренным либо низким уровнем обложения налогом на прибыль организаций. Расходы организации А составили 80 ед.



Таможенная стоимость товара (с учетом допущения, что в рассматриваемом примере косвенные платежи, подлежащие включению в ЦФУ, а также дополнительные начисления, подлежащие добавлению к ЦФУ для определения таможенной стоимости товара, отсутствуют) равняется 115 ед.

Выручка от реализации товаров организации В на территории страны ввоза — 130 ед. Расходы на территории страны ввоза, понесенные помимо расходов на приобретение товаров, составили 10 ед.

В этом случае налоговая нагрузка организаций А и В и совокупная налоговая нагрузка группы представлены в табл. 4.

В сравнении с базовым сценарием «Реальная цена», налогоплательщик, действуя согласно сце-

нарию № 4, получает выгоду в виде 22,27% экономии по налогам, т.е. занижение цены товаров приводит к снижению общей налоговой нагрузки группы на 3,57 ед.

### Выводы

Рассмотренные модели минимизации таможенной стоимости ввозимых товаров в рамках сделок между взаимозависимыми лицами свидетельствуют о том, что при проведении внешнеторговых операций между взаимозависимыми лицами может иметь место занижение, а в некоторых случаях (применительно к товарам, в отношении которых установлены низкие ставки таможенных пошлин) происходит завышение реальных цен ввозимых товаров.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Сидорова Е. Ю. Совершенствование методов оценки эффективности механизма налогового регулирования Российской Федерации // *Економічний Часопис-XXI*. 2015. № 11–12,
2. Сидорова Е. Ю., Тихонова А. В. Оценка фискального эффекта вариантов налоговой реформы до 2019 года // *Економічний часопис-XXI*. 2017. № 3–4.
3. Артемьев А. А., Пинская М. Р. Методологические проблемы налогообложения НДС при проведении в ЕАЭС операций с «иностранными товарами» // *Налоговая политика и практика*. 2016. № 10.
4. Косов А. Проблемы роялти // *Таможенное регулирование и таможенный контроль*. 2013. № 1, 2.
5. Кизимов А. С. Закон о трансфертном ценообразовании: Минфин разъясняет // *Налоговые споры*. 2012. № 2.
6. Шепенко Р. А. История модельной конвенции ОЭСР о налогах на доход и капитал // *Российское право: образование, практика, наука*. 2014. № 1.

### REFERENCES

1. Sidorova E. Ju. The development of methods to assess the effectiveness of the mechanism of tax regulation of the Russian Federation [Sovershenstvovanie metodov ocenki jeffektivnosti mehanizma nalogovogo regulirovanija Rossijskoj Federacii]. *Ekonomichnij Chasopis-XXI — Economic casopis-XXI*, 2015, No. 11–12.
2. Sidorova E. Ju., Tihonova A. V. The development of methods for assessing the effectiveness of the mechanism of tax regulation of the Russian Federation [Ocenka fiskal'nogo jeffekta variantov nalogovoj reformy do 2019 goda]. *Ekonomichnij Chasopis-XXI — Economic casopis-XXI*, 2017, No. 3–4.
3. Artem'ev A. A., Pinskaja M. R. Methodological problems of VAT taxation during EAEC operations with the “foreign goods” [Metodologicheskie problemy nalogooblozhenija NDS pri provedenii v EAJeS operacij s «inostrannymi tovarami»]. *Nalogovaja politika i praktika — Tax policy and practice*, 2016, No. 10.
4. Kosov A. Problems royalties [Problemy rojalti]. *Tamozhennoe regulirovanie i tamozhennyj kontrol' — Customs regulation and customs control*, 2013, No. 1.
5. Kizimov A. S. The law on transfer pricing: Finance Ministry clarifies [Zakon o transfertnom cenoobrazovanii: Minfin raz#jasnjaet]. *Nalogovye spory — Tax disputes*, 2012, No. 2.
6. Shepenko R. A. The history of the OECD model Convention on taxes on income and capital [Istorija model'noj konvencii OJeSR o nalogah na dohod i kapital]. *Rossijskoe pravo: obrazovanie, praktika, nauka — Russian law: education, practice, science*, 2014, No. 1.