

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

МАРКОВ Дмитрий Владимирович
ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УСТАНОВЛЕНИЯ
ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата юридических наук

Научный руководитель –
доктор юридических наук, профессор
Бакаева Ольга Юрьевна

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ УСТАНОВЛЕНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	22
1.1. Сущность и признаки таможенных платежей.....	22
1.2. Виды и правовая природа таможенных платежей.....	41
1.3. Генезис финансово-правового регулирования установления таможенных платежей.....	62
1.4. Понятие и принципы установления таможенных платежей.....	75
ГЛАВА 2. УСТАНОВЛЕНИЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ: ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ	103
2.1. Плательщики таможенных платежей как участники финансовых правоотношений в области таможенного дела.....	103
2.2. Правовое регулирование установления элементов таможенного обложения.....	122
2.2.1. Проблемы нормативной регламентации определения предмета и объекта таможенного обложения.....	123
2.2.2. Расчетная база таможенного обложения: особенности финансово-правового регулирования и вопросы правоприменения.....	135
2.2.3. Установление ставок таможенного обложения: проблемы теории и практики.....	152
2.2.4. Юридические особенности установления порядков исчисления и уплаты таможенных платежей.....	167
2.2.5. Финансово-правовые аспекты установления льгот по уплате таможенных платежей.....	177
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	188
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ	193

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования.

Ключевыми задачами, решаемыми посредством таможенной политики, являются эффективное регулирование внешнеторговой деятельности, создание конкурентных условий для национальных товаропроизводителей при сохранении оптимального уровня доходности федерального бюджета. Таможенные платежи выступают важными инструментами таможенной политики государства, посредством которых обеспечивается пополнение государственной казны, а также регулирующее воздействие на экспортно-импортные отношения.

Значимость фискального потенциала таможенных платежей стабильно проявляет себя на протяжении последнего десятилетия. При этом, несмотря на начавшееся в 2014 г. снижение объема таможенных платежей в структуре доходной части федерального бюджета (доля данных платежей снизилась с половины до четверти и составила 6,6 трлн руб. в 2023 г.)¹, они остаются важным источником его пополнения.

Закрепленная в статье 57 Конституции РФ обязанность уплаты законно установленных налогов и сборов в силу ее универсальности распространяется и на иные виды публичных платежей в бюджет², что предполагает законодательное определение их плательщиков и регламентацию всех обязательных элементов (объекта, расчетной базы и др.) по каждому из таможенных платежей. Однако ни акты права Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС), ни национальное законодательство о таможенном регулировании не содержат нормативно закрепленного требования об установлении таможенных платежей на базе системы элементов таможенного обложения, а также правил к их таможенно-правовому содержанию.

¹ См.: Сведения о поступлении таможенных и иных платежей в доход федерального бюджета представлены по данным, размещенным на сайте Счетной палаты Российской Федерации. URL: <https://ach.gov.ru/> (дата обращения: 27.05.2024).

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "О связи" в связи с запросом Думы Корякского автономного округа» // СЗ РФ. 2006. № 11, ст. 1230.

Особенности таможенных платежей не позволяют механически перенести положения об установлении налогов на таможенную сферу, что невозможно и в силу нормативных разграничений сфер таможенного и налогового правового регулирования. Исходя из этого, формирование данного блока таможенно-правового регулирования является актуальным не только с практической, но и научной точки зрения, как нуждающееся в разработке соответствующей теоретико-правовой основы, обеспечивающей совершенствование актов, регламентирующих таможенные отношения.

Так, в рамках регламентации механизма установления таможенных платежей, их плательщиков, системы элементов таможенного обложения имеются противоречия между правовыми актами национального и наднационального уровней. В условиях разнообразия таможенных платежей, различий в их правовой природе имеется неопределенность в понимании системы элементов таможенного обложения и сущности каждого из них, что влечет возникновение в правоприменительной практике спорных ситуаций. Дела об оспаривании таможенной стоимости, являющейся расчетной базой обложения таможенными пошлинами, налогами, достигают четверти в общем объеме таможенно-правовых споров. При этом ежегодно с 2020 г. не менее чем на 8 % увеличивается число таможенных деклараций, скорректированных по инициативе ФТС России, по причине неверного определения таможенной стоимости¹. Требуют разрешения и другие аспекты правового регулирования, вокруг которых возникают споры между участниками таможенных правоотношений: обоснованность определения ставок таможенных сборов, механизма расчета таможенной стоимости товаров, возможности включения в нее ряда дополнительных платежей.

До настоящего времени в финансово-правовой науке исследованию вопросов установления таможенных платежей не было посвящено самостоятельных исследований. Однако таможенное обложение играет

¹ См.: Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации». URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federaczii> (дата обращения: 18.05.2024).

возрастающую роль в условиях преодоления негативных последствий санкционной политики в отношении Российской Федерации и становится одним из эффективных средств стабилизации национальной экономики. Сложившаяся ситуация наглядно определяет значимость разработки правовых правил установления таможенных платежей, не допускающих противоречий и дуалистического понимания обязанности по их исчислению и уплате как в обычных, так и чрезвычайных условиях.

Чрезвычайные условия могут диктовать необходимость расширения полномочий органов исполнительной власти и/или корректировку порядка установления платежей, действующего в обычных условиях, например, при введении ставок ввозных таможенных пошлин, отличных от установленных в ЕАЭС. В связи с этим важно определить теоретико-правовые основы регламентации установления таможенных платежей в чрезвычайных условиях, в том числе соответствие конституционно-правовым основам их законного установления. Приведенные обстоятельства определяют актуальность темы настоящего исследования.

Степень теоретической разработанности темы. На современном этапе в науке финансового права правовых исследований, посвященных комплексному изучению вопросов финансово-правового регулирования установления таможенных платежей, не проводилось.

Сходные с тематикой настоящей работы проблемы являлись предметом разработок в науке налогового права, где сформулированы научные концепции установления налогов. К их числу следует отнести исследование В.В. Лукьянова («Порядок установления налогов и сборов Российской Федерации», 2006 г.).

В области таможенного дела отдельные вопросы установления таможенных платежей рассматривались О.Ю. Бакаевой («Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование», 2005 г.), А.Н. Козыриным («Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование)», 1994 г.), И.С. Набирушкиной («Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей», 2014 г.), А.В. Устиновой («Таможенные сборы в системе

доходов бюджетной системы РФ: финансово-правовое регулирование», 2017 г.), В.П. Шавшиной («Исполнение налоговой обязанности по уплате таможенных платежей: По материалам Северо-Западного региона», 2003 г.) и другими авторами. При этом проведенные исследования не имели своей целью разработку теоретико-правовой концепции установления таможенных платежей, ограничиваясь рассмотрением отдельных аспектов таможенного обложения. Значимые вопросы установления таможенных платежей (о сущности установления таможенных платежей, принципах данной деятельности, генезисе источников правового регулирования таможенного обложения, структуре отдельных элементов таможенного обложения) изучались фрагментарно или не являлись предметом исследования вовсе.

Многоаспектность деятельности по установлению таможенных платежей влечет необходимость комплексного ее исследования путем обращения к различным отраслям права, в том числе финансовому и административному праву.

Отсутствие системных научных изысканий, посвященных финансово-правовым аспектам установления таможенных платежей, придает значимость настоящему теоретическому исследованию.

Объект и предмет диссертационного исследования.

Объект исследования – общественные отношения, урегулированные нормами права ЕАЭС и национального законодательства Российской Федерации, связанные с осуществлением уполномоченными органами деятельности по установлению таможенных платежей.

Предмет исследования – нормативные положения национального (финансового, налогового, таможенного и т.д.) законодательства Российской Федерации и актов права ЕАЭС, регламентирующие деятельность уполномоченных органов по установлению таможенных платежей, систему элементов таможенного обложения; научные концепции и теоретические положения, отражающие специфику финансовых правоотношений, возникающих

в связи с установлением таможенных платежей; материалы судебной практики и официальной статистики применительно к теме исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования.

Цель исследования – формирование концептуальной основы финансово-правового регулирования установления таможенных платежей, создающей предпосылки для разработки предложений по совершенствованию норм национального законодательства Российской Федерации и наднациональных актов ЕАЭС в области таможенного обложения, а также практики его применения.

Достижение поставленной цели обеспечивается решением следующих *задач*:

– уяснение правовой природы таможенных платежей и определение их места в системе иных публичных обязательных платежей, поступающих в бюджет;

– выявление тенденций развития таможенного обложения, формирования взглядов экономико-правовой и управленческой мысли на функциональность таможенных платежей, определение закономерностей совершенствования источников их установления в исторической ретроспективе;

– определение содержательных аспектов деятельности по установлению таможенных платежей и их соотнесение с юридической, управленческой, финансовой и правотворческой деятельностью уполномоченных органов;

– выявление легальной формы регулирования таможенных платежей на основе конституционно-правового требования их законного установления;

– установление содержательного объема понятия «плательщики таможенных платежей» как основы для их отграничения от иных лиц, исполняющих соответствующую обязанность;

– выявление структуры юридической конструкции таможенных платежей, содержания каждого элемента таможенного обложения, определяющих объем и особенности реализации обязанности плательщика таможенных платежей;

– разработка научно обоснованных предложений по дальнейшему развитию финансово-правового регулирования таможенного обложения и механизма установления таможенных платежей.

Методологическую основу диссертационной работы составляет система общенаучных (сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция и др.) и частнонаучных (формально-юридический, историко-правовой, системно-структурный, сравнительно-правовой и др.) методов исследования.

Использование перечисленных методов позволило изучить аспекты отношений по установлению таможенных платежей, сформулировать направления развития правового регулирования в данной сфере, а также обосновать необходимость внесения изменений в нормы национального законодательства и актов права ЕАЭС.

Методы формальной логики (анализ, синтез, дедукция, индукция и т.п.) способствовали формулированию умозаключений, отражающих достижение цели и задач исследования, разработке собственных определений понятий «таможенные платежи», «таможенная пошлина», «установление таможенных платежей», «плательщик таможенных платежей», а также аргументации иных выводов работы.

С помощью *формально-юридического метода* исследованы положения действующих нормативных правовых актов в сфере таможенного обложения, что позволило выявить имеющиеся недостатки правового регулирования, сформулировать предложения по их устранению, а также дальнейшему совершенствованию правовой регламентации таможенного обложения.

Посредством *историко-правового метода* проведен анализ становления и совершенствования правовых актов, регламентирующих основы установления таможенных платежей в Российском государстве.

Системно-структурный метод позволил определить место таможенных платежей в системе обязательных платежей; осуществить классификацию признаков и принципов деятельности по установлению таможенных платежей;

определить систему элементов таможенного обложения; сгруппировать лиц, исполняющих обязанность по уплате таможенных платежей.

Использование *сравнительно-правового метода* обеспечило возможность соотнесения особенностей таможенного обложения в законодательстве государств – членов ЕАЭС, выявить общность правовой природы и функций указанных платежей, являющихся предпосылкой к их систематизации в актах наднационального правового регулирования.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили труды представителей науки теории права, финансового права, налогового права, таможенного права, административного права и других отраслей права.

Проведенное исследование основывалось на выводах, сформулированных такими учеными в области теории права, как: С.С. Алексеев, М.И. Байтин, В.Л. Кулапов, А.В. Малько, Н.И. Матузов, И.Н. Сенякин и др.

Научные концепции финансово-правовой доктрины позволили исследовать специальные вопросы в рамках настоящей работы. Базисом для проведенного исследования стали научные труды Л.Л. Арзумановой, Е.Г. Беликова, В.В. Бесчеревных, О.В. Болтиновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, С.В. Запольского, М.В. Карасевой (Сенцовой), Ю.А. Крохиной, Н.А. Поветкиной, Е.В. Покачаловой, Г.Ф. Ручкиной, И.В. Рукавишниковой, Е.А. Ровинского, Н.А. Саттаровой, Э.Д. Соколовой, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина и др.

Теоретические выводы науки административного права в границах исследуемой темы использовались автором на основе научных трудов С.А. Агамагомедовой, Д.Н. Бахраха, О.В. Гречкиной, М.Н. Кобзарь-Фроловой, Н.М. Кониная, В.М. Манохина, А.Б. Новикова, Б.В. Россинского, А.Ю. Соколова, Ю.Н. Старилова и др.

Исследование вопросов таможенного обложения стало возможным при обращении к трудам ученых, занимающихся проблемами таможенного права: Н.М. Артемова, О.Ю. Бакаевой, Н.И. Землянской, А.Н. Козырина, А.А. Косова, Г.В. Матвиенко, И.С. Набирушкиной, А.Ф. Ноздрачева,

М.Н. Сорокиной, О.А. Стрижовой, Т.Н. Трошкиной, А.В. Устиновой, С.В. Халипова, И.А. Цидилиной, В.П. Шавшиной и других.

С учетом отнесения к числу таможенных платежей налогов, исследование их правовой природы стало возможным при обращении к трудам представителей науки налогового права. Базовыми для исследования данной области стали работы Е.Л. Васяниной, Д.В. Винницкого, В.В. Гриценко, А.В. Демина, И.И. Кучерова, В.В. Лукьянова, С.М. Мироновой, Д.М. Мошковой, С.Г. Пепеляева, М.Б. Разгильдиевой, М.Н. Садчикова, В.В. Семенихина, Д.А. Смирнова, И.А. Цинделиани, Н.А. Шевелевой, Р.А. Шепенко, О.И. Юстус и др.

Гражданско-правовые аспекты правового статуса таможенных представителей, агентов как субъектов отношений по таможенному обложению исследованы с учетом выводов О.В. Ремишевской, Е.А. Суханова, А.С. Шаповаленко и других.

С учетом необходимости анализа экономической сущности таможенных платежей значимое влияние на результаты исследования оказали работы таких ученых-экономистов, как А.А. Артемьев, С.В. Барулин, В.Г. Драганов, И.В. Савостина, В.Г. Свинухов и других.

Нормативная база диссертационного исследования включает в себя Конституцию Российской Федерации, международные правовые акты, в том числе Таможенный кодекс ЕАЭС (далее – ТК ЕАЭС), Налоговый кодекс Российской Федерации, Бюджетный кодекс Российской Федерации, Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и другие законы, подзаконные нормативные акты, регулирующие отдельные вопросы установления таможенных платежей.

В рамках проведения сравнительного анализа использовались правовые акты, утратившие законную силу.

Эмпирическую базу диссертационного исследования составляют акты правоприменения и толкования права, принятые Конституционным Судом

Российской Федерации, Верховным Судом Российской Федерации, Судом Евразийского экономического союза, судебная практика арбитражных судов Российской Федерации по вопросам таможенного обложения; данные официальной статистики, отчеты о результатах работы Федеральной таможенной службы.

Научная новизна диссертационного исследования выражается в разработке концептуальной основы финансово-правового регулирования установления таможенных платежей, определении и обосновании направлений совершенствования норм законодательства, правоприменительной практики в сфере таможенного обложения.

К положениям, отражающим новизну проведенного исследования, можно отнести: обоснование многоаспектного характера деятельности по установлению таможенных платежей, которая впервые раскрывается через юридическую, управленческую, правотворческую и финансовую деятельность уполномоченных органов, выявление сущностных признаков и принципов данной деятельности; определение общих закономерностей законодательного установления таможенных платежей, налогов и страховых взносов. Выявленные теоретико-правовые характеристики статуса плательщиков таможенных платежей стали основой для научных обобщений и разработки критериев, позволивших их отграничить от иных лиц, исполняющих данную обязанность. Впервые сформулированы определения каждого из элементов таможенного обложения и определены их содержательные составляющие; обоснованы требования к форме и порядку нормативной регламентации установления таможенных платежей уполномоченными субъектами.

В результате проведенного исследования **на защиту выносятся новые или содержащие элементы новизны положения:**

1. Установление таможенных платежей представляет собой осуществляемую уполномоченными органами государственной власти государств – членов ЕАЭС, а также наднациональными органами ЕАЭС деятельность по принятию правовых норм, определяющих в рамках международного договора и

(или) закона понятие и виды таможенных платежей, их плательщиков и элементы таможенного обложения применительно к каждому из видов указанных платежей с учетом их правовой природы в целях образования денежных фондов государства.

Деятельность по установлению таможенных платежей является:

юридической, так как осуществляется уполномоченными органами государств – членов ЕАЭС, а также наднациональными органами ЕАЭС на профессиональной основе с использованием правил юридической техники в строго определенной процедуре, что влечет юридические последствия в виде возникновения обязанности у физических и юридических лиц платить законно установленные таможенные платежи;

управленческой, поскольку нацелена на создание нормативных условий для упорядочения отношений в области таможенного дела;

правотворческой, ввиду того, что предполагает разработку и принятие нормативных правовых актов, регламентирующих элементы таможенного обложения в ЕАЭС;

финансовой, так как способствует реализации функции государства по образованию денежных фондов.

2. Расширение системы таможенных платежей, по сравнению с перечнем, установленным пунктом 1 статьи 46 ТК ЕАЭС, обусловлено трансграничным характером налогов, уплачиваемых при перемещении товаров внутри территории ЕАЭС, а также наличием экспортно-импортных отношений, детерминирующих возникновение обязанности по уплате данных платежей.

Под таможенными платежами предлагается понимать систему имеющих налоговую и неналоговую природу обязательных платежей, установленных правом ЕАЭС и законами входящих в его состав государств, взимаемых таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, а также налоговыми органами – при перемещении товаров в пределах единой таможенной территории через

государственные границы государств – членов ЕАЭС, являющихся доходами их бюджетов.

3. Наряду с систематизированными в науке характерными чертами таможенных платежей (общеобязательность, трансграничный характер, фискальная направленность, обеспеченность силой государственного принуждения и др.) формирующимся признаком таможенных платежей является гармонизация (сближение) их ставок в рамках ЕАЭС, основанная на стремлении государства – членов Союза к унификации законодательства в таможенной и налоговой сферах.

4. Генезис источников финансово-правового регулирования установления таможенных платежей в Российском государстве включает этапы их исторического развития:

I этап – создание предпосылок для нормативного установления таможенных платежей (IX – X вв.);

II этап – нормативное установление таможенных платежей разрозненными актами таможенной сферы (начало XI – конец первой половины XVII в.);

III этап – централизация в установлении таможенных платежей и развитие таможенно-тарифного регулирования (вторая половина XVII – начало XX в.);

IV этап – кодификация источников таможенного регулирования и действие монополии на внешнюю торговлю (1917–1990 гг.);

V этап – либерализация правового регулирования таможенного обложения (1991–2009 гг.);

VI этап – формирование и развитие наднационального регулирования таможенного обложения (2010–2019 гг.);

VII этап – трансформация механизма регулирования отношений в области таможенного обложения в условиях чрезвычайных обстоятельств (2020 г. – по настоящее время).

5. Система принципов установления таможенных платежей включает:

- законность, выражающуюся в необходимости установления таможенных платежей в нормативных правовых актах уполномоченными органами с соблюдением установленной процедуры;
- демократизм, заключающийся в необходимости учета мнения частных субъектов при установлении таможенных платежей;
- гласность, отражающую открытость деятельности уполномоченных органов по установлению таможенных платежей;
- научность и профессионализм, означающие необходимость установления таможенных платежей на основе научных знаний и компетентности законодателя;
- определенность, выражающуюся в ясности и точности норм права, устанавливающих виды таможенных платежей и правовой статус их плательщиков;
- равноправие, заключающееся в недопустимости дискриминации частных субъектов при установлении таможенных платежей;
- справедливость и соразмерность, предполагающие учет фактической способности физических и юридических лиц уплатить таможенные платежи;
- экономическую обоснованность, означающее исключение произвольности в установлении ставок таможенных платежей;
- синтез налогового и таможенного регулирования, обусловленный различной правовой природой таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов;
- единое таможенное регулирование, выражающееся в установлении действующей на территории ЕАЭС унифицированной системы таможенных платежей, уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу Союза.

6. Установление таможенных платежей¹ предполагает закрепление в законе или международном договоре применительно к каждому виду платежа их

¹ Юридическая конструкция таможенных платежей раскрыта применительно к установленному в пункте 1 статьи 46 ТК ЕАЭС их перечню.

плательщиков, а также элементов таможенного обложения. Обоснована необходимость расширения перечня таких элементов за счет включения в него предмета обложения, в качестве которого выступает непосредственно перемещаемый через таможенную границу ЕАЭС товар. Помимо этого, к элементам таможенного обложения применительно к каждому из видов таможенных платежей относятся объект обложения; расчетная база; ставка; порядок исчисления; порядок и сроки уплаты. Льготы являются факультативным элементом юридической конструкции таможенного платежа.

Предложено дополнить ТК ЕАЭС статьей 46.1 и закрепить в ней общие условия установления таможенных платежей, содержащие требования об обязательности нормативного определения как их плательщиков, так и элементов таможенного обложения применительно к каждому виду таможенного платежа. При этом таможенные платежи могут считаться законно установленными только тогда, когда определены все вышеперечисленные составляющие.

7. Установление таможенных платежей предполагает необходимость проведения разграничения между их плательщиками, лицами, обеспечивающими исполнение обязанности по уплате таможенных платежей (таможенными представителями), и лицами, несущими ответственность за их уплату.

Под плательщиком таможенных платежей предлагается понимать действующего от собственного имени и обладающего правами владения, пользования и (или) распоряжения товарами, перемещаемыми через таможенную границу ЕАЭС, декларанта или лицо, ответственное за финансовое урегулирование обязательств по внешнеторговому договору (контракту), на которого ТК ЕАЭС и (или) законодательством государства – члена ЕАЭС возложена публично-правовая обязанность уплатить за счет собственных средств таможенные платежи в целях дальнейшего использования товаров после их перемещения через таможенную границу ЕАЭС. Закрепление указанного понятия в пункте 1 статьи 2 ТК ЕАЭС позволит исключить неопределенность в содержании правовых статусов лиц, исполняющих обязанность по уплате таможенных платежей.

8. Под объектом таможенного обложения следует понимать действия субъектов отношений в области таможенного дела, направленные на перемещение товаров через таможенную границу ЕАЭС, действия должностных лиц таможенных органов по совершению таможенных операций, связанных с выпуском товаров, а также по таможенному сопровождению и хранению товаров, представляющие собой юридические факты, влекущие возникновение у плательщика обязанности уплатить таможенные платежи. Предлагаемая трактовка позволяет унифицировать понятие объекта обложения таможенными пошлинами, налогами и устранить противоречие между налогово-правовыми и таможенно-правовыми нормами, отражающими содержание этого элемента.

Расчетная база таможенного обложения представляет собой установленную в праве ЕАЭС или национальном законодательстве стоимостную, количественную или иную характеристику предмета таможенного обложения либо совершаемых с ним юридически значимых действий.

Ставка таможенного обложения представляет собой установленную в праве ЕАЭС или национальном законодательстве величину начислений на единицу измерения расчетной базы таможенного обложения.

Порядок исчисления таможенных платежей – установленные в праве ЕАЭС или в национальном законодательстве государства – члена ЕАЭС правила осуществления обязанным или уполномоченным лицом действий, направленных на расчет суммы подлежащих уплате в бюджетную систему таможенных платежей, осуществляемых по каждому факту перемещения товаров через таможенную границу, а также совершения должностными лицами таможенных органов таможенных операций, связанных с выпуском товаров, действий по их таможенному сопровождению и хранению, с которым законодательство, регулирующее таможенные отношения, связывает возникновение обязанности по уплате таможенных платежей.

Порядок и сроки уплаты таможенных платежей представляют собой установленные правом ЕАЭС или национальным законодательством государств –

членов ЕАЭС правила уплаты таможенных платежей в пределах нормативно установленного периода времени.

Под льготами по уплате таможенных платежей следует понимать установленные в праве ЕАЭС или национальном законодательстве государств – членов ЕАЭС исключения из общих правил уплаты таможенных платежей, которые дают плательщику преимущества в виде предоставления дополнительных прав или уменьшения объема обязанностей, связанных с уплатой таможенных платежей.

9. Порядок исчисления таможенных платежей предполагает закрепление в праве ЕАЭС или законодательстве государств – членов ЕАЭС применительно к каждому виду обязательного платежа лица, на которое возложена обязанность по расчету таможенного платежа, метода исчисления, а также правил предоставления в уполномоченный орган сведений о произведенном расчете таможенного платежа. Спорные вопросы определения таможенной стоимости в рамках исчисления таможенных платежей обусловлены неопределенностью таможенно-правовых норм в части возможности включения/невключения в нее отдельных элементов (дивидендов, расходов на тару, лизинговых платежей и пр.).

10. Порядок и сроки уплаты таможенных платежей предусматривают закрепление в праве ЕАЭС или законодательстве государств – членов ЕАЭС применительно к каждому виду обязательного платежа юрисдикции, в которой таможенные платежи подлежат уплате; органа, уполномоченного на их принятие; формы уплаты; средства платежа, а также срока для уплаты. При этом единый лицевой счет является приоритетной формой уплаты таможенных платежей, использование которой следует распространить на всей территории ЕАЭС.

11. Установление льготы как элемента таможенного обложения заключается в определении в праве ЕАЭС или законодательстве государств – членов ЕАЭС объекта льготы, ее вида, срока применения, а также порядка предоставления и аннулирования.

Результаты проведенного исследования позволили аргументировать **предложения по совершенствованию положений действующих нормативных правовых актов в области таможенного обложения**, а именно:

а) изменить содержание пункта 9 статьи 39 ТК ЕАЭС, согласно которому перечисляемые покупателем продавцу дивиденды или иные платежи в случае, если они не связаны с ввозимыми товарами, не включаются в таможенную стоимость ввозимых товаров, заменив союз «или» на союз «и»;

б) дополнить пункт 2 статьи 40 ТК ЕАЭС положением, предусматривающим возможность исключения из таможенной стоимости товаров суммы арендных платежей за пользование декларантом тары, которая не включается в цену приобретаемого товара, а также лизинговых платежей на ввозимые товары, приобретенные по договору лизинга;

в) изменить название статьи 50 ТК ЕАЭС и изложить его в следующей редакции: «Плательщики таможенных платежей и иные лица, исполняющие обязанность по их уплате»;

г) изложить содержание статьи 50 ТК ЕАЭС следующим образом: «Обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней исполняется плательщиком, таможенным представителем, а также лицами, несущими ответственность за уплату таможенных платежей»;

д) дополнить часть 2 статьи 37 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» положением, включающим в число таможенных сборов утилизационный сбор;

е) дополнить статью 39 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» положением, определяющим, что вводимые ставки таможенных сборов должны быть разумно обоснованными, справедливыми и соразмерными затратам органов публичной власти, в связи с которыми взимается конкретный сбор;

ж) дополнить Постановление Правительства РФ от 21 сентября 2023 г. № 1538 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза, и о внесении изменений в ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» положением, которое выводит из-под действия вывозных таможенных пошлин товары, вывозимые для личных нужд, а также устанавливает предельный размер таможенной стоимости товаров, менее которого обязанность по уплате вывозных таможенных пошлин, налогов не возникает.

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы обусловлена разработкой концептуальных положений, выводов и предложений, которые позволяют расширить и углубить область научных знаний о финансово-правовом регулировании установления таможенных платежей. Итоги исследования дополняют теоретическую основу для дальнейшего изучения финансово-правового регулирования таможенного обложения.

Изложенные в настоящем исследовании теоретические обобщения и практические предложения будут способствовать решению имеющихся проблем в анализируемой области. Результаты работы могут быть использованы органами публичной власти, иными участниками налоговых и таможенных отношений в практической деятельности, а также в процессе преподавания учебных курсов финансового и таможенного права в профильных учебных заведениях высшего образования.

Содержащиеся в работе предложения по совершенствованию правовых норм, регулирующих вопросы таможенного обложения, могут быть использованы в правотворческой деятельности при внесении изменений и дополнений в ТК ЕАЭС, 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» и иные правовые акты.

Степень достоверности результатов диссертационного исследования.

Результаты научного изыскания подтверждаются непротиворечивостью теоретических обобщений, лежащих в их основе, системностью и логичностью изложения материала, научно-теоретическим обоснованием, применением комплексного подхода в рамках исследования, применением общих и специальных методов научного познания, перечень которых определен целью и задачами работы, тенденциями правоприменительной практики.

Сущностные выводы, отражающие особенности финансово-правового регулирования установления таможенных платежей, исследованы и критически оценены с точки зрения их согласованности с положениями правовой теории, законодательства и правоприменительной практики.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация обсуждена на кафедре финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» и рекомендована к защите.

Основные научные результаты диссертационного исследования использовались автором при проведении занятий у студентов ЧПОУ «Нижегородский экономико-технологический колледж» по направлениям подготовки 40.02.03 «Право и судебное администрирование» и 40.02.01 «Право и организация социального обеспечения».

Отдельные положения диссертационного исследования нашли свое отражение в докладах автора на международных научно-практических конференциях: «Финансовое право в условиях цифровизации экономики» (Минск, 2020 г.), «Взаимодействие таможенных органов с иными участниками таможенных отношений: особенности и перспективы» (Саратов, 2020 г.), «Актуальные проблемы теории и практики таможенного дела в условиях международной экономической интеграции» (Минск, 2021 г.), «Правосубъектность участников финансовых правоотношений и ее трансформация в условиях цифровой экономики» (Саратов, 2021 г.), «Обеспечение соблюдения таможенными органами запретов и ограничений:

вопросы защиты национальной безопасности в рамках ЕАЭС» (Саратов, 2022 г.), «Традиции и новации в системе современного российского права» » (Москва, 2023 г.) и др.

Наиболее важные выводы диссертационного исследования отражены в одиннадцати научных статьях общим объемом 3,9 а. л., четыре из которых опубликованы в российских рецензируемых журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации для опубликования основных научных результатов диссертаций, а также в монографии, подготовленной в составе коллектива авторов.

Структура диссертационного исследования обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ УСТАНОВЛЕНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

1.1. Сущность и признаки таможенных платежей

Выполнение стоящих перед государством задач по развитию экономики невозможно без обеспечения необходимого уровня финансирования. В образовании казны государства значимая роль отведена таможенным органам, которые в Российской Федерации за счет таможенных платежей формируют почти треть доходной части федерального бюджета. Например, сумма платежей, администрируемых Федеральной таможенной службой, учтенная по доходным статьям федерального бюджета, в 2023 г. составила 6,6 трлн руб.¹ при общей сумме доходов – 29,1 трлн руб.

Регулирование внешней торговли традиционно является важной функцией государства. В зависимости от степени экономического развития она реализуется путем использования различных методов таможенной политики, которые могут выражаться как в протекционизме, так и в фритредерстве (политике свободной торговли). При этом эффективность государственного воздействия на внешнеэкономическую деятельность зависит от используемых механизмов таможенно-тарифного регулирования и степени разработанности института таможенных платежей.

Использование таможенных платежей в качестве одного из элементов таможенной политики присуще всем государствам. Не являются исключениями в данном случае Российская Федерация и иные государства – члены ЕАЭС, правовое регулирование таможенного обложения в которых осуществляется на основе актов наднационального законодательства, принятых по результатам проводимых мероприятий по евразийской интеграции.

¹ См.: ФТС перевыполнила план по перечислениям в бюджет в 2023 году // Официальный сайт ФТС России. URL: <https://customs.gov.ru/press/pressa-o-nas/document/559982> (дата обращения: 15.01.2024).

Важно отметить, что международное сотрудничество в новейшей истории России привело к трансформации всей системы финансово-правового регулирования таможенного обложения. Ключевой вехой в развитии наднационального регулирования таможенных отношений стало создание Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации¹ и принятие в конце 2009 г. Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС)². Впервые в обозначенный период регулирование таможенных отношений начало осуществляться на основе трехуровневой системы источников – международного, союзного (наднационального) и национального законодательства, при этом приоритет отдавался союзному регулированию. Важными достижениями данного этапа являются унификация ставок ввозных таможенных пошлин и распределение их сумм между государствами-участниками, отмена таможенного оформления и таможенного контроля внутри территории Таможенного союза, создание условий для проведения единой таможенной политики.

Заключительным этапом евразийской интеграции стало подписание в г. Астане 29 мая 2014 г. сторонами – Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией – Договора о Евразийском экономическом союзе (далее – Договор о ЕАЭС)³, который вступил в силу 1 января 2015 г. В последующем состоялось присоединение к Договору о ЕАЭС двух других государств – Республики Армения и Кыргызской Республики⁴. Создание

¹ См.: Договор о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 6 октября 2007 г.: ратифицирован Федеральным законом от 27 октября 2008 г. № 187-ФЗ «О ратификации Договора о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза» // СЗ РФ. 2008. № 44, ст. 4993.

² См.: Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17) (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.) // СЗ РФ. 2010. № 50, ст. 6615; 2015. № 38, ст. 5214 (утратил силу).

³ Договор о Евразийском экономическом союзе: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. (с изм. от 25 мая 2023 г.), ратифицирован Федеральным законом от 3 октября 2014 г. № 279-ФЗ. URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 06.04.2024).

⁴ См.: Договор о присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года: подписан в г. Москве 23 декабря 2014 г. (с изм. от 1 октября 2019 г.); Договор о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском

полноценного экономического союза сделало возможным не только интеграцию государств в области таможенных отношений, но и проведение единой для входящих в состав ЕАЭС государств экономической политики в различных сферах хозяйствования. Указанные возможности должны привести к росту экономик государств-членов, привлечению дополнительных инвестиций, снижению уровня административных барьеров, а также укреплению позиций участников ЕАЭС на международной арене¹.

Образование обозначенной формы международного сотрудничества обусловило необходимость в дальнейшей унификации действующего на территории ЕАЭС законодательства. В этой связи в г. Москве 11 апреля 2017 г. государствами – членами ЕАЭС был принят Таможенный кодекс ЕАЭС². Исходя из положений пункта 4 статьи 1 ТК ЕАЭС, последний представляет собой основной источник правового регулирования в ЕАЭС, который обладает высшей юридической силой по отношению к иным международным договорам, входящим в право ЕАЭС. Кодекс, провозглашая существование единого экономического пространства на союзной территории и единого таможенного регулирования, указывает, в частности, на необходимость установления единого порядка уплаты таможенных платежей, что отражает их значимость для государств – членов ЕАЭС.

Принимая во внимание важность эффективной реализации фискальной функции таможенных органов для обеспечения финансовой основы деятельности российского государства, особое значение приобретают вопросы финансово-правового регулирования общественных отношений по поводу установления таможенных платежей. При этом научное осмысление рассматриваемой

экономическом союзе от 29 мая 2014 года: подписан в г. Минске 10 октября 2014 г. (с изм. от 14 апреля 2020 г.). URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 06.04.2024).

¹ См.: Решение № 28 Высшего Евразийского экономического совета «Об Основных направлениях экономического развития Евразийского экономического союза»: подписан в г. Бурабай 16 октября 2015 г. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 06.04.2024).

² См.: Таможенный кодекс Евразийского экономического союза от 11 апреля 2017 г. (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 15.06.2024); Федеральный закон от 14 ноября 2017 г. № 317-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза» // СЗ РФ. 2017. № 47, ст. 6843.

категории представляется невозможным без анализа правовой природы самих таможенных платежей, определения их значения и существенных характеристик.

Действующее законодательство не содержит легального определения понятия «таможенные платежи», ограничиваясь лишь указанием их видов, что справедливо оценивается как существенный пробел в правовом регулировании исследуемой сферы¹. При этом ранее нормативные акты таможенной сферы содержали дефиницию данной правовой категории, которая, однако, также сводилась к простому их перечислению. Это прослеживается и в Таможенном кодексе РФ 1993 г.², а позднее и в ТК ТС.

В настоящее время перечень таможенных платежей перечислен в пункте 1 статьи 46 ТК ЕАЭС, к ним отнесены: 1) ввозная таможенная пошлина; 2) вывозная таможенная пошлина; 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Союза; 4) акцизы (акцизный налог, или акцизный сбор), взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Союза; 5) таможенные сборы.

Вопрос правовой природы таможенных платежей и как правового института, и как правовой категории в системе таможенного права получил широкое научное осмысление.

Обоснованной видится точка зрения Е.П. Коваленко, согласно которой институт таможенных платежей направлен на регулирование общественных отношений «по установлению, исчислению, уплате, взиманию, обеспечению, взысканию и перечислению таможенных платежей в доходную часть бюджетной системы»³. При этом комплексность, рассматриваемая в юридической науке в качестве признака таможенного права как отрасли законодательства⁴, обоснованно проецируется и на институт таможенных платежей. Так, Н.И.

¹ См.: Основы таможенного дела / под общ. ред. В.Г. Драганова. М., 1998. С. 330; Халипов С.В. Таможенное право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Зерцало-М, 2006. С. 206.

² См.: Таможенный кодекс Российской Федерации: утв. ВС РФ 18 июня 1993 г. № 5221-1 (с изм. от 26 июня 2008 г.) // Российская газета. 1993. 21 июля; 2008. 28 июня (утратил силу).

³ Коваленко Е.П. Правовое регулирование обеспечения уплаты таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 7.

⁴ См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма; Инфра-М, 2020. С. 44.

Землянская подчеркивает межотраслевой характер данного института, что обусловлено его регулированием нормами конституционного, международного, гражданского, административного и иных отраслей законодательства¹. Аналогичной позиции придерживается М.В. Калинин².

Вместе с тем в научной литературе нет единого подхода к определению понятия «таможенные платежи». Например, С.В. Халипов рассматривает их как «пошлины, налоги и сборы (перечисленные в статье 318 Таможенного кодекса РФ), взимаемые таможенными органами в области таможенного дела»³. Указанное определение было предложено в 2006 г., что объясняет ссылку автора на действующий в тот период Кодекс.

В свою очередь, В.Г. Драганов предлагает определить таможенные платежи как «денежные средства, взимаемые таможенными органами, с лиц, участвующих в процессе перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации»⁴. А.И. Ашмариным предпринята попытка установить их юридическую природу через «особый институт парафискалитета (квазианалоговые платежи)»⁵. Положительно оценивая данный подход, все же полагаем спорным отнесение абсолютно всех видов таможенных платежей к парафискалитетам. Очевидно, что они обладают различными институциональными характеристиками.

Наиболее распространенным является подход к определению искомого понятия, разработанный представителями саратовской школы финансового права имени профессора Нины Ивановны Химичевой, в их числе: О.Ю. Бакаева, Н.И. Землянская, И.С. Набирушкина, И.А. Цидилина, А.В. Устинова и другие,

¹ См.: *Землянская Н.И.* Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 13.

² См.: *Калинин М.В.* Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2008. С. 6–7.

³ *Халипов С.В.* Указ. соч. С. 206.

⁴ Основы таможенного дела / под общ. ред. В.Г. Драганова. М., 1998. С. 330.

⁵ *Ашмарин А.И.* Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы, 2010. С. 14.

которыми сформулированы взаимодополняющие определения таможенных платежей.

Так, Н.И. Землянская рассматривает таможенные платежи как «систему обязательных платежей, установленных таможенным и налоговым законодательством Российской Федерации, взимаемых таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу и подлежащих перечислению в бюджетную систему России»¹. Указанной системе таможенных платежей, по ее мнению, присущи признаки единства и целостности.

О.Ю. Бакаева дает следующее определение: «это обязательные платежи, являющиеся налоговыми и неналоговыми доходами федерального бюджета, взимаемые таможенными органами в процессе финансовой деятельности и уплачиваемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации»².

По мнению А.В. Устиновой таможенные платежи – «обязательные платежи налогового и неналогового характера, установленные нормами права ЕАЭС и актами национального законодательства, администрируемые таможенными органами при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС, взимаемые в целях защиты экономик государств – членов ЕАЭС и пополнения их бюджетов»³.

Перечисленные подходы к понятию «таможенные платежи» были сформулированы учеными в течение определенного отрезка времени, связанного с действием присущей указанному периоду системы источников таможенного права, а также формы евразийской интеграции. В изложенных выше определениях учеными подчеркивается различная правовая природа платежей, а именно включение в данную систему как налогов, так и платежей, не являющихся таковыми. Обозначенные особенности наложили определенный отпечаток на

¹ Землянская Н.И. Указ. соч. Саратов, 2005. С. 61.

² Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 28.

³ Устинова А.В. Таможенные сборы в системе доходов бюджетной системы РФ: финансово-правовое регулирование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2017. С. 62–63.

сформулированные понятия рассматриваемых платежей, вместе с тем существенные их признаки в целом остались неизменны.

Подход к формулировке авторского определения таможенных платежей требует выделения их признаков:

1. Установление и взимание таможенных платежей осуществляется в процессе финансовой, а точнее фискальной, деятельности государства. Такая деятельность заключается во взимании обязательных, в том числе таможенных, платежей в целях формирования денежных фондов государства и муниципальных образований. При этом финансовая деятельность таможенных органов есть часть финансовой деятельности государства: в процессе образования публичных денежных фондов именно государство в лице органов законодательной власти устанавливает таможенные платежи. Такое установление является основанием дальнейшей реализации таможенными органами своей фискальной функции.

2. Таможенные платежи общеобязательны. Этот признак следует из содержания статьи 57 Конституции РФ, согласно которому «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы»¹. Обязательность уплаты таможенных платежей вытекает в том числе из нормы пункта 1 статьи 3 Налогового кодекса РФ², фактически дублирующей вышеуказанный конституционный принцип всеобщности обложения налогами и сборами, а также положений пункта 1 статьи 54 ТК ЕАЭС, определяющих обстоятельства, с которыми Кодекс связывает возникновение и прекращение соответствующей обязанности. Общеобязательный характер таможенных платежей следует из установления в нормативном акте безличностного и непersonифицированного требования о необходимости уплаты данного вида платежей, адресованного не конкретным лицам, а всем субъектам.

¹ См.: Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. и доп. от 14 марта 2020 г. № 1-ФКЗ) // Российская газета. 1993. 25 дек.; СЗ РФ. 2020. № 11, ст. 1416.

² См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 23 марта 2024 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824; 2024. № 13, ст. 1681.

С учетом существования ЕАЭС признак обязательности уплаты таможенных платежей реализуется с определенными особенностями. Так, в условиях евразийской интеграции обязанность уплатить таможенные платежи возникает при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС, при этом перемещение товаров внутри таможенной территории Союза не облагается таможенными платежами, за исключением косвенных налогов, порядок взимания и механизм контроля за уплатой которых определен в приложении № 18 Договора о ЕАЭС.

Таким образом, уплата таможенных платежей выступает конституционной публично-правовой обязанностью, установленной в одностороннем порядке органами публичной власти, являющейся условием для перемещения товаров через таможенную границу ЕАЭС.

3. Таможенные платежи – источники пополнения федерального бюджета. Согласно статьям 50-51 Бюджетного кодекса РФ¹, они являются его налоговыми (НДС и акцизы) и неналоговыми (таможенные пошлины и таможенные сборы) доходами. Как указывалось ранее, в настоящий момент они составляют существенную его часть, выступая ввиду этого важным средством мобилизации финансовых ресурсов для выполнения публично-значимых задач. Для сумм ввозных таможенных пошлин действует особый порядок их распределения, предусмотренный в приложении № 5 Договора о ЕАЭС, согласно которому суммы данных обязательных платежей распределяются между государствами – членами ЕАЭС в соответствии с установленными нормативами. Однако это не влияет на механизм дальнейшего зачисления их в доходную часть федерального бюджета.

4. Сочетание национального и наднационального правового регулирования таможенных платежей – признак, отличающий их от налогов и иных фискальных платежей, установленных исключительно нормами, принятыми Российской Федерацией и ее субъектами. Он обусловлен существованием ЕАЭС

¹ См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 № 145-ФЗ (в ред. от 26 февраля 2024 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823; 2024. № 10, ст. 1311.

и наличием союзного регулирования таможенного обложения. Так, согласно пункту 5 статьи 1 ТК ЕАЭС, таможенные правоотношения, не урегулированные международными договорами и актами в сфере таможенного регулирования, до урегулирования соответствующих правоотношений такими международными договорами и актами регулируются законодательством государств – членов Союза о таможенном регулировании. Например, в силу пунктов 2 и 3 статьи 53 ТК ЕАЭС ставки ввозных таможенных пошлин определяются исходя из Единого таможенного тарифа ЕАЭС¹, однако для исчисления вывозных таможенных пошлин применяются ставки, установленные законодательством государств – членов ЕАЭС.

Следует отметить иерархичность нормативной регламентации правоотношений в сфере таможенного дела в ЕАЭС. Указанный признак предполагает первичность наднационального уровня правового регулирования, основанного на Договоре о ЕАЭС и ТК ЕАЭС, а также требование о соответствии национального законодательства праву ЕАЭС. Подобная правовая регламентация отражает взаимосвязь нормативных требований данных уровней и отсутствие их автономии.

5. При установлении, исчислении, уплате и взимании таможенных платежей сочетаются налоговые и таможенные правовые основы. Так, НДС и акцизы, включенные в соответствии с ТК ЕАЭС в состав таможенных платежей, являются косвенными налогами и регулируются как налоговым законодательством стран – участниц ЕАЭС (применительно к Российской Федерации – НК РФ, определяющим элементы налогообложения), так и правом ЕАЭС, регулирующим основные вопросы о порядке их уплаты, взимания, обеспечении их уплаты.

¹ См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14 сентября 2021 г. № 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» (с изм. и доп. от 22 апреля 2024 г.). URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 10.06.2024).

6. Установление таможенных платежей возможно только законом. Это правило вытекает из смысла положения статьи 57 Конституции РФ, которое проецируется на отраслевые правовые акты в сфере финансов.

Справедливым в обозначенном аспекте представляется мнение О.Ю. Бакаевой о том, что установление таможенных платежей предполагает не просто их перечисление и фиксацию круга лиц, обязанных их уплатить, но и «закрепление элементов таможенного обложения»¹. При этом аналогичными положениями федерального законодательства о налогах и сборах установлена безусловная необходимость определения в законе всех элементов налогообложения (пункт 6 статьи 3 НК РФ), а также закрепления самой системы данных элементов (часть 1 статьи 17 НК РФ). Кроме того, в НК РФ определены требования к законодательным актам соответствующей сферы, которые должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить².

Однако до настоящего времени ни право ЕАЭС, ни российское законодательство, представленное НК РФ и Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»³ (далее – Закон о таможенном регулировании), выступающими источниками их законного установления на национальном уровне, не содержат четкого нормативного закрепления всех элементов таможенного обложения, а также самой обязанности их закрепления.

Указанное обстоятельство с очевидностью отражает несовершенство нормативного регулирования таможенных платежей в этой части, что противоречит конституционному принципу об их законном установлении,

¹ Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. С. 255.

² См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 29 мая 2024 г.) // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340; 2024. № 18, ст. 2409.

³ 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» (с изм. и доп. от 26 февраля 2024 г.) // СЗ РФ. 2018. № 32, ч. 1, ст. 5082; 2024. № 10, ст. 1301.

состоящем, в том числе, в законодательном установлении элементов таможенного обложения.

Современное правовое регулирование таможенного обложения не в полной мере отвечает названному признаку. Так, ставки вывозных таможенных пошлин в настоящий момент установлены Правительством РФ¹. Возможность установления подзаконными актами фискальных платежей, не отнесенных к числу налогов, ранее признавалась Конституционным Судом РФ² не противоречащей Конституции РФ, однако позиция, допускающая снижение уровня правового регулирования в отношении неналоговых платежей, представляется недостаточно обоснованной.

В данном аспекте и налоги, и сборы, и таможенные пошлины представляют собой публично-правовые фискальные платежи, установленные государством и предполагающие возможность принудительного отчуждения части собственности плательщика в доход государства. Как видится, принудительное лишение собственности должно регулироваться идентичным способом, поскольку предполагает ограничение прав гражданина. Само по себе наличие ряда вторичных признаков, отличающих данные категории обязательных платежей друг от друга, не предполагает разные формы и уровни их установления.

Как отмечалось Конституционным Судом РФ³, требование Основного закона об установлении налогов и сборов в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью защиту прав и законных интересов налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 27 ноября 2021 г. № 2068 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» (с изм. и доп. от 27 декабря 2023 г.) // СЗ РФ. 2021. № 49, ч. 1, ст. 8255. СЗ РФ. 2024. № 1, ч. 1, ст. 220.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "О связи" в связи с запросом Думы Корякского автономного округа» // СЗ РФ. 2006. № 11, ст. 1230.

³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11 (1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года» // СЗ РФ. 1997. № 46, ст. 5339.

Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные и стабильные данные для исполнения им фискальных обязательств. При этом Конституционный Суд РФ, оценивая правило статьи 57 Конституции РФ, не дифференцирует требования законности установления налогов и сборов в зависимости от вида платежа. На необходимость идентичного законодательного установления налогов и сборов также указывалось И.А. Цинделиани¹.

Принцип разделения властей по общему правилу не предусматривает передачу законодателем своих исключительных конституционных полномочий исполнительной власти, поэтому установление таможенных платежей законом соответствует этому принципу. В данной связи правомерен вопрос о легитимности установления ставок ввозных таможенных пошлин Евразийской экономической комиссией². Как видится, здесь отсутствуют нарушения, поскольку нормы и принципы международного права, международные договоры являются частью национальной правовой системы и имеют приоритетное значение в сравнении с положениями закона³.

Как орган управления ЕАЭС, Евразийская экономическая действует на основании Договора о ЕАЭС, согласно которому подписавшие его государства – члены фактически делегировали свои полномочия данному органу в вопросах таможенно-тарифного регулирования, передав их на наднациональный уровень. При этом согласно части 1 статьи 6 Договора о ЕАЭС, а также пункту 13 Приложения № 1 к указанному Договору решения Евразийской экономической комиссии составляют право ЕАЭС, имеют нормативно-правовой характер и обязательны для государств-членов.

¹ См.: Цинделиани И.А. Таможенные сборы в системе фискальных платежей России // Вестник РУДН. 2006. № 1. С. 61.

² См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14 сентября 2021 г. № 80 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза...».

³ См.: часть 4 статьи 5 Конституции РФ.

Видится обоснованной позиция, изложенная в научной литературе, согласно которой решения Евразийской экономической комиссии составляют «ткань» национальной правовой системы, вплетение в которую осуществляется через международное соглашение – Договор о ЕАЭС¹. В этой связи принятие Евразийской экономической комиссией Единого таможенного тарифа не свидетельствует о снижении уровня правового регулирования таможенных платежей в сравнении с их законодательным установлением, а, напротив, отражает более высокий – наднациональный – уровень правовой регламентации, основанный на положениях международного договора.

Интересным в этой связи представляется опыт Европейского Союза, в рамках которого также функционирует Общий таможенный тариф, действующий на всей его территории и принятый органом надгосударственного уровня².

7. Трансграничный характер таможенных платежей выражается в связи обязанности по их уплате с фактом пересечения товарами таможенной границы ЕАЭС, а также – в части взимания косвенных налогов внутри ЕАЭС – в связи с пересечением государственных границ государств – членов Союза, выступая, таким образом, условием для соответствующего перемещения товаров.

8. Обеспечение уплаты таможенных платежей реализуется силой государственного принуждения. При этом государственное принуждение не следует отождествлять лишь с юридической ответственностью, установленной за уклонение от уплаты таможенных платежей (статья 194 Уголовного кодекса РФ³) либо за нарушение сроков их уплаты (статья 16.22 Кодекса РФ об административных правонарушениях⁴). Как обоснованно отмечает В.Л. Кулапов,

¹ *Каширкина А.А., Морозов А.Н.* Формации правового развития евразийской интеграции и их влияние на правовую систему Российской Федерации // Журнал российского права. 2014. № 8 (212). С. 81.

² См.: Регламент Совета Европейских сообществ 23 июля 1987 г. № 2658/87 «О тарифной, статистической номенклатуре и Общем таможенном тарифе» // Доступ к документу из справ. - правовой системы «Консультант Плюс».

³ См.: Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 29 мая 2024 г.) // СЗ РФ. 1996. № 25, ст. 2954; 2024. № 23, ч. 1, ст. 3049.

⁴ См.: Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 29 мая 2024 г.) // СЗ РФ. 2002. № 1, ч. 1, ст. 1; 2024. № 23, ст. 3054.

государственное принуждение по объему шире юридической ответственности и включает в себя «меры защиты нарушенных прав», которые заставляют субъекта «принудительно выполнять... имеющуюся обязанность» в целях восстановления незаконно нарушенного положения¹. В качестве указанных мер выступают имеющиеся у таможенных органов полномочия по обращению взыскания на денежные средства (драгоценные металлы) на счетах лица, обязанного уплатить таможенные платежи, в банках и его электронные денежные средства, а также возможность приостановления операций по счетам плательщика в банке и переводов его электронных денежных средств при вынесении решения о бесспорном взыскании указанных платежей².

Кроме того, пунктом 4 статьи 57 ТК ЕАЭС предусмотрена уплата пени за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов в установленный срок. Как справедливо отмечается О.Ю. Бакаевой, пени имеют признаки «штрафного процента»³, размер которого детерминирован длительностью неисполнения плательщиком анализируемой обязанности. В этой связи следует согласиться с позицией А.Р. Шамионова о том, что пени стимулируют надлежащее исполнение плательщиками обязанности по уплате таможенных платежей, предупреждая о возможности наступления негативных последствий их неправомерного поведения⁴.

Формирующимся признаком таможенных платежей является, как видится, гармонизация (сближение) их ставок в рамках ЕАЭС. Подобный вывод основывается на положении Договора о ЕАЭС, согласно которому государства – члены Союза стремятся к сближению собственного законодательства в таможенной и налоговой сферах, установлению сходного (сопоставимого)

¹ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебник. Саратов, 2011. С. 437.

² См.: ст. 75, 77 Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ (ред. от 26 февраля 2024 г.) «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 32, ч. 1, ст. 5082; 2024. № 10, ст. 1301.

³ Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М., 2005. С. 68.

⁴ См.: Шамионов А.Р. Пени в налоговом и таможенном праве: сравнительно-правовое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2019. С. 13–14.

нормативного правового регулирования. Более того, согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 25 Договора о ЕАЭС, одним из принципов функционирования Союза является применение Единого таможенного тарифа, единых мер регулирования внешней торговли товарами с третьими сторонами, а также осуществление единого таможенного регулирования.

С учетом необходимости создания условий для наиболее благоприятного перемещения товаров в рамках ЕАЭС государства заинтересованы в унификации всех таможенных платежей, что позволит создать предсказуемые и справедливые условия экономической деятельности и сблизить экономики стран – участниц ЕАЭС¹.

На данном этапе необходимый уровень унификации достигнут только применительно к ввозным таможенным пошлинам, единые ставки которых закреплены в Едином таможенном тарифе². Единообразные ставки таможенных платежей стимулируют свободное перемещение товаров, что отражает их важное значение в системе элементов таможенного обложения.

Необходимость сближения ставок НДС и акцизов закреплена в статьях 71, 72 Договора о ЕАЭС, согласно которым государства-члены определяют направления, формы и порядок осуществления гармонизации законодательства в отношении налогов, включая, например, гармонизацию (сближение) ставок акцизов по наиболее чувствительным подакцизным товарам.

Важным аспектом таможенных платежей является их такое установление, при котором таможенное обложение в государстве-члене, на территории которого осуществляется реализация товаров других государств-членов, не менее благоприятно, чем применяемое этим государством-членом при тех же

¹ См.: Крохина Ю.А. Сравнительный анализ механизмов сближения права в рамках интеграционных объединений (на примере гармонизации налога на добавленную стоимость в ЕС и ЕАЭС) // Экономика. Право. Общество. 2018. № 3(15). С. 10-11.

² См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14 сентября 2021 г. № 80 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза...»

обстоятельствах в отношении аналогичных товаров, происходящих с его территории.

На гармонизацию ставок таможенных платежей указывалось также в Консультативном заключении Суда Евразийского экономического союза от 12 октября 2022 г. № СЕ-2-1/1-22-БК «О разъяснении пункта 6 статьи 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.». По мнению Суда, несмотря на отнесение вопросов налогообложения к компетенции государств-членов, их полномочия в данной области ограничены правом Союза. Государства в этой связи должны соблюдать принцип недискриминации, создавая при этом равные условия для свободной конкуренции товаров и услуг независимо от страны производства.

Таким образом, таможенные платежи характеризуются либо едиными ставками, действующими на территории ЕАЭС (например, для ввозных таможенных пошлин, ставки которых установлены Единым таможенным тарифом ЕАЭС), либо сближенными (сопоставимыми) ставками, установленными в государствах – членах ЕАЭС. Таможенные платежи в этом случае являются одним из методов создания на территории Союза условий, при которых обеспечиваются единое экономическое пространство и свобода движения товаров, что возможно при создании единых (сопоставимых) условий таможенного обложения.

С учетом изложенного представляется целесообразным перечислить существенные признаки таможенных платежей: общеобязательный характер; законодательная форма установления; фискальная направленность; сочетание налогового и таможенного правового регулирования; регламентация актами национального и наднационального уровней; трансграничный характер; обеспеченность государственным принуждением; установление в рамках финансовой деятельности. Формирующимся признаком таможенных платежей является гармонизация (сближение) их ставок в рамках ЕАЭС.

Основываясь на вышеуказанных признаках, представляется возможным таможенные платежи, понимаемые в широком смысле, определить как систему

имеющих налоговую и неналоговую природу обязательных платежей, установленных правом ЕАЭС и законами входящих в его состав государств, взимаемых таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, а также налоговыми органами – при перемещении товаров в пределах единой таможенной территории через государственные границы государств – членов ЕАЭС, являющихся доходами государственных бюджетов.

При этом с учетом требований части 1 статьи 46 ТК ЕАЭС, не относящей к числу таможенных платежей НДС и акцизы, взимаемые внутри ЕАЭС в связи с перемещением товаров через государственные границы, таможенные платежи можно рассматривать в узком смысле – как систему имеющих налоговую и неналоговую природу обязательных платежей, установленных правом ЕАЭС и законами входящих в его состав государств, взимаемых таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза и являющихся доходами государственных бюджетов.

С учетом наличия совокупности признаков, позволяющих отнести НДС и акцизы, взимаемые внутри ЕАЭС, к числу таможенных платежей, видится необходимым в перспективе включить их в соответствующую систему, закрепленную в пункте 1 статьи 46 ТК ЕАЭС.

Роль таможенных платежей проявляется в их функциях, среди которых традиционно выделяют две – фискальную и регулирующую¹.

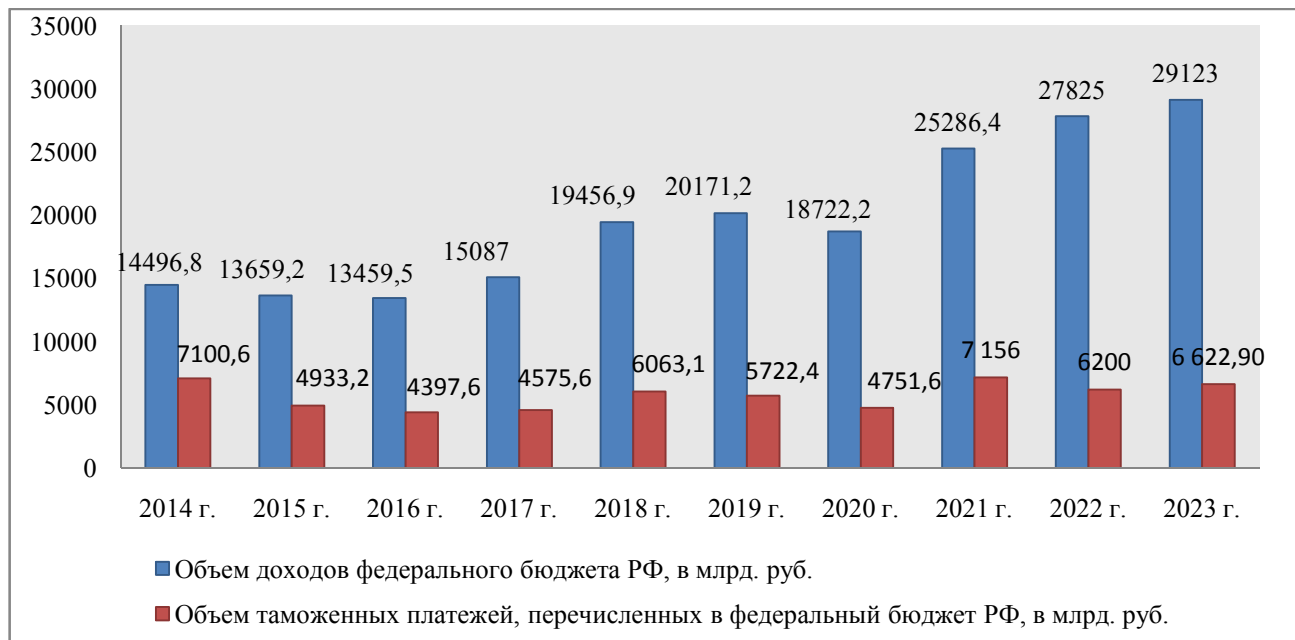
Таможенные платежи являются важной составляющей федерального бюджета Российской Федерации, чем обусловлена их фискальная функция. Так, сумма платежей, администрируемых Федеральной таможенной службой, учтенная по доходным статьям федерального бюджета, в 2018 г. составила 6 трлн руб., в 2019 г. – 5,7 трлн руб., в 2020 г. – 4,8 трлн руб., в 2021 г. – 7,1 трлн руб., в 2022 г. – 6,2 трлн руб., в 2023 г. – 6,6 трлн руб. Представляется справедливым в этой связи изложенное в науке мнение о ключевом характере данного вида

¹ См.: *Землянская Н.И.* Указ. соч. С. 15.

обязательных платежей, с помощью которых «обеспечивается экономическая стабильность»¹ государства.

Таблица 1

Объем поступлений в федеральный бюджет РФ за 2014-2023 годы²



Данные, приведенные в таблице 1, подтверждают тенденцию последних лет к существенному влиянию таможенных платежей на пополняемость федерального бюджета. Очевидно, что возможность сохранения такого влияния зависит от характера и эффективности внешнеэкономической деятельности, проводимой государством таможенной политики, а также уровня экономического развития региона³. Так, еще в 2014 г. таможенные платежи составляли почти половину доходной части федерального бюджета Российской Федерации, однако к 2020 г. процентное отношение к общему объему доходов снизилось до четверти. Отмеченное обстоятельство связывается со значительным снижением внешнеторгового оборота Российской Федерации, обусловленного начавшейся в

¹ Борзенкова О.И., Манушина А.П. Администрирование таможенных платежей на примере Центральной акцизной таможни // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2019. № 5-2. С. 187.

² Сведения о поступлении таможенных и иных платежей в доход федерального бюджета представлены по данным, размещенным на сайтах Счетной палаты РФ и Федеральной таможенной службы. URL: <https://ach.gov.ru/>; <http://www.customs.ru/> (дата обращения: 11.06.2024).

³ См.: Савостина И.В. Финансовый механизм таможенного обложения: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Екатеринбург, 2005. С. 14.

2014 г. со стороны стран Западной Европы санкционной политикой в отношении России и принятыми российским государством ответными мерами в отношении европейских государств¹. Однако снижение поступления в бюджет Российской Федерации таможенных платежей не следует рассматривать как возможное уменьшение фискального значения данных обязательных платежей или изменение их сущности. Указанное явление отражает лишь сложившуюся политическую ситуацию в международных отношениях.

Регулирующая функция таможенных платежей проявляется в системе экономических, правовых, политических, организационных мер, применяемых в целях стимулирования развития определенных отраслей экономики, защиты национальных производителей, развития внешнеторговой деятельности и т.д. При этом применение конкретных мер зависит от стоящих перед публично-правовыми образованиями в конкретный исторический период задач. Так, в условиях пандемии органами управления ЕАЭС приняты меры к снижению ставок или освобождению от уплаты таможенных платежей²; в частности, разрешен беспошлинный ввоз на территорию Союза товаров, которые способствовали предотвращению распространения новой коронавирусной инфекции «COVID-19»³.

Итак, использование института таможенных платежей позволяет не только эффективно пополнять государственный бюджет, но и определять тенденции

¹ См.: Указ Президента РФ от 8 марта 2022 г. № 100 «О применении в целях обеспечения безопасности Российской Федерации специальных экономических мер в сфере внешнеэкономической деятельности» (с изм. и доп. от 20 июля 2023 г.) // СЗ РФ. 2022. № 11, ст. 1671. СЗ РФ. 2023. № 30, ст. 5674.

² См.: *Бакаева О.Ю.* К вопросу о регулятивной функции налогов в период пандемии // *Налоги.* 2020. № 4. С. 3–5.

³ См.: Распоряжение Совета Евразийской экономической комиссии от 25 марта 2020 г. № 11 «О реализации мер, направленных на предотвращение распространения коронавирусной инфекции COVID-19» // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 24.02.2024).; Перечень товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза в целях реализации государствами – членами Евразийского экономического союза мер, направленных на предупреждение и предотвращение распространения коронавирусной инфекции 2019-nCoV, утв. решением Совета Евразийской экономической комиссии от 16 марта 2020 г. № 21 // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 24.02.2024).

развития экономики государства путем применения как протекционистских методов защиты внутреннего производителя, так и либеральных мер в целях интеграции в мировую экономику.

С целью устранения правового пробела видится необходимым дополнить пункт 1 статьи 2 ТК ЕАЭС понятием таможенных платежей, которые можно определить как систему имеющих налоговую и неналоговую природу обязательных платежей, установленных правом ЕАЭС и законами входящих в его состав государств, взимаемых таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза и являющихся доходами государственных бюджетов.

1.2. Виды и правовая природа таможенных платежей

Принимая во внимание то, что вопросы установления таможенных платежей имеют существенное значение для каждого вида платежа, входящего в соответствующую систему, необходимо кратко остановиться на определении сущности отдельных видов таможенных платежей.

В пункте 1 статьи 41 Бюджетного кодекса РФ к числу доходов бюджетов отнесены налоговые и неналоговые доходы. К налоговым доходам законодатель причисляет доходы от федеральных и местных налогов и сборов, региональных налогов, а также пеней и штрафов по ним, к неналоговым – таможенные пошлины и таможенные сборы. Сравнительный анализ положений данной нормы и статьи 19 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹, статьи 13 Налогового кодекса РФ позволяет утверждать об изменении законодателем подхода к правовой природе таможенной пошлины, ранее относившейся к числу налоговых доходов федерального бюджета.

В подпункте 33 пункта 1 статьи 2 ТК ЕАЭС закреплено легальное определение понятия «таможенная пошлина», которая определяется как

¹ См.: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в ред. от 11 ноября 2003 г.; с изм. и доп., вступ. в силу с 1 января 2004 г.) // Российская газета. 1992. 10 марта. СЗ РФ. 2003. № 46, ч. 1, ст. 4444 (утратил силу).

обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Союза. Аналогичный подход к ее пониманию был закреплен и в Таможенном кодексе Таможенного Союза (далее – ТК ТС)¹. Очевидно, что приведенная дефиниция не содержит существенные признаки, позволяющие отграничить таможенную пошлину от иных видов таможенных платежей.

Иначе определялось исследуемое понятие в первоначальной редакции Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе»², согласно которому она рассматривалась как обязательный взнос, взимаемый таможенными органами Российской Федерации при ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Несмотря на исключение в 2004 г. таможенной пошлины из установленного в статье 13 НК РФ перечня федеральных налогов и сборов³, а также закрепление ее в статье 51 Бюджетного кодекса РФ в качестве неналогового дохода федерального бюджета, дискуссия в вопросе определения правовой природы таможенной пошлины продолжается и в современной науке.

Целевое назначение таможенной пошлины лежит в основе противоречий в понимании сущности данного платежа. По мнению В.А. Лебедева, таможенная пошлина представляет собой налог, существование которого способствует достижению не только целей фискального характера, но и положительных

¹ Таможенный кодекс Таможенного союза: приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17 (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.) // СЗ РФ. 2010. № 50, ст. 6615; 2015. № 38, ст. 5214 (утратил силу).

² См.: Российская газета. 1993. 5 июня.

³ См.: Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» (с изм. от 02 июля 2021 г.) // СЗ РФ. 2004. № 31, ст. 3231; 2021. № 27, ч. 1, ст. 5133.

результатов «в области народной экономики»¹. Данное «двойное свойство таможенных пошлин»² обусловило существование и двух учений о них.

Мнение о налоговой природе таможенной пошлины сформировалось еще в дореволюционной России. Так, по мнению Э.Н. Берендтса, «таможенная пошлина есть налог, взимаемый с ценностей, перевозимых через определенную черту или границу. Следовательно, правовым основанием для взимания этого налога является действие, заключающееся в передвижении ценности с одного места на другое место, отделенных друг от друга границей»³.

Представляет интерес мнение Д.М. Львова относительно обоснованности наименования рассматриваемого вида платежа. С точки зрения автора, понятие «пошлина» означает «сбор за особые услуги со стороны государства»⁴. Если же рассматривать пошлину в таможенной сфере, то «по сути своей – это есть налог в собственном смысле слова, а именно налог косвенный»⁵.

Несмотря на произошедшее в советскую эпоху ослабление фискальной функции таможенной пошлины, что справедливо отмечается Н.М. Артемовым⁶, в указанный исторический период развития российского государства концепции налоговой природы таможенной пошлины придерживался С.А. Котляровский⁷, рассматривая данный платеж в качестве косвенного налога. Эта идея также находит поддержку в трудах А.Н. Козырина⁸, Н.М. Артемова⁹, С.В. Халипова¹⁰, Г.В. Арутюнян¹¹ и других.

¹ Лебедев В.А. Финансовое право: учебник. М., 2000. С. 311.

² Там же.

³ Берендтс Э.Н. Русское финансовое право. СПб., 1914. С. 429.

⁴ Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 406.

⁵ Там же.

⁶ См.: Артемов Н.М. Понятие и юридическая природа таможенной пошлины // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 6. С. 89.

⁷ См.: Котляровский С.А. Финансовое право СССР. Л., 1926. С. 84.

⁸ См.: Козырин А.Н. Таможенная пошлина. М., 1998. С. 87.

⁹ См.: Артемов Н.М. Финансово-правовое регулирование внешнеторговой деятельности. М., 1999. С. 46–47.

¹⁰ См.: Халипов С.В. Указ. соч. С. 209.

¹¹ См.: Арутюнян Г.В. Правовое регулирование таможенных платежей: учебное пособие. М., 2000. С. 32–35.

Основные теоретические положения сторонников налоговой природы таможенной пошлины сводятся к утверждению, что данный обязательный платеж обладает признаками, свойственными налогу: обязательность, обеспеченность уплаты силой государственного принуждения, индивидуальная безвозмездность, безвозвратность, отсутствие целевого назначения при поступлении в бюджет и др.¹

Сторонники обозначенной концепции указывают на отсутствие «условности» в реализации права на перемещение товаров через таможенную границу, что, по их мнению, отражает признак безвозмездности уплаты таможенной пошлины. Как отмечает Г.Г. Ячменев, условиями для ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации является «не только уплата таможенной пошлины, но и "внешних" НДС и акцизов, чья налоговая природа ни у кого сомнений не вызывает»².

Концепция неналоговой правовой природы таможенной пошлины в научной литературе связана с наличием у данного платежа признаков, характерных для сбора. Исследуемая теория находит свое начало в трудах Е.А. Ровинского, рассматривающего таможенную пошлину в составе неналогового дохода бюджета³.

Развивая эту идею, Н.И. Химичева, в свою очередь, подчеркивала, что лицо, уплатившее пошлину, получает право на перемещение товара через таможенную границу, что исключает признак индивидуальной безвозмездности, свойственный налогам: «таможенная пошлина является своего рода платой за получение такого права, т.е. имеет индивидуально возмездный характер»⁴. Признак возмездности находит поддержку в трудах О.Ю. Бакаевой, согласно позиции которой

¹ См.: Козырин А.Н. Таможенная пошлина. С. 87; Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. № 12. С. 16.

² Артемов Н.М., Ячменев Г.Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: учебное пособие. М., 2008. С. 105.

³ См.: Финансовое право: учебник / под ред. Е.А. Ровинского. М., 1971. С. 220–221.

⁴ Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 405.

результатом уплаты пошлины выступает получение разрешения на перемещение товаров через таможенную границу¹.

В научной литературе учеными приводятся иные специфические черты таможенной пошлины, отличающие ее от налогов, а именно: отсутствие регулярности уплаты таможенных платежей; наличие возможности делегирования прав и обязанностей по их уплате иным лицам; обусловленность уплаты фактом перемещения товаров через таможенную границу; установление ставок таможенных пошлин подзаконными актами, а не законом, что допустимо по обязательным платежам неналогового характера².

При всей аргументированности позиций сторонников концепции неналоговой правовой природы таможенной пошлины относительно невозможности отнесения данного платежа к налогам, представляется необоснованным установление тождества данного таможенного платежа и сбора.

Таможенный сбор есть «плата за осуществление различных мероприятий, составляющих процедуру таможенного оформления»³. Как отмечается Д.В. Винницким, размер уплачиваемого сбора должен быть сопоставим (эквивалентен) понесенным уполномоченными субъектами расходам на совершение в интересах уплатившего сбор лица действий⁴. Аналогичная позиция сформулирована и Конституционным Судом РФ⁵.

¹ См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. С. 263.

² См.: Советское финансовое право: учебное пособие / под ред. Е.А. Ровинского. М., 1978. С. 19–200; Советское финансовое право: учебник / под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. М., 1982. С. 231–241; Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. С. 405–406; Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование: монография. М., 2005. С. 72; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: учебное пособие. 2-е изд., испр. и доп. М.: Юриспруденция, 2000. С. 14; Бакаева О.Ю. Классификация пошлин и их правовая природа: теория вопроса // Право и современная экономика: опыт и будущее: сб. матер. V Междунар. науч.-практ. конф. юрид. фак-та СПбГЭУ (Санкт-Петербург, 7 апреля 2022 г.). СПб.: Изд-во Санкт-Петерб. гос. эконом. ун-та, 2022. С. 148.

³ Арутюнян Г.В. Указ. соч. М., 2000. С. 34.

⁴ См.: Винницкий Д.В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002. С. 77.

⁵ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации "Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов,

Анализируя правовую природу таможенной пошлины и сбора, ученые верно отмечают, что таможенной пошлине не свойственен признак эквивалентности¹; при определении ее размера наблюдается «отсутствие определенного соотношения со стоимостью оказываемых услуг»².

Как справедливо отмечается в научной литературе³, принципиальным отличием таможенной пошлины и сбора также является их функциональное содержание, связанное с отсутствием у сбора регулятивной функции, чего нельзя сказать о пошлине.

Вывод об особом месте таможенной пошлины в системе таможенных платежей в силу имеющихся специфических признаков отражен в научных трудах О.Ю. Бакаевой⁴, Н.И. Землянской⁵, М.Н. Сорокиной⁶.

Подводя итог изложенному, можно прийти к выводу, что таможенная пошлина является обязательным платежом особого вида, которому свойственны черты как налога (обязательность, отсутствие целевого назначения при поступлении в бюджет, обеспечение силой государственного принуждения и др.), так и сбора (возмездность). Названные особенности не позволяют отнести таможенную пошлину к одной из исследуемых категорий платежей.

Формулировка дефиниции таможенной пошлины требует учета ее легально определенных признаков, отражающих суть данного платежа.

Итак, таможенная пошлина – это установленный ТК ЕАЭС, а также актами национального законодательства государств – членов ЕАЭС обязательный возмездный платеж, являющийся мерой таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности, взимаемый таможенными органами в связи с реализацией физическими и юридическими лицами права на перемещение

другие виды вредного воздействия" и статьи 7 Федерального закона "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"» // СЗ РФ. 2002. № 52, ч. 2, ст. 5290.

¹ См.: *Годме П.М.* Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. С. 392–393.

² *Бакаева О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. С. 73.

³ См.: *Бакаева О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. С. 406.

⁴ См.: *Бакаева О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 29–30.

⁵ См.: *Землянская Н.И.* Указ. соч. С. 16–17.

⁶ См.: *Сорокина М.Н.* Таможенная пошлина: проблемы нормотворчества и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 8.

товаров через таможенную границу ЕАЭС и перечисляемый в национальные бюджеты государств – членов ЕАЭС.

С целью классификации таможенных пошлин в науке выделяют ряд оснований для их типизации. Так, в зависимости от содержания внешнеторговой операции выделяют ввозные (импортные) таможенные пошлины, которые накладываются на товары, ввозимые на таможенную территорию государства или таможенного союза; вывозные (экспортные), которыми облагаются товары, вывозимые за пределы таможенной территории; и транзитные – налагаемые на товары, перемещаемые через территорию страны (союза) транзитом.

Наиболее распространены ввозные таможенные пошлины, применяемые государствами как для защиты национального производства, так и для пополнения бюджета. При этом для сумм ввозных таможенных пошлин действует особый порядок их распределения между государствами – членами ЕАЭС, предусмотренный в Приложении № 5 к Договору о ЕАЭС и устанавливающий нормы их распределения. Существуют также отличия в механизме установления ставок таможенных пошлин: для исчисления ввозных таможенных пошлин применяются ставки Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза, утвержденного Решением Совета Евразийской экономической комиссии «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»¹; при исчислении же вывозных таможенных пошлин применяются ставки, установленные законодательством

¹ См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14 сентября 2021 г. № 80 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза...»

государства-члена (в Российской Федерации ставки вывозных таможенных пошлин определяются Правительством Российской Федерации¹).

Рассматривая фискальное значение ввозных таможенных пошлин, следует проанализировать динамику объема их поступлений в федеральный бюджет. Так, сумма распределенных в бюджет Российской Федерации ввозных таможенных пошлин в 2019 г. составила 710 755,7 млн руб. (составляет 3,5 % от общего объема доходов федерального бюджета и 12 % от общего объема поступивших в бюджет таможенных платежей), в 2020 г. – 606 639,5 млн руб. (составляет 3,2 % от общего объема доходов федерального бюджета и 12 % от общего объема поступивших в бюджет таможенных платежей), в 2021 г. – 755 960 млн руб. (составляет 2,9 % от общего объема доходов федерального бюджета и 10 % от общего объема поступивших в бюджет таможенных платежей), в 2022 г. – 468 448 млн руб. (составляет 2 % от общего объема доходов федерального бюджета и 8 % от общего объема поступивших в бюджет таможенных платежей), в 2023 г. – 823 795 млн руб. (составляет 2,8 % от общего объема доходов федерального бюджета и 12,4 % от общего объема поступивших в бюджет таможенных платежей)². Как видно, указанные показатели свидетельствуют об относительно невысокой фискальной роли данного платежа, учитывая, что на протяжении последних пяти лет доля ввозных таможенных платежей от общего объема доходов федерального бюджета не превышала 3,5 %.

Незначительная доля ввозных таможенных пошлин в структуре государственного бюджета также свойственна США и большинству других развитых стран, где она составляет несколько процентов³.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 27 ноября 2021 г. № 2068 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» (с изм. и доп. от 27 декабря 2023 г.) // СЗ РФ. 2021. № 49, ч. 1, ст. 8255. СЗ РФ. 2024. № 1, ч. 1, ст. 220.

² Сведения о поступлении ввозных таможенных пошлин в доход федерального бюджета представлены по данным, размещенным на сайте Счетной палаты Российской Федерации. URL: <https://ach.gov.ru/> (дата обращения: 15.05.2024).

³ См.: *Сенотрусова С.В.* Таможенные платежи: учебник для вузов. М.: Юрайт, 2021. С. 31.

Целью применения вывозных таможенных пошлин является пополнение бюджета государства, ограничения вывоза сырья¹, в том числе для снижения его доступности на мировом рынке, что приводит к повышению цен и увеличению доходности бюджета².

По способу взыскания таможенные пошлины подразделяются на адвалорные (исчисляются в процентном отношении от таможенной стоимости товара), специфические (взыскиваются в установленном размере за единицу облагаемого товара) и комбинированные (сочетают два вышеперечисленных способа).

Достоинством адвалорных ставок можно признать то, что они учитывают изменение уровня цен на облагаемые товары, слабой стороной – сложность и риск злоупотреблений при таможенной оценке стоимости перемещаемого через таможенную границу товара. Специфические пошлины отличаются стабильностью в условиях изменения рыночной конъюнктуры, исключают возможность злоупотреблений при определении таможенной стоимости товара, однако не в полной мере способны обеспечить защиту внутреннего рынка в случае резкого роста цен на ввозимые товары³. Адвалорные ставки наиболее распространены.

Одним из оснований для разграничения таможенных пошлин выступает источник их происхождения. По данному критерию пошлины подразделяются на автономные (принятые государством в одностороннем порядке) и конвенциональные (вводятся на основании международного соглашения).

Исходя из страны происхождения перемещаемых через таможенную границу товаров, выделяют минимальные (базовые), льготные (преференциальные), максимальные и карательные пошлины.

Базовые ставки равны ставкам действующего таможенного тарифа и применяются в отношении стран, с которыми действует режим наибольшего

¹ См.: Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование: монография. С. 75.

² См.: Сенотрусова С.В. Указ. соч. С. 31.

³ См.: Сенотрусова С.В. Указ. соч. С. 31.

благоприятствования. Указанные ставки являются минимальными, устанавливаются на основе международного соглашения.

Предельный размер таможенного обложения пошлинами составляет их максимальные ставки. Например, согласно части 2 статьи 3 Закона РФ «О таможенном тарифе»¹ в отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми не предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации, применяются ставки ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа ЕАЭС, увеличенные вдвое. Рассматриваемый вид ставок обычно устанавливается в одностороннем порядке уполномоченными государственными органами.

Преференциальные ставки отличаются более низким размером в сравнении с базовыми. Как правило, данные ставки применяются в отношении развивающихся или наименее развитых стран, а также используются указанными государствами во взаимных отношениях. Так, в соответствии со статьей 36 Договора о ЕАЭС в отношении ввозимых на таможенную территорию Союза преференциальных товаров, происходящих из развивающихся стран – пользователей единой системы тарифных преференций Союза, применяются ставки ввозных таможенных пошлин в размере 75 % от ставок ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа ЕАЭС, а в отношении товаров, происходящих из наименее развитых стран, – нулевые ставки.

По типу применяемых ставок в научной литературе выделяют постоянные, которые содержатся в утвержденном уполномоченным органом таможенном тарифе и не подлежат изменению в зависимости от обстоятельства (например, Единый таможенный тариф ЕАЭС), и переменные, являющиеся противоположностью первых².

Важным критерием классификации таможенных пошлин выступает способ их введения. На этом основании выделяют ординарные (вводятся в условиях

¹ См.: Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (с изм. и доп. от 25 декабря 2023 г.) // Российская газета. 1993. 5 июня; СЗ РФ. 2024. № 1, ч. 1, ст. 11.

² См.: *Свинухов В.Г.* Таможенно-тарифное регулирование внешнеэкономической деятельности: учебное пособие. М., 2004. С. 39.

стабильной рыночной конъюнктуры, безусловные и не ограниченные во времени) и партикулярные (вводятся сверх установленных ординарных пошлин в условиях нестабильной внешней торговли в целях защиты национальной экономики) пошлины. К числу партикулярных пошлин следует отнести специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, порядок и основания введения которых регламентированы главой 12 ТК ЕЭАС.

Функции таможенных платежей отражают выполняемую ими роль. Доктрина финансово-правовой науки подразделяет такие функции на фискальную и регулируемую (защитную). Выделяется также балансирующая функция таможенной пошлины¹, свойственная вывозным пошлинам, применяемым в отношении экспортируемых товаров, цены на которые ниже мировых. Задачей вывозной таможенной пошлины является предотвращение неблагоприятного экспорта товаров.

Наряду с таможенной пошлиной в систему таможенных платежей включены косвенные налоги – налог на добавленную стоимость (далее по тексту – НДС) и акцизы, при этом их правовая природа в научной литературе не подвергается сомнению.

Дефиниция налога содержится в пункте 1 статьи 8 Налогового кодекса РФ: это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. На видовое многообразие налогов указывает Е.Л. Васянина, отмечая, что это отражается на специфике их правового регулирования². Изложенное в полной мере относится и к налогам в таможенной сфере.

¹ См.: *Сенотрусова С.В.* Указ. соч. С. 29.

² См.: *Васянина Е.Л.* Теоретические основы правового регулирования публичных доходов в Российской Федерации: дис. ...д-ра юрид. наук. М., 2016. С.111.

В подпункте 24 пункта 1 статьи 2 ТК ЕАЭС понятие налогов раскрывается путем их перечисления: НДС и акцизы (акцизный налог, или акцизный сбор), взимаемые в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Союза.

В законодательстве отсутствует определение понятия «косвенные налоги», однако указанная категория широко применяется в области налогообложения и права. Выделение данного вида налогов, как отмечает В.В. Гриценко, основано на теории соотношения прямого и косвенного налогообложения, предложенной в XVIII веке Ф. Кенэ, А. Тюрго, в рамках которого налоги подразделяются на прямые и косвенные¹. Специфика косвенных налоговых платежей связана с особым способом распределения налогового бремени, при котором сумма налога включается в цену товара в виде надбавки и уплачивается потребителем².

Институциональным признаком НДС и акцизов является их включение и в систему таможенных платежей, и в систему налогов и сборов, действующую на территории Российской Федерации.

В настоящее время нормативную основу регулирования порядка взимания косвенных налогов во взаимной торговле в ЕАЭС составляет глава XVII Договора о ЕАЭС, а также приложение № 18 к Договору – Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг. Согласно положениям указанного нормативного акта, взисание косвенных налогов на территории ЕАЭС во взаимной торговле осуществляется по принципу страны назначения: налогообложение косвенными налогами производится при импорте товаров; при этом взисание налогов производится налоговыми органами государства, на территорию которого импортируются товары, при экспорте – применяется нулевая ставка НДС и (или) не взисывается акциз.

¹ См.: *Гриценко В.В.* Развитие учений о налогообложении // Вестник Воронеж. гос. ун-та. 2010. № 1(8). С. 415.

² См.: *Кочетков А.И.* Налогообложение предпринимательской деятельности. М.: ДИС, 1994. С. 5.

НДС выступает одним из основных источников пополнения государственной казны¹. Рассматриваемый вид налога есть не что иное, как форма изъятия в доход государства части добавленной стоимости товара, работы или услуги, составляющей разницу между стоимостью их реализации и затрат на производство и обращение². Данная разница фактически уплачивается покупателем. Ввиду изложенных обстоятельств НДС в научной литературе обоснованно рассматривается в качестве налога на потребление³. Аналогичной позиции придерживается Р.В. Ткаченко, по мнению которого НДС не имеет своим объектом добавленную стоимость, в связи с чем автором предлагается именовать НДС как налог на потребление⁴.

Поскольку уплата НДС производится на всех стадиях производства и реализации товара (работы, услуги), в науке данный обязательных платежей обоснованно рассматривается как косвенный многоступенчатый налог⁵.

Акцизы также являются косвенными налогами, уплачиваемыми при ввозе на таможенную территорию ЕАЭС подакцизных товаров, перечень которых устанавливается соглашением государств – членов ЕАЭС, а также национальным законодательством. Так, в статье 181 НК РФ к их числу относят спиртосодержащую продукцию, табачные изделия, автомобильный бензин и пр.

В литературе акциз рассматривается как обязательный, индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый в целях обеспечения финансовой деятельности государства на всей территории Российской Федерации с организаций и

¹ См.: *Шишкин Р.Н.* Правовое регулирование налога на добавленную стоимость: монография. М.: Юриспруденция, 2012. С. 120.

² См.: *Фархутдинов Р.Д.* Налоговое право: учебное пособие для вузов. М.: Юрайт, 2021. С. 86.

³ См.: *Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева.* М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. С. 277–279.

⁴ См.: *Ткаченко Р.В.* Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ (на примере НДС и налога на прибыль организации): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 20–21.

⁵ См.: *Вавилова М.А.* НДС в системе косвенных налогов Европейского союза и Российской Федерации. Сравнительно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 32.

индивидуальных предпринимателей при совершении ими установленных законом операций с отдельными видами товаров, именуемых подакцизными¹.

Дискуссионным в научной литературе является вопрос определения места косвенных налогов (НДС и акцизов), взимаемых внутри ЕАЭС, в системе обязательных платежей и возможности их включения в состав таможенных платежей.

Так, И.С. Набирушкина включает в состав таможенных платежей косвенные налоги, уплачиваемые при перемещении товаров внутри ЕАЭС, придавая данным платежам трансграничный характер в связи с их пересечением не таможенной, но государственной границы². И.А. Цидилина, в свою очередь, предлагает рассматривать таможенные платежи как в широком смысле, включая НДС и акцизы, взимаемые при перемещении товаров внутри ЕАЭС, так и в узком, исключая данные обязательные платежи из рассматриваемой системы³.

Как видится, включение в систему таможенных платежей косвенных налогов, уплачиваемых внутри ЕАЭС, не является бесспорным, что связано с наличием у последних ряда отличительных свойств, а именно:

- 1) указанные виды платежей не отнесены к системе таможенных платежей, закрепленной в части 1 статьи 46 ТК ЕАЭС;
- 2) уплата косвенных налогов обусловлена пересечением товаров через государственную, а не таможенную границу;
- 3) взимание косвенных налогов производится не таможенными, а налоговыми органами государств – членов ЕАЭС;
- 4) имеется отличие в содержании регулятивной функции таможенных платежей и косвенных налогов, уплачиваемых внутри ЕАЭС. Так, регулятивная функция таможенных платежей проявляется в протекционистских мероприятиях

¹ См.: *Майорова А.А.* Акцизы: проблемы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 15.

² См.: *Набирушкина И.С.* Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. С. 26.

³ См.: *Цидилина И.А.* Администрирование таможенных платежей как направление финансовой деятельности государства (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 58–59.

по защите внутреннего рынка. Обоснованным представляется мнение А.Н. Козырина, который рассматривает таможенный протекционизм как один из принципов таможенной политики. Таможенный протекционизм, по его мнению, являет собой систему отношений, образующихся вследствие обособления внутреннего рынка от конкуренции на внешних рынках¹.

Таким образом, указанные утверждения неприменимы к НДС и акцизам, уплачиваемым внутри ЕАЭС, к задачам которых не относится реализация протекционистской политики. Положения статьи 71 ТК ЕАЭС, напротив, ориентируют государства – участников ЕАЭС не нарушать условия конкуренции и не препятствовать свободному перемещению товаров, работ и услуг на национальном уровне или на уровне Союза. Одной из главных задач является построение не менее благоприятной системы налогообложения в государстве – члене, на территории которого осуществляется реализация товаров других союзных государств, чем налогообложение, применяемое этим государством – членом при тех же обстоятельствах в отношении аналогичных товаров, происходящих с его территории. Целью установления налогообложения при перемещении товаров через государственные границы стран – участниц ЕАЭС выступает гармонизация (сближение) ставок косвенных налогов для расширения свободы экономического пространства в ЕАЭС.

Вместе с тем косвенным налогам, уплачиваемым в ЕАЭС, свойственна трансграничность, обусловленная возникновением оснований для их уплаты фактом пересечения товаров через государственную границу государства – члена ЕАЭС, что сближает их с таможенными платежами. Использование законодателем при определении принципов косвенного налогообложения внутри ЕАЭС понятий «импорт» и «экспорт», как справедливо отмечает О.Ю. Бакаевой, также указывает на их «таможенную природу»².

¹ См.: *Козырин А.Н.* Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1994. С. 157–159.

² См.: *Бакаева О.Ю.* Классификация таможенных платежей: спорные вопросы // *Налоги.* 2016. № 2. С. 8.

Учитывая изложенное, представляется необходимым причислить рассматриваемые виды косвенных налогов к числу таможенных платежей, понимаемых в широком смысле, в системе которых они, как видится, являют собой особую группу обязательных платежей, характеризующихся вышеперечисленными отличительными признаками.

Анализируя правовую природу НДС и акцизов, взимаемых в области таможенного дела, можно выделить ряд общих признаков данных обязательных платежей:

1) НДС и акцизы, представляя собой федеральные косвенные налоги, являются доходами федерального бюджета;

2) взимание НДС и акцизов осуществляется как налоговыми, так и таможенными органами государств – членов ЕАЭС. Так, при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС взимание указанных косвенных налогов осуществляется таможенными органами, при перемещении товаров внутри ЕАЭС – налоговыми органами государства, в которое данная продукция импортируется;

3) правовое регулирование уплаты НДС и акцизов базируется на положениях таможенного и налогового законодательства;

4) НДС и акцизы в области таможенного дела обладают признаками трансграничности, поскольку их взимание обусловлено пересечением товарами таможенной или государственной границы.

Несмотря на определенное сходство НДС и акцизов, указанные виды косвенных налогов имеют ряд существенных отличий. Во-первых, акцизам свойственна привязка к строго определенному перечню товаров, хозяйственный оборот которых обременен уплатой данного налога, в чем проявляется «индивидуальность» последнего. Во-вторых, НДС подлежит уплате на всех стадиях производства и обращения продукции, акцизы же уплачиваются один раз исходя из фактической реализации подакцизного товара. В-третьих, несмотря на схожесть функционального назначения таможенных платежей (фискальное и регулирующее), задача НДС в большей степени состоит в пополнении бюджета,

акциз же главным образом направлен на регулирование потребления определенных видов товаров.

К таможенным сборам, согласно пункту 1 статьи 47 ТК ЕАЭС, относятся обязательные платежи, взимаемые за совершение таможенными органами таможенных операций, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением транспортных средств, а также за совершение иных действий, установленных данным Кодексом и (или) законодательством государств-членов о таможенном регулировании. Аналогичное определение таможенного сбора сформулировано в части 1 статьи 37 Закона о таможенном регулировании, согласно которой таможенные сборы представляют собой обязательные платежи, взимаемые за совершение таможенными органами таможенных операций, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением транспортных средств, хранением товаров. По своей сути в этих определениях акцентируется внимание не столько на сущности, сколько на видах сборов.

Представляется обоснованным предложенное О.Ю. Бакаевой определение таможенного сбора: это обязательный неналоговый взнос, уплачиваемый с целью покрытия расходов таможенных органов на совершение действий по таможенному оформлению, хранению, сопровождению товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации¹.

Виды и ставки таможенных сборов устанавливаются законодательством государств – членов ЕАЭС, что предопределяет отсутствие единства системы данной категории обязательных платежей. Так, часть 2 статьи 37 Закона РФ о таможенном регулировании к числу таможенных сборов относит таможенные сборы за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров, таможенные сборы за таможенное сопровождение, а также таможенные сборы за хранение.

К числу таможенных сборов национальное законодательство Республики Казахстан, Кыргызской Республики, Республики Беларусь относит таможенные

¹ См.: *Бакаева О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. С. 182.

сборы за принятие таможенными органами предварительного решения¹. Частью 1 статьи 30 Закона «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» в систему таможенных сборов включены таможенные сборы за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному декларированию. Изложенное позволяет заключить, что перечень таможенных сборов в государствах – членах ЕАЭС несколько различается.

В отличие от иных видов таможенных платежей, взимание таможенных сборов обусловлено совершением в интересах плательщика сбора каких-либо действий, в связи с чем указанный вид обязательного платежа имеет возмездный характер. Аналогичная позиция сформулирована Н.И. Химичевой, выделяющей группу платежей, к числу которых относятся государственная и таможенная пошлина, а также сборы, которые, в отличие от налогов, носят возмездный характер².

Размер затрат на совершение действий, за которые уплачиваются сборы, должен соответствовать примерной стоимости издержек таможенных органов на их совершение. Указанный принцип сформулирован в пункте 3 статьи 47 ТК ЕАЭС. Данное положение находит свое отражение и в научной литературе, в частности в трудах Н.И. Землянской, также отмечающей компенсационный характер таможенных сборов³.

А.В. Устинова, в свою очередь, акцентирует внимание на целевом характере таможенных сборов, при этом для плательщика цель, по ее мнению, состоит в получении от государства определенной услуги, а для государства – в

¹ См.: ст. 30 Закона Республики Беларусь от 10 января 2014 г. № 129-З «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=H11400129> (дата обращения: 24.02.2024); ст. 77 Кодекса Республики Казахстан от 26 декабря 2017 г. № 123-VI ЗПК «О таможенном регулировании в Республике Казахстан» // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000123> (дата обращения: 24.02.2024); ст. 43 Закона Кыргызской Республики от 24 апреля 2019 г. № 52 «О таможенном регулировании» // Централизованный банк данных правовой информации Кыргызской Республики. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/111908/edition/1289610/ru> (дата обращения: 24.02.2024).

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2003. С. 316–317.

³ См.: *Землянская Н.И.* Указ. соч. С. 10.

компенсации расходов на совершение юридически значимых действий в интересах плательщика¹. Целевая направленность таможенных сборов отмечается и в трудах И.И. Кучерова², С.Г. Пепеляева³.

Таможенные сборы в науке также подразделяются на разовые (единовременная выплата за одну предоставленную услугу) и паушальные (уплата за совершение комплекса юридически значимых действий)⁴.

К числу основных экономических нетарифных мер относятся специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, введение которых определено колебаниями конъюнктуры рынка и необходимостью предупреждения причинения ущерба экономике государств – членов ЕАЭС. Ввиду их сезонного характера они относятся к числу особых партикулярных таможенных пошлин, взимаемых сверх ординарных, которые, в свою очередь, «безусловны и не ограничены временными рамками»⁵.

Указанные особые виды пошлин отличаются друг от друга в первую очередь целями их установления: специальные пошлины вводятся для ограничения возросшего импорта; антидемпинговые пошлины применяются в целях снижения демпингового импорта, связанного с ввозом на таможенную территорию ЕАЭС товара по цене ниже нормальной его стоимости; компенсационные пошлины устанавливаются для уменьшения влияния на внутренний рынок предоставленных иностранным государством субсидий иностранному производителю.

Правовому регулированию специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин посвящена глава 12 ТК ЕАЭС, определяющая порядок их исчисления и уплаты. При этом вопрос о применении соответствующей меры защиты внутреннего рынка принимается, согласно части 2 статьи 48 Договора о

¹ См.: Устинова А.В. Указ. соч. С. 75.

² См.: Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. М., 2009. С. 49.

³ См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2020. С. 30.

⁴ См.: Козырин А.Н. Государственно-правовой механизм таможенной политики зарубежных стран. М., 1994. С. 69.

⁵ См.: Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование: монография. С. 76.

ЕАЭС, решением Евразийской экономической комиссии на основе проведенного расследования.

Несмотря на ряд признаков, отличающих особые пошлины от таможенных платежей, связанных, прежде всего, с их функциональной составляющей (особые пошлины направлены на защиту внутреннего рынка, а не на пополнение бюджета), а также с основанием для их введения (таможенные платежи подлежат уплате в силу самого факта перемещения товаров через таможенную границу, а не в связи с несправедливой конкуренцией), специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины составляют особую группу обязательных платежей, которые представляется возможным включить в систему таможенных платежей, рассматриваемую в широком смысле.

В научной литературе сформулирована позиция о возможности отнесения утилизационного сбора к числу таможенных сборов¹. В качестве обоснования этого тезиса авторы справедливо указывают на обусловленность уплаты данного сбора фактом перемещения (ввоза) колесных транспортных средств (шасси), самоходных машин и прицепов к ним на территорию Российской Федерации. Его уплата фактически является условием для ввоза транспорта на территорию государства.

Таможенный характер утилизационного сбора также отражается в возложении контроля за правильностью его исчисления и своевременностью уплаты на Федеральную таможенную службу, которая анализирует статистические показатели его применения. Так, в 2023 г. общая сумма утилизационного сбора, перечисленного в федеральный бюджет, составила 448,8 млрд руб., что в 3,3 раза больше, чем в 2022 г. (136,2 млрд руб.)².

Согласно части 1 статьи 24.1 Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (далее по тексту – Федеральный

¹ См.: *Набирушкіна И.С.* Указ. соч. С. 58; *Бакаева О.Ю.* Классификация таможенных платежей: спорные вопросы // *Налоги.* 2016. № 2. С. 9; *Устинова А.В.* Указ. соч. С. 60.

² См.: Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации». URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federaczii> (дата обращения: 18.05.2024).

закон «Об отходах производства и потребления»)¹, а также правовой позиции Конституционного Суда РФ² установление утилизационного сбора целено на обеспечение экологической безопасности, создание правовых основ для развития национальной системы утилизации основных категорий транспортных средств (самоходных машин).

Таким образом, утилизационный сбор направлен на компенсацию негативного воздействия от эксплуатации транспортных средств (самоходных машин) на окружающую среду, создание условий для их утилизации в целях обеспечения экологической безопасности. Указанное обстоятельство отражает компенсационный характер утилизационного сбора, главной целью которого является возмещение расходов государства на обеспечение таких конституционно значимых ценностей, как экологическая безопасность и здоровье граждан.

Следует отметить, что в настоящее время утилизационный сбор установлен на национальном уровне Федеральным законом «Об отходах производства и потребления», что не противоречит положению пункта 2 статьи 47 ТК ЕАЭС. Вместе с тем, с учетом специфики утилизационного сбора, обусловленной его таможенной природой, видится необходимым включение данного платежа в систему таможенных сборов, определенную в части 2 статьи 37 Закона о таможенном регулировании. В этой связи статья 24.1 Федерального закона «Об отходах производства и потребления» подлежит признанию утратившей силу с последующим урегулированием основ обложения товаров утилизационным сбором, в том числе в части установления юридической конструкции сбора, в таможенном законодательстве.

Функциональное содержание таможенных платежей обеспечивает эффективное регулирование внешнеторговой деятельности, создание

¹ См.: Федеральный закон от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (с изм. и доп. от 4 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 1998. № 26, ст. 3009; 2023. № 32, ч. 1, ст. 6183.

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25 июня 2019 г. № 1564-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Мотомир" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 3 статьи 24.1 Федерального закона "Об отходах производства и потребления"». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

конкурентных условий для национальных товаропроизводителей при сохранении оптимального уровня доходности федерального бюджета.

Каждый вид таможенного платежа обладает отличительными признаками, которые позволяют отнести его либо к налогам (НДС и акцизы), либо к сборам (таможенные сборы, включая утилизационный сбор), либо к платежам, сочетающим признаки и налогов, и сборов (таможенная пошлина), что отражает отсутствие единой правовой природы таможенных платежей.

Предложенное выше понятие таможенной пошлины видится целесообразным закрепить в статье 2 ТК ЕАЭС «Определения», заменив установленное в подпункте 33 пункта 1 указанной статьи как не отражающее ее юридическую природу и институциональные признаки.

Кроме того, следует внести изменения в часть 2 статьи 37 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», дополнив ее пунктом 4, определяющим утилизационный сбор как отдельный вид таможенных сборов.

1.3. Генезис финансово-правового регулирования установления таможенных платежей

Зарождение таможенного обложения в большинстве государств мира обусловлено возникновением внешнеторговой деятельности, товарного хозяйства, а также развитием морских и сухопутных путей межрегиональной торговли. Указанные изменения сделали экономически целесообразным установление экономических барьеров в виде пошлин за право торговли иностранными товарами на территории государства. Данные нововведения позволяли решать стоящие перед государствами фискальные и иные цели.

Основы правового регулирования системы таможенных платежей в истории российского государства определялись в зависимости от уровня развития хозяйственных связей, направленности экономической политики, что

предопределяет историческую преемственность эволюционных этапов их нормативного закрепления.

В научной литературе исследованию вопросов правового регулирования таможенных платежей в различные периоды истории нашего государства уделялось внимание большого числа историков и правоведов. Исторические аспекты развития законодательства, регулирующего таможенное обложение, являлись предметом научных изысканий в работах К. Лодыженского¹, Е.Г. Осокина², Ю.А. Тихонова³ и других авторов. По этой причине в настоящем исследовании будет проведен краткий анализ основных этапов развития источников финансово-правового регулирования установления таможенных платежей.

Научные позиции ученых-историков и правоведов в основном сходятся в том, что таможенное дело в части преемственности российского государства берет свое начало со времен Древней Руси⁴. Например, С.М. Соловьев отмечал, что «торговля в XI–XII вв. была главным средством накопления богатств на Руси, ибо не встречаем более известий о выгодных походах в Грецию или на Восток, о разграблении богатых городов и народов»⁵. Данные обстоятельства предопределили формирование элементов таможенного обложения в рассматриваемый период.

С возникновением Древнерусского государства создавались условия для развития внешнеторговой деятельности. К указанному периоду относится и зарождение правил регулирования таможенных отношений. Так, в договорах Олега с Византией 907 и 911 гг. встречаются условия, определяющие порядок торговли русских купцов в этом иностранном государстве; в документах

¹ См.: *Лодыженский К.* История русского таможенного тарифа. СПб., 1886. С. 3–410.

² См.: *Осокин Е.Г.* Внутренние таможенные пошлины в России. Казань, 1850. С. 3–178.

³ См.: *Тихонов Ю.А.* Таможенная политика русского государства с середины XVI века до 60-х годов XVII века // Исторические записки. М., 1995. Т. 53. С. 258–290.

⁴ См.: *Глуценко П.П., Хлуднева А.С.* История зарождения и становления таможенных органов в период VII – начала XX века // Ученые записки Санкт-Петербургского университета управления и экономики. 2011. № 4 (34). С. 65–66; *Карташов Г.А.* Основы таможенного дела: курс лекций. Н. Новгород. 1998. С. 123.

⁵ *Соловьев С.М.* Сочинения. Кн. II: История России с древнейших времен. Т. 3-4. М., 1988. С. 46.

употребляется термин «мыт» (или «мыто»), означающий плату за провоз товаров, за пользование местами для торговли, а также регламентируются условия освобождения купцов от уплаты данной пошлины¹. Регламентация в договорах названных положений основана на обычаях предков, ранее использовавших «мытные сборы» в ходе торговой деятельности².

Период с IX по X в. следует определить как этап формирования предпосылок для нормативного закрепления таможенных платежей. Внешнеторговые отношения регулировались нормами исторически сложившегося обычного права, а также положениями заключенных с государствами раннего Средневековья договоров. Несовершенство регулирования таможенных платежей обусловлено соответствующим уровнем развития общества того времени.

Началом следующего этапа развития источников финансово-правового регулирования таможенных платежей стало проведение в XI в. систематизации правовых обычаев, существовавших в тот период в Древней Руси. Итогом такой деятельности стало создание известного памятника славянского права – «Русской Правды», положения которой содержали элементы зарождающегося таможенного законодательства.

Так, согласно «Русской Правде» мыто подлежало уплате со всех сделок по продаже товаров, совершаемых на рынках города. Уплатить данную пошлину было необходимо при передвижении по дорогам, где находились заставы, а также на переправах через реки³. В указанном источнике права также упоминается должность «мытник», он являлся лицом, следившим за сбором торговых пошлин, и, кроме того, наделялся полномочиями по осуществлению функций законного свидетеля по сделкам купли-продажи⁴.

¹ См.: Памятники русского права. М.: Госюриздат. 1952. Вып. 1: Памятники права Киевского государства X–XII вв. / под ред. С.В. Юшкова; сост. А.А. Зимин. С. 6–14, 64–66.

² См.: Рыбаков Б.А. Киевская Русь и русские княжества. XII–XIII вв. М., 1982. С. 96; Лодыженский К. Таможенные учреждения // Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Энциклопедический словарь. Т. 64. СПб., 1901. С. 585–589.

³ См.: Шумилов М.М. Торговля и таможенное дело в России: становление, основные этапы развития, IX–XVII вв. СПб., 2006. С. 65–80.

⁴ См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. М., 1984. Т. 1: Законодательство Древней Руси. С. 66, 97.

«Русская Правда» представляла собой первый национальный юридический акт, «имеющий нормативно системное значение»¹. Включение в него отдельных норм, связанных с установлением таможенных платежей, подчеркивает несомненную важность именно правового регулирования данной сферы общественных отношений. Создание «Русской Правды» следует рассматривать как начало этапа нормативного закрепления таможенных платежей, принципы которого совершенствовались с принятием последующих нормативных актов таможенной сферы².

В период с IX до конца XV в. таможенная политика проводилась хаотично, отдельными лицами («мытниками», затем, в период Золотой Орды, – «таможниками», «таможенными головами»), в отсутствие какой-либо упорядоченности. Этому способствовали распад Киевской Руси на отдельные княжества и существование таможенной откупной системы, подразумевавшей покупку у татаро-монгольских ханов отдельными лицами права установления таможенных правил и порядка взимания таможенных платежей на определенной территории, при этом откупщики часто не выполняли должным образом свои обязательства перед государством. Главную цель взимания пошлин составляло, прежде всего, личное обогащение князей либо иных правителей.

Нормативное регулирование таможенного обложения на данном этапе было весьма разрозненным. Порядок взимания торговых сборов осуществлялся на основе уставных, договорных, духовных и тарханских грамот князей. Известными грамотами рассматриваемого периода являлись, например, «Новгородский устав Великого князя Всеволода о церковных судах, людях и мерилах торговых» (конец XIII в.), «Устав Князя Ярослава о мостех» (60-е гг. XIII в.) и другие³. Разрозненность правового регулирования предопределила многочисленность и

¹ См.: *Георгиевский Э.В.* К вопросу об общей характеристике и происхождении «Русской Правды» // *Сибирский юридический вестник.* Иркутск, 2009. С. 74–81.

² См. подробнее: *Марков Д.В.* Генезис источников финансово-правового регулирования установления таможенных платежей // *Вестник Саратовской государственной юридической академии.* 2022. № 6 (149). С. 263–270.

³ См.: *Российское законодательство X–XX веков:* в 9 т. М., 1984. Т. 1: *Законодательство Древней Руси.* С. 249–254.

разнообразии платежей, взимаемых в ходе торговой деятельности, а также при перевозке товаров. Среди них выделяют тамгу, проезжее, мыто сухое или водяное, промыт, заповед, моставщину, перевозки и другие виды платежей¹. Принятие в период становления и укрепления Московского централизованного государства Судебников 1497 и 1550 гг.² также существенно не изменило положения дел на пути к созданию единого правового регулирования таможенного обложения, поскольку они все также носили региональный характер³.

Началом следующего этапа становления источников финансово-правового регулирования таможенных платежей следует считать принятие общегосударственного нормативного акта – Соборного Уложения 1649 г., впервые содержащего в себе «в систематизированном виде нормы о торгово-таможенных отношениях»⁴, изложенные в главе IX «О мытых и перевозах и о мостах»⁵. Необходимость в единообразной регламентации таможенного обложения в масштабах всего государства возникла во многом в связи с существованием многочисленных внутренних таможенных платежей, которые влекли злоупотребления со стороны их сборщиков, а также препятствовали развитию торговли.

Принятие Соборного Уложения 1649 г. положило начало дальнейшим реформам таможенной сферы. 25 октября 1653 г. был издан Указ «О взимании таможенной пошлины с товаров в Москве и в городах с показанием, по сколько взято и с каких товаров», который фактически вводил единую таможенную

¹ См.: *Лодыженский К.Н.* История русского таможенного тарифа. М.: Юрайт, 2022. С. 19–21.

² См.: Хрестоматия по истории государства и права России / сост. Ю.П. Титов. М.: Проспект, 2004. С. 40–41, 43–49.

³ См. подробнее: *Марков Д.В.* Генезис источников финансово-правового регулирования установления таможенных платежей // Вестник Саратов. гос. юрид. акад. 2022. № 6 (149). С. 263–270.

⁴ *Боков К.И.* Становление и развитие таможенного дела и таможенного законодательства в России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 9.

⁵ См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. М., 1984. Т. 3: Акты Земских соборов. С. 98–101.

пошлину при совершении торговых сделок¹. В 1667 г. был принят Новоторговый устав, который в научной литературе справедливо рассматривают как первый таможенный тариф².

Дальнейшее развитие законодательства, регулирующего таможенное обложение, вплоть до начала XX в. связано в большей своей части с принятием таможенных тарифов, видоизменяющихся в зависимости от направленности экономической политики, маневрирующей от протекционизма до фритредерства. Так, Таможенный тариф 1724 г.³ носил явно охранительный характер, размер обложения таможенной пошлиной зависел от степени развитости внутреннего производства. Принятие протекционистского Таможенного тарифа впервые обозначило начало нового направления в деятельности таможенных органов – регулирования внешней торговли тарифными мерами⁴.

Не менее значимым событием стало проведение таможенной реформы в 1753–1757 гг., связанной с принятием нового таможенного устава⁵, обновленного таможенного тарифа, отменой внутренних таможенных границ⁶ и установлением единой таможенной пошлины на границах государства⁷.

Таможенным уставом 1819 г. был заложен территориальный принцип таможенного регулирования в Российской империи, который фактически сохранился вплоть до начала XX в. Правовое регулирование в указанный период осуществлялось исходя из существовавших таможенных округов, которые

¹ См.: *Старовойтова Е.Н.* История таможенного дела и таможенной политики России: учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2023. С. 50–53.

² См.: Там же.

³ См.: *Волков М.Я.* Таможенная реформа 1753–1757 гг.: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1961. С. 9.

⁴ См.: *Булатов А.К.* Таможенные органы Российской Федерации: административно-правовой статус: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 25.

⁵ См.: *Агабалаев М.И.* Организационно-правовые основы деятельности и основные функции таможенных органов Российской Федерации. М.: Экономика, 2006. С. 28.

⁶ См.: Указ Императрицы Елизаветы Петровны от 20 декабря 1753 года «Об уничтожении всех таможен, имеющихя внутри государства, кроме портовых и пограничных и о несборе в тех внутренних таможах внутренних пошлин и других сборов» // Полное собрание законов Российской Империи. Собрание первое. СПб., 1830. Т. XIII, ст. 10164. С. 947–953.

⁷ См.: Указ Императрицы Елизаветы Петровны от 4 января 1754 года «О взимании во всех приграничных и портовых таможах со всех товаров, оставшихся непроданными и с привозных вновь по 13 копеек с рубля» // Полное собрание законов Российской Империи. Собрание первое. СПб., 1830. Т. XIV, ст. 10169. С. 1–2.

отражали специфику организации таможенного дела в зависимости от конкретного региона. С принятием Таможенного устава 1904 г. таможенное регулирование вновь стало общероссийским¹.

Важно подчеркнуть, что нормативные акты дореволюционной России в области таможенных отношений всегда отражали суверенную волю монарха, правящего на определенном этапе российской истории, что отличало их от нормативных актов советской и современной России.

Дальнейший этап развития финансово-правового регулирования установления таможенных платежей приходится на период становления советского государства, которое проходило уже в новых социально-экономических реалиях, характеризуемых формулой В.И. Ленина: «Ни о какой серьезной таможенной политике сейчас, в эпоху империализма, не может быть и речи, кроме монополии внешней торговли»².

В этот период происходит кодификация законодательства, регулирующего таможенные отношения. 12 декабря 1924 г. принимается нормативный правовой акт, закрепляющий основы регулирования таможенного дела на территории СССР, – Таможенный Устав СССР³. Процесс кодификации норм таможенного регулирования продолжился с принятием Таможенных кодексов СССР 1928, 1964 и 1991 гг.

Проведенные мероприятия по кодификации норм таможенного законодательства в СССР позволили унифицировать действующие правовые нормы в данной области, повысить эффективность регламентации таможенных отношений, а также создать правовую основу для современного российского законодательства.

Отличительной чертой советского периода было установление государственной монополии на внешнюю торговлю, положения о которой

¹ Боков К.И. Указ. соч. С. 11–12.

² Ленин В.И. О монополии внешней торговли. Полное собрание сочинений. 5-е изд. М.: Политиздат, 1970. Т. 45. С. 335–336.

³ См.: Таможенный устав Союза ССР: утвержден ЦИК СССР 12 декабря 1924 г. Утратил силу в связи с принятием Постановления ЦИК СССР и СНК СССР от 19 декабря 1928 г. // СЗ СССР. 1925. № 5, ст. 53.

закреплялись в основных нормативных правовых актах данного исторического этапа. Эти положения отражали незаинтересованность государства в проведении таможенной политики, в связи с чем главной задачей таможенных органов обозначенного исторического этапа являлось обеспечение контроля за соблюдением требований о государственной монополии на внешнюю торговлю.

Указанными обстоятельствами обусловлено практически полное отсутствие таможенного обложения и тарифного регулирования внешнеэкономических отношений в течение данного периода истории.

С 1990-х до начала 2000-х гг. происходит последовательное реформирование таможенного законодательства, направленное на приведение его в соответствие с Конституцией РФ, а также с мировыми таможенными стандартами. Важным этапом развития финансово-правового регулирования установления таможенных платежей становится формирование наднационального законодательства, регулирующего таможенные отношения, определяющего в том числе систему таможенного обложения.

Последним после Таможенного союза и Единого экономического пространства этапом евразийской интеграции стало подписание 29 мая 2014 г. сторонами – Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией – Договора о ЕАЭС. Создание экономических союзов сделало возможными не только интеграцию государств в области таможенных отношений, но и проведение единой для входящих в состав ЕАЭС государств экономической политики в различных сферах хозяйствования.

Результатом интеграционных процессов среди евразийских стран явилось начало действия наднациональных кодифицированных нормативных правовых актов таможенной сферы – сначала ТК ТС (2010 г.), а затем и ТК ЕАЭС (2018 г.), определяющих основы таможенного обложения на территории союзных государств.

Период с 2020 г. по настоящее время характеризуется формированием чрезвычайного регулирования отношений в области таможенного дела в целом и таможенного обложения в частности. Названные особенности обусловлены

необходимостью принятия мер чрезвычайного характера в области таможенного регулирования внешнеэкономических отношений, осложненных распространением с 2020 г. новой коронавирусной инфекции (COVID-19), а также введением в 2022 г. США, странами Евросоюза и иными государствами в отношении Российской Федерации санкций (ограничительных мер), оказавших негативное влияние на энергетический, финансовый, банковский, транспортный и иные секторы российской экономики.

Распространение коронавирусной инфекции (COVID-19), а также политика санкций, введение ограничений на импорт и экспорт российских энергоресурсов, металлов, на импорт в Россию высокотехнологичной продукции и иных ограничений предопределили необходимость принятия дополнительных чрезвычайных мер в области таможенного обложения, направленных на обеспечение социально-экономической стабильности государства. Данные меры вводились актами федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации, что обусловлено чрезвычайными условиями функционирования экономики.

Чрезвычайное регулирование в период пандемии характеризовалось принятием мер регулирующего воздействия на экономические процессы, целью которых являлось стимулирование ввоза на таможенную территорию ЕАЭС и предотвращение вывоза с нее критически важных товаров. Одним из механизмов подобного регулирования стало введение льгот в области таможенного обложения товаров. Так, решением Совета Евразийской экономической комиссии от 3 апреля 2020 г. № 33 утвержден Перечень товаров критического импорта, которые освобождались от уплаты ввозной таможенной пошлины. К числу таких товаров относились лекарственные средства, эндоскопы, термометры, пирометры и др.¹

¹ См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 3 апреля 2020 г. № 33 «О внесении изменений в некоторые решения Комиссии Таможенного союза и об утверждении перечня товаров критического импорта» // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 21.02.2024).

Органами ЕАЭС также принимались меры, направленные на снижение ставок или освобождение от уплаты таможенных платежей на ряд товаров¹. Таким образом, создавались условия для достижения необходимых показателей ввоза медицинских препаратов и изделий на территорию Союза.

Начиная с 2022 г., органами государственной власти Российской Федерации и наднациональными органами ЕАЭС принимаются меры таможенно-тарифного регулирования в целях сохранения и стабилизации экономики в связи с введенными в отношении Российской Федерации ограничительными мерами (санкциями). В частности, Постановлением Правительства РФ от 9 мая 2022 г. № 839 установлены тарифные льготы в виде освобождения от уплаты ввозной таможенной пошлины в отношении технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, сырья и материалов, ввозимых на территорию Российской Федерации в рамках реализации инвестиционных проектов в ключевых секторах российской экономики. Перечень соответствующих приоритетных видов деятельности включает в себя предоставление услуг в области добычи нефти и природного газа, производство бумаги и бумажных изделий, лекарственных средств, компьютеров, автотранспортных средств, деятельность в области информационных технологий, строительство зданий и инженерных сооружений и др.²

Таможенно-тарифное регулирование применяется также в целях ограничения вывоза критически значимого сырья. В частности, Правительством РФ с 1 июня 2024 г. установлена тарифная квота на вывоз за пределы территории Российской Федерации в государства, не являющиеся членами Евразийского

¹ См.: Бакаева О.Ю. К вопросу о регулятивной функции налогов в период пандемии // *Налоги*. 2020. № 4. С. 3–5.

² См.: Постановление Правительства РФ от 9 мая 2022 г. № 839 «О порядке предоставления тарифной льготы в виде освобождения от уплаты ввозной таможенной пошлины в отношении технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, сырья и материалов, ввозимых для исключительного использования на территории Российской Федерации в рамках реализации инвестиционных проектов, соответствующих приоритетному виду деятельности (сектору экономики) Российской Федерации, и об освобождении от предоставления обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин в отношении указанных товаров» (с изм. от 12 августа 2023 г.) // *СЗ РФ*. 2022. № 21, ст. 3437; 2023. № 34, ст. 6577.

экономического союза, отходов и лома черных металлов, вывозимых в совокупном объеме 600 тыс. тонн. Тарифные квоты на указанный товар действовали начиная с 1 июня 2022 г., видоизменяясь только в части объема квотируемого товара. В настоящий момент при экспорте металла в объеме, не превышающем установленный предел, пошлина составит 100 евро за тонну, при превышении этого показателя – 290 евро за тонну¹.

В 2022 г. Правительством РФ установлены ставки ввозных таможенных пошлин в отношении отдельных товаров, страной происхождения которых являются государства и территории, принимающие меры, которые нарушают экономические интересы Российской Федерации. С учетом изменений, внесенных Постановлением Правительства РФ от 17 апреля 2024 г. № 500, ставки для данной категории товаров приобретают карательный характер ввиду существенного их увеличения в сравнении с аналогичными товарами, происходящими из стран, не имеющих недружественный статус. Так, ставка ввозной таможенной пошлины для духов, ввозимых из Польши, увеличена до 35 % от таможенной стоимости товара, что более чем в пять раз превышает размер ставки платежа, установленной в Едином таможенном тарифе ЕАЭС².

Чрезвычайный характер правовых преобразований в области таможенных отношений находит свое отражение и в легализации в 2022 году «параллельного импорта», особенности регламентации которого нормами налогового и таможенного законодательства, в том числе с точки зрения льготного стимулирования его развития, является одной из актуальных задач на

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 27 ноября 2021 г. № 2068 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» (с изм. и доп. от 27 декабря 2023 г.) // СЗ РФ. 2021. № 49, ч. 1, ст. 8255. СЗ РФ. 2024. № 1, ч. 1, ст. 220.

² См.: Постановление Правительства РФ от 7 декабря 2022 г. № 2240 «Об утверждении ставок ввозных таможенных пошлин в отношении отдельных товаров, страной происхождения которых являются государства и территории, предпринимающие меры, которые нарушают экономические интересы Российской Федерации» (с изм. и доп. от 17 апреля 2024 г.) // СЗ РФ. 2022. № 50, ч. 4, ст. 8941; 2024. № 17, ст. 2352.

современном этапе¹. Актуальными в ракурсе реагирования на указанные факторы также являются вопросы валютного регулирования², определяющие перспективу расширения использования национальных валют как средства уплаты таможенных платежей, а также совершенствования правовой политики в области законотворческой деятельности³.

Результаты исследования процесса становления источников таможенного обложения в российском государстве в дальнейшем послужили базисом для разработки правовых принципов таможенного обложения и установления таможенных платежей, а также требований к этому виду деятельности.

К числу данных положений следует отнести следующие:

– формирование единого таможенного регулирования на всей территории российского государства, закрепление единой таможенной территории и обеспечение свободного движения товаров внутри государства, исключая установление внутренних таможенных платежей;

– установление таможенных платежей кодифицированным правовым актом, содержащим свод правил в области таможенного обложения в государстве;

– формирование тарифного регулирования внешней торговли посредством принятия единого таможенного тарифа;

– становление наднационального правового регулирования таможенного обложения, обусловленного вступлением российского государства в межгосударственные организации региональной экономической интеграции.

Итак, можно выделить следующие этапы развития источников финансово-правового регулирования установления таможенных платежей:

¹ См.: *Мошкова Д.М., Ткаченко Р.В.* Доктринальные основы финансово-правового регулирования параллельного импорта в Российской Федерации // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2023. № 7(107). С. 35.

² См.: *Арзуманова, Л.Л.* Развитие финансового права на современном этапе применения государственной антисанкционной политики // Гармонизация национальных правовых систем в условиях современного развития Евразийского экономического союза: Сборник научных статей по материалам XVII Международной научно-практической конференции. Ростов-на-Дону, 2023. С.133-134.

³ См.: *Соколов А.Ю., Солдаткина О.Л.* Приоритеты правовой политики в сфере цифровизации законотворческой деятельности // Вестник Российского университета дружбы народов. 2022. Т. 26, № 3. С. 707, 720.

- этап формирования предпосылок для нормативного установления таможенных платежей (IX–X вв.);
- этап нормативного установления таможенных платежей разрозненными актами таможенной сферы (начало XI в. – конец первой половины XVII в.);
- этап централизации в установлении таможенных платежей и развитии таможенно-тарифного регулирования (вторая половина XVII в. – начало XX в.);
- этап формирования кодифицированных источников таможенного регулирования и действия монополии на внешнюю торговлю (1917–1990 гг.);
- этап либерализации правового регулирования таможенного обложения (1991–2009 гг.);
- этап формирования и развития наднационального регулирования таможенного обложения (2010–2019 г.);
- этап формирования чрезвычайного регулирования отношений в области таможенного обложения (2020 г. – настоящее время)¹.

Таким образом, становление и трансформация источников финансово-правового регулирования установления таможенных платежей происходили поэтапно, в течение эволюционно сменяющихся периодов. В настоящее время вследствие развития евразийских интеграционных процессов, создания наднационального объединения – Евразийского экономического союза и сопутствующего изменения большинства основополагающих нормативных правовых актов в сфере таможенного обложения отношения в области финансово-правового регулирования установления таможенных платежей, как представляется, вышли на новый этап их регламентации. Указанное обстоятельство подтверждается большим вниманием законодателя к правовому регулированию установления таможенных платежей, приоритетностью норм ТК ЕАЭС в области таможенного обложения.

¹ См. подробнее: *Марков Д.В.* Генезис источников финансово-правового регулирования установления таможенных платежей // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2022. № 6 (149). С. 263–270.

1.4. Понятие и принципы установления таможенных платежей

Эффективность пополнения федерального бюджета, возможность исполнения государством своих расходных обязательств зависит от того, насколько подробно и непротиворечиво будут закреплены в действующих правовых актах ЕАЭС в сфере таможенного дела юридическая конструкция таможенных платежей и основы обложения ими. Установление таможенных платежей как важный элемент института таможенного обложения предопределяет важность уяснения его понимания, а также признаков и принципов данной деятельности.

Изучение правовых основ таможенного регулирования в ЕАЭС выступает одной из ключевых задач в рамках настоящего исследования. Согласно положениям Договора о ЕАЭС, базисом функционирования Союза является единая таможенная территория, в рамках которой на основе свободы движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы проводится скоординированная, согласованная или единая политика в различных отраслях экономики. Одним из принципов функционирования Союза выступает единое таможенное регулирование, которое распространяет свое действие на всю таможенную территорию ЕАЭС¹.

В силу статьи 32 Договора о ЕАЭС единое таможенное регулирование в Союзе осуществляется в соответствии с ТК ЕАЭС и регулирующими таможенные правоотношения международными договорами и актами, составляющими право Союза, а также положениями Договора.

Понятие единого таможенного регулирования сформулировано в пункте 1 статьи 1 ТК ЕАЭС. Его объектами наряду с иными общественными отношениями являются установление порядка и условий перемещения товаров через таможенную границу Союза, а также порядок уплаты таможенных платежей,

¹ См.: подпункт 4 части 1 статьи 25 Договора о ЕАЭС.

специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин. Учеными это понятие также исследуется¹.

Вместе с тем порядок уплаты таможенных платежей представляет собой только один из элементов правового регулирования таможенного обложения в ЕАЭС, которое также включает в себя установление системы таможенных платежей, порядок их исчисления, взимания, обеспечение их уплаты и прочее². Указанные отношения не названы в качестве объектов единого таможенного регулирования в пункте 1 статьи 2 ТК ЕАЭС, что, как видится, не отвечает задачам проведения на таможенной территории ЕАЭС скоординированной, согласованной или единой политики, а также принципам функционирования Союза, закрепленным в статье 3 Договора о ЕАЭС.

Под термином «установление» понимают действие от глагола «установить», который, согласно толковому словарю, означает «учредить, утвердить, узаконить, ввести в действие» (например, установить расписание, установить нормы выработки)³. Одно из значений слова «узаконить» – «придать чему-либо законную силу, утвердить... на основании закона, официального документа»⁴. В юриспруденции синонимами слова «установление» признаются такие понятия, как регламентация, определение, закрепление и пр.

В науке таможенного права установление таможенных платежей не стало предметом отдельного монографического или диссертационного труда, в связи с чем дефиниция понятия осталась неразработанной. Между тем важность рассматриваемого юридического явления нельзя недооценивать, что было продемонстрировано выше.

Предметом изучения в данной части работы должны стать налоги, поскольку часть из них – НДС и акцизы – включены в систему таможенных

¹ См. подробнее: *Гречкина О.В., Ческидова С.А.* «Таможенное регулирование» и «таможенное дело»: проблемы взаимообусловленности и разграничения // Таможенное дело. 2016. № 1. С. 25 – 28.

² См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. С. 255.

³ См.: Большой толковый словарь русского языка / сост. и гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 1998. С. 1401.

⁴ Там же. С. 1377.

платежей, а также страховые взносы, правовое регулирование которых осуществляется законодательством о налогах и сборах, а также иными федеральными законами. Данная позиция обусловлена необходимостью определения общих закономерностей установления данных обязательных платежей применительно к положениям статьи 57 Конституции РФ.

Исследуя вопросы установления налогов, следует отметить, что еще в начале XX в. известный государственный деятель С.Ю. Витте указывал, что «налоги – это установленные законом обязательные денежные взносы населения на удовлетворение государственных нужд»¹. Налоги в этой связи представляют собой легальное лишение собственника части его имущества, которое обращается в доход публично-правового образования в целях удовлетворения стоящих перед ним задач. Как видится, данное положение применимо и к таможенным платежам.

Согласно частям 1 и 3 статьи 35 Конституции РФ, право частной собственности охраняется законом, никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное же изъятие имущества собственника для нужд государства возможно лишь при предварительном и равноценном возмещении. При этом конституционно закрепленное право собственности не является абсолютным, что следует из положений части 3 статьи 55 Конституции РФ; оно может быть ограничено федеральным законом в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Аналогичная позиция содержится в одном из постановлений Конституционного Суда РФ, где утверждается, что взыскание налога нельзя рассматривать как произвольное лишение собственника принадлежащего ему имущества, налог в названном аспекте представляет собой законное изъятие части

¹ Князев В.Г. С.Ю. Витте и налоговая политика России // Финансы. 1999. № 10. С. 30.

имущества, что следует из установленной в Конституции РФ публично-правовой обязанности¹.

Установление налогов и сборов выступает суверенным правом публично-правового образования. Подобного мнения придерживался П.М. Годме, отмечая, что «налог – одно из проявлений суверенитета государства»². Эта идея получила развитие в трудах Р.А. Шепенко, рассматривающего право на налогообложение как проявление налогового суверенитета, подразделяемого автором на внутренний и внешний³. Следует согласиться с мнением М.Н. Садчикова, согласно которому налоговый суверенитет реализуется в правовой (законной) форме, которая охватывает как процесс установления и введения налога, так и «иные группы общественных отношений, связанные с исполнением налоговой обязанности»⁴. О наличии у государства финансовой суверенности рассуждает В.В. Гриценко, которая справедливо понимает под ней законодательно установленное право принимать решения о государственных доходах и расходах⁵. Несомненно, устанавливая налог, государство через публичную власть осуществляет комплекс мер в рамках своего налогового суверенитета. Более того, финансовый суверенитет, как отмечает Н.А. Саттарова, напрямую связан с достаточностью в казне государства бюджетных средств и возможностью их направлять на социально значимые цели⁶.

Конституционный Суд РФ также обращал внимание на конституционные основы фискального суверенитета государства, указывая на наличие у

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"» // СЗ РФ. 1991. № 1, ст. 197.

² Годме П.М. Указ. соч. С. 371.

³ См.: Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48–55.

⁴ Садчиков М.Н. Финансово-правовое регулирование налогового суверенитета Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2021. С. 86–87.

⁵ Гриценко В.В. Налоговый суверенитет в контексте современных реалий Конституции Российской Федерации // Вестник Саратов. гос. юрид. акад. 2021. № 1 (138). С. 205.

⁶ См.: Саттарова Н.А. Финансовая безопасность и финансовый суверенитет государства: вопросы взаимосвязи // Финансовое право. 2023. № 11. С. 17.

федерального законодателя дискреционных полномочий при определении фискальных обязательств¹.

По справедливому мнению Н.И. Матузова, А.В. Малько наличие системы налогов и сборов является отличительным признаком государства, а установление данных обязательных платежей – одной из его функций. При этом к числу правовых форм реализации функций государства относится правотворчество, представляющее собой деятельность государства по разработке и изданию нормативных правовых актов в целях реализации присущих государству функций².

Таким образом, установление налогов и сборов следует рассматривать как проявление суверенной воли публично-правового образования, формой реализации которой является нормативный правовой акт, в том числе и надлежащим образом ратифицированный международный договор.

В соответствии со статьей 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Этой норме корреспондируют положения части 3 статьи 75 Конституции РФ, предусматривающие установление федеральным законом системы налогов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации. Как следует из правовой позиции Конституционного Суда РФ, федеральные налоги и сборы следует считать «законно установленными», если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, то есть федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством. По мнению Суда, законно установленным налог считается тогда, когда все его обязательные элементы

¹ См.: абз. 2 п. 2 Постановления Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации...» // СЗ РФ. 2015. № 27, ст. 4100; Определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества "Арсенал"...» // Вестник КС РФ. 2010. № 1.

² См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М.: Юристъ, 2004. С. 27–31.

определены в законе, с тем чтобы налогоплательщик точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить¹.

Аналогичные требования к установлению налогов закреплены в статье 17 НК РФ, согласно которой законно установленным является налог, если определены налогоплательщики и элементы налогообложения, к числу которых законодательство о налогах и сборах относит объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. В качестве факультативного элемента могут устанавливаться налоговые льготы.

Современное законодательство о налогах и сборах не содержит определения понятия «установление налогов», однако в научной литературе сформулированы соответствующие предложения.

Так, по мнению Н.И. Химичевой, установление налога (сбора) представляет собой принятие законодательным (представительным) органом государственной власти или местного самоуправления в рамках своей компетенции решения о включении конкретного платежа на соответствующей территории в систему налогов и сборов в качестве источника бюджетных доходов с указанием плательщиков и основных элементов налогообложения².

Исследуя порядок установления налогов и сборов в Российской Федерации, В.В. Лукьянов определяет его как основанный на соответствующих конституционных принципах экономически обоснованный процесс закрепления в Налоговом кодексе РФ перечня взимаемых сборов, а также федеральных, региональных и местных налогов, указание в законодательстве законодательно

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции"» // СЗ РФ. 1997. № 8, ст. 1010; Определение Конституционного Суда РФ от 15 января 2008 г. № 294-О-П по запросу Арбитражного суда Нижегородской области о проверке конституционности пункта 2 статьи 333.18, подпункта 20 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 4 статьи 16 Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» // СЗ РФ. 2008. № 29, ч. 2, ст. 3576.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2003. С. 324.

определенных элементов налогообложения, предусмотренных статьей 17 Налогового кодекса РФ, с учетом различий их правовой природы¹.

Таким образом, установление налогов предполагает безусловную регламентацию в законе их плательщиков, а также элементов налогообложения, без определения которых данные платежи не могут считаться законно установленными.

Анализируя особенности установления страховых взносов, следует определить их правовую природу, а также их место в системе обязательных платежей.

Действующее законодательство Российской Федерации закрепляет несколько категорий страхования, которые предусматривают уплату следующих видов страховых взносов: 1) на обязательное пенсионное страхование (установлены в НК РФ); 2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (установлены в НК РФ); 3) на обязательное медицинское страхование (установлены в НК РФ); 4) на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (установлены в Федеральном законе «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»²); 5) на обязательное медицинское страхование неработающего населения (установлены в Федеральном законе «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»³).

Согласно пункту 3 статьи 8 НК РФ, под страховыми взносами понимаются обязательные платежи, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального

¹ См.: Лукьянов В.В. Порядок установления налогов и сборов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 47–48.

² См.: Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (с изм. и доп. от 29 мая 2024 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3803; 2024. № 23, ч. 1, ст. 3046.

³ См.: Федеральный закон от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 25 декабря 2023 г.) // СЗ РФ. 2010. № 49, ст. 6422; 2024. № 1, ч. 1, ст. 6.

страхования. Аналогичные по своему содержанию определения страхового взноса сформулированы в Федеральных законах «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» и «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации».

Интересными представляются сформулированные в научной литературе подходы к определению правовой природы страховых взносов, которые авторами рассматриваются либо как налог¹, либо как парафискалитетный платеж², либо как особый вид обязательного платежа³.

Соглашаясь с аргументацией авторов об особом характере страховых взносов, следует отметить их возмездность и цель уплаты (социальное обеспечение застрахованного лица). При этом зачисление данных платежей в централизованные публичные фонды отличает их от парафискалитетных платежей⁴.

В науке, равно как и правоприменительной практике, не оспаривается обязательность уплаты страховых взносов и возможность принуждения к их уплате, что, как видится, связывает их с иными обязательными платежами (налогами, сборами, таможенными платежами). Как следует из правовой позиции Конституционного Суда РФ, при установлении страховых взносов по

¹ См.: *Воинов В.В.* Правовая природа страховых взносов на обязательное социальное страхование // *Налоговед.* 2012. № 3. С. 37; *Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева.* М., 2016. С. 43.

² См.: *Корнев А.Д.* Финансово-правовое регулирование парафискалитетов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. С. 18–19; *Артемов Н.М., Корнев А.Д.* Виды парафискальных платежей // *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).* 2017. № 8 (36). С. 104–105; *Долгова А.Ю.* Парафискальные сборы в России: монография. Воронеж, 2012. С. 69–70.

³ См.: *Широкова Е.К.* Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2008. С. 12–13; *Якубов Т.А.* Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды в системе обязательных платежей // *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).* 2016. № 6 (22). С. 167–181; *Гриценко В.В.* К дискуссии о правовой природе страховых взносов // *Вестник Саратов. гос. юрид. акад.* 2015. № 4 (105). С. 225–228; *Покачалова Е.В.* Страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды и налоги в РФ: особенности правовой природы // *Налоги.* 2014. № 1. С. 30–31.

⁴ См.: *Ромащенко Л.В.* Правовая природа парафискальных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 23.

обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний законодателем должны соблюдаться требования статей 15 (часть 3), 54, 55 (части 2 и 3) и 57 Конституции РФ, предполагающие законное их установление¹. Названный подход находит свое отражение в положениях пункта 6 статьи 3 НК РФ, закрепляющих требование определенности установления обязательных платежей, в том числе и страховых взносов.

Правовые основы установления страховых взносов закреплены в главе 2.1 НК РФ. Согласно статье 18.2 НК РФ при установлении страховых взносов определяются (в соответствии с главой 34 НК РФ) их плательщики, а также следующие элементы обложения страховыми взносами: объект обложения страховыми взносами; база для исчисления страховых взносов; расчетный период; тариф страховых взносов; порядок исчисления страховых взносов; порядок и сроки уплаты страховых взносов.

Аналогичным образом регламентированы страховые взносы, установленные в Федеральных законах «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» и «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации», регламентирующих собственную систему элементов обложения.

Итак, подход законодателя к законному установлению страховых взносов, предполагает, аналогично налогам, определение в законе и плательщиков, и элементов обложения.

С учетом универсальности требований статьи 57 Конституции РФ, принимая во внимание наличие общих признаков, свойственных и налогам, и страховым взносам, и таможенным платежам (изъятие части имущества собственника, обязательность уплаты, возможность принуждения к исполнению

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 291-О «По жалобе общественного фонда "Правоборец" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 24 Федерального закона "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год", пункта 9 статьи 80 и пункта 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 42, ст. 4107.

соответствующей обязанности, публично-правовая цель взимания), представляется, что уровень правового регулирования таможенных платежей не может быть ниже уровня нормативной регламентации иных платежей, имеющих аналогичные признаки (налогов и страховых взносов). В связи с этим установление таможенных платежей также предполагает установление не только их плательщиков, но и системы элементов таможенного обложения товаров.

В научной литературе отмечается, что аналогично установлению налогов и страховых взносов, деятельность по установлению таможенных платежей включает в себя не просто регламентацию их видов, определение круга плательщиков, но и закрепление элементов таможенного обложения¹.

В определенной степени схожие основы налогового и иного обложения позволили ученым обосновать мнение о целесообразности разработки закона о финансах и закреплении в нем правил установления фискальных неналоговых платежей в целях обеспечения интересов их плательщиков².

Следует отметить, что к отношениям по установлению таможенных платежей законодательство о налогах и сборах, по общему правилу, не применяется, что следует из содержания пункта 2 статьи 2 НК РФ. Однако требования, сформулированные в статье 57 Конституции РФ, в том числе о законности их установления, обязательности законного закрепления элементов обложения, распространяют свои действия и на таможенные платежи, что должно конкретизироваться в законодательстве, регулирующем таможенные отношения.

В названном аспекте заслуживает внимания правовая позиция Конституционного Суда РФ, согласно которой не только налоги и сборы, но и иные фискальные сборы, «не подпадающие под данное НК РФ определение сборов и не указанные в нем в качестве таковых, ... не должны выводиться из сферы действия статьи 57 Конституции Российской Федерации и развивающих ее

¹ См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма; Инфра-М, 2020. С. 255.

² См. подробнее: Горбунова О.Н., Поветкина Н.А., Леднева Ю.В. Направления совершенствования системы финансового законодательства Российской Федерации // Финансовое право. 2023. № 11. С. 3 – 11.

доктринальных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации об условиях надлежащего установления налогов и сборов, конкретизированных законодателем применительно к сборам»¹. Представленная позиция, таким образом, подтверждает универсальность требования о законности установления всех обязательных фискальных платежей, к числу которых следует отнести и таможенные платежи. При этом формальная имплементация положения статьи 17 НК РФ в таможенно-правовые источники представляется не только некорректной, но и нелегитимной.

До настоящего времени ни право ЕАЭС, ни национальное законодательство о таможенном регулировании не содержат в себе нормативного закрепления элементов таможенного обложения, а также самой обязанности их регламентации. Разнообразие видов таможенных платежей в совокупности с различиями их правовой природы обуславливает недостаточную ясность в вопросе о системе элементов таможенного обложения, их правовом закреплении, а также понимании сущности данных элементов.

Анализ положений правовых норм, регулирующих таможенные отношения, позволяет определить систему элементов таможенного обложения. Так, по аналогии с законодательством о налогах и сборах О.Ю. Бакаевой выделяются следующие элементы: объект таможенного обложения, расчетная база, ставка таможенных платежей, порядок исчисления, сроки и порядок уплаты таможенных платежей (основные элементы); льготы по уплате таможенных пошлин, налогов и сборов как факультативный элемент².

Изложенный перечень элементов таможенного обложения представляет собой набор необходимых характеристик, при определении которых таможенные платежи считаются законно установленными.

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "О связи" в связи с запросом Думы Корякского автономного округа» // СЗ РФ. 2006. № 11, ст. 1230.

² См.: Бакаева О.Ю. К вопросу о системе элементов таможенного обложения и их правовой регламентации // Таможенное дело. 2016. № 2. С. 15–16.

При исследовании указанной проблематики надлежит учитывать и специфику нормативного регулирования таможенных отношений в ЕАЭС, выражающуюся в двухуровневой системе его источников. Так, на наднациональном уровне указанным источником правового регулирования в данной области является ТК ЕАЭС, на национальном уровне – НК РФ (в части установления особенностей взимания НДС и акцизов в области таможенного дела), Закон о таможенном регулировании. Именно указанные нормативные акты в аспекте развития положений статьи 57 Конституции РФ, а также главы 4 Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур¹ выступают источниками законного установления таможенных платежей.

Представленная система источников регулирования таможенных отношений в ЕАЭС означает, в частности, что на наднациональном уровне решение об установлении таможенных платежей принимается уполномоченными органами государств – членов ЕАЭС при заключении (подписании и ратификации) международного договора, определяющего систему таможенных платежей. Ратификация Договора о ТК ЕАЭС отражает решение о согласии Российской Федерации на обязательность для нее данного международного договора и положений ТК ЕАЭС, в том числе устанавливающих перечень таможенных платежей. На национальном уровне указанное решение принимается законодательными (представительными) органами власти государства – члена ЕАЭС путем издания закона, определяющего элементы таможенного обложения применительно к отдельным видам платежей в пределах, установленных ТК ЕАЭС². При этом к установлению ставок таможенных пошлин действующим законодательством применяется особый порядок правового регулирования, определенный в подпунктах 2 и 3 статьи 53 ТК ЕАЭС, исходя из которого

¹ См.: Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур: совершено в г. Киото 18 мая 1973 г. (в ред. Протокола от 26 июня 1999 г.) // СЗ РФ. 2011. № 32, ст. 4810.

² См. подробнее: *Марков Д.В.* Установление таможенных платежей: понятие, признаки, финансово-правовые основы // *Налоги.* 2022. № 3. С. 35–38.

допускается установление ставок ввозных таможенных пошлин Евразийской экономической комиссией, осуществляющей ведение Единого таможенного тарифа, а ставок вывозных таможенных пошлин – органом исполнительной власти в лице Правительства РФ. Возможность установления ставок неналоговых платежей подзаконными нормативными актами и соответствие указанных действий требованиям статьи 57 Конституции РФ подтверждалось Конституционным Судом РФ¹, что подвергалось критике в параграфе 1.1. настоящей работы.

Спецификой таможенного регулирования в Российской Федерации является отнесение в соответствии подпунктом «ж» пункта 1 статьи 71 Конституции РФ указанной деятельности к ведению Российской Федерации, что предопределяет возможность регулирования таможенных отношений только источниками федерального уровня. Данный признак неприменим, например, к налоговому регулированию, которое, согласно подпункту «и» пункта 1 статьи 72 Конституции РФ, отнесено к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов.

Представляется обоснованным отнесение установления таможенных платежей к видам юридической деятельности. Так, по справедливому мнению В.Л. Кулапова, юридическая деятельность – это «государственно-властная управленческая деятельность компетентных органов, которая влечет юридические последствия и осуществляется в особом порядке на профессиональной основе с использованием специальных приемов и средств по поводу удовлетворения социально значимых потребностей и интересов»².

Очевидно, что установление таможенных платежей отвечает всем вышеуказанным требованиям: направлено на упорядочение внешнеэкономических отношений, связанных с условиями перемещения товаров

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 631-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности подпункта 1 пункта 1 статьи 357.7 и пункта 1 статьи 357.10 Таможенного кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2008. № 6.

² Кулапов В.Л. Указ. соч. С. 437.

через таможенную границу ЕАЭС, в чем проявляется его управленческий критерий; оно осуществляется уполномоченными органами государств – членом ЕАЭС, а также наднациональными органами ЕАЭС, которые выражают волю публичной власти; установление таможенных платежей осуществляется субъектами данной деятельности на профессиональной основе с использованием правил юридической техники в строго определенной процедуре, связанной с разработкой и принятием нормативных правовых актов, регулирующих таможенное обложение; данная деятельность влечет юридические последствия в виде возникновения обязанности у физических и юридических лиц платить законно установленные таможенные платежи; рассматриваемая деятельность направлена на аккумуляцию денежных средств в бюджетной системе для достижения публично значимых целей.

По сути, деятельность по установлению таможенных платежей носит не только юридический, но и финансовый характер. Будучи проявлением метода «обязательных платежей»¹, используемого в целях привлечения денежных средств в бюджетную систему, данная деятельность способствует реализации функции государства по образованию (формированию) денежных фондов. Фискальный характер этой деятельности обусловлен предметом правового регулирования – таможенными платежами, а также проявляется в ее направленности на определение перечня обязательных платежей, установление порядка их исчисления и уплаты, влияющих на объем таможенных доходов, подлежащих перечислению в бюджетную систему.

Являясь видом юридической деятельности, установление таможенных платежей также представляет собой правотворческую деятельность, предполагающую разработку и принятие нормативных правовых актов, регламентирующих данные элементы таможенного обложения в ЕАЭС. В названном аспекте уполномоченные органы, выражая государственную волю в сфере таможенного регулирования, возводят ее в форму юридических

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2017. С. 91.

предписаний, отражающихся в правовой норме. Установление таможенных платежей характеризуется всеми необходимыми признаками правотворческой деятельности, сформулированными в теории права (государственно-властный характер; управленческая, интеллектуально-волевая деятельность; осуществление в рамках определенной процедуры; результатом является создание или изменение юридических норм)¹.

Анализируя деятельность, связанную с установлением таможенных платежей, следует соотнести ее с государственным управлением, являющимся предметом изучения науки административного права. При этом одни ученые государственное управление рассматривают как исключительно деятельность органов исполнительной власти, направленную на реализацию и обеспечение исполнения законодательства². Другие авторы определяют понятие государственного управления как деятельность всех органов государственной власти (законодательной, исполнительной и судебной) по управлению делами общества³. Согласно указанным позициям управленческая деятельность может рассматриваться как в широком аспекте (с учетом регулирующей деятельности), так и в узком смысле (как административная деятельность органов исполнительной власти).

Видится обоснованным отнесение правотворческой деятельности органов государственной власти, в том числе законодательной ее ветви, к управленческой деятельности. Установление таможенных платежей в этой связи также

¹ См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М., 2004. С. 144; Кулапов В.Л. Указ. соч. С. 290–291.

² См.: Кобзарь-Фролова М.Н. Государственное управление: генезис понятия и сути // Актуальные проблемы административного и административно-процессуального права (Сорокинские чтения): сб. матер. Междунар. науч.-практ. конф. (Санкт-Петербург, 26 марта 2021 г.). СПб.: Изд-во Санкт-Петерб. ун-та МВД России, 2021. С. 15–21; Гавриленко Д.А. Соотношение понятий: управление, государственное управление, исполнительная власть // Административное право и административный процесс: актуальные проблемы. М.: Юристъ, 2004. С. 53; Конин М.Н., Маторина Е.И. Административное право: учебник для вузов. М.: Издательство Юрайт, 2024. С. 25–28.

³ См.: Купреев С.С. О термине «государственное управление» в современном административном праве // Административное право и процесс. 2011. № 6. С. 10–12; Россинский Б.В., Стариков Ю.Н. Административное право: учебник. М.: Издательство Норма, 2009. С. 34.

представляет собой направление управленческой деятельности, нацеленной на создание нормативных условий для упорядочения отношений в области таможенного дела. Такая деятельность направлена на формирование правовых норм как исходных элементов механизма правового регулирования. Как отмечается в науке теории права¹, этап правовой регламентации есть первичный этап последовательного воздействия на общественные отношения, который отражает, таким образом, процесс управления ими.

В названном аспекте деятельность по установлению таможенных платежей также предстает первичным этапом упорядочения отношений в области таможенного дела, направленным на создание нормативной базы для реализации иных форм государственного управления в данной сфере.

Таким образом, установление таможенных платежей есть юридическая, управленческая, правотворческая и финансовая деятельность уполномоченных органов, которую характеризует многоаспектность и несводимость к одной из них.

Соотношение названных видов деятельности отражено на схеме.



¹ См.: Кулапов В.Л. Указ. соч. С. 397–401.

На основании изложенного представляется возможным выделить следующие признаки установления таможенных платежей:

1. Таможенные платежи устанавливаются уполномоченными органами. Решение о включении конкретного платежа в систему таможенных платежей, действующих на территории ЕАЭС, об установлении элементов таможенного обложения принимается законодательными органами государственной власти государств – членов ЕАЭС в пределах предоставленных им федеральным законом или международным договором полномочий, а также наднациональными органами в рамках функционирования ЕАЭС.

2. Установление таможенных платежей возможно в форме международного договора (что обусловлено функционированием ЕАЭС) или закона. Данный признак согласуется с положением статьи 57 Конституции РФ о необходимости законного установления налогов и сборов.

3. Установление таможенных платежей осуществляется в рамках как таможенного (включая право ЕАЭС), так и налогового законодательства.

4. Установление таможенных платежей является направлением финансовой деятельности государства и направлено на достижение фискальных целей.

5. Установление таможенных платежей является разновидностью юридической, управленческой и правотворческой деятельности.

6. Установление таможенных платежей требует определения плательщика и элементов таможенного обложения. При установлении таможенных платежей с учетом их правовой природы должны быть определены предмет и объект таможенного обложения, расчетная база, ставка таможенных платежей, порядок исчисления, сроки и порядок уплаты таможенных платежей (основные элементы). Только при определении всех необходимых элементов таможенного обложения таможенный платеж следует признать законно установленным¹.

¹ См. подробнее: *Марков Д.В.* Установление таможенных платежей: понятие, признаки, финансово-правовые основы // *Налоги.* 2022. № 3. С. 35–38.

Учитывая важность установления таможенных платежей, представляется необходимым также проанализировать систему правовых принципов осуществления рассматриваемой деятельности. Указанная система до настоящего времени не являлась предметом научного осмысления, правовые принципы также не закреплены на нормативном уровне, однако их выделение и теоретическое осмысление способствуют повышению качества и эффективности финансовой деятельности соответствующих субъектов.

Следует согласиться с мнением Н.И. Матузова, А.В. Малько о том, что принципы права выступают в роли «несущей конструкции, на основе которой создаются... не только нормы, институты или отрасли, но и вся система права...»¹, указывая, таким образом, направление для правотворческой деятельности. Учитывая, что итогом деятельности по установлению таможенных платежей является нормативный правовой акт, содержащий нормы права, регулирующие таможенное обложение, представляется, что в основе деятельности по установлению таможенных платежей также лежат общеправовые принципы права, служащие своеобразным фундаментом для данной юридической деятельности по «созданию» правовых норм.

Ввиду того, что установление таможенных платежей – одно из направлений финансовой деятельности государства, а таможенные платежи обладают различной правовой природой, видится обоснованным определить, что эта деятельность базируется как на общеправовых, так и на отраслевых и подотраслевых принципах финансового и налогового права соответственно.

Слово «принцип» восходит к латинскому *prīncipiūm*, означающему основу, или первоначало. В русском языке «принцип» понимается как основное начало, на котором построено что-либо (научная система, теория, политика, устройство и т.п.)². Схожее определение этого понятия зафиксировано в Толковом словаре

¹ См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Указ. соч. С. 82.

² См.: Ушаков Д.Н. Толковый словарь современного русского языка. М., 2013. С. 532.

живого великорусского языка В.И. Даля: «Принцип – научное или нравственное начало, основание, правило, основа, от которой не отступают»¹.

В целях наиболее глубокого исследования рассматриваемого вопроса целесообразно проанализировать понятие принципов права, определения которого сформулированы в науке в большом количестве.

По мнению К.А. Чернова, принципы права представляют собой определенные идеи, «влияющие на построение системы права, реализацию права и в конечном итоге воплощающиеся в правопорядке»². Сходной позиции придерживались К.С. Юдельсон³, И.Б. Морейн⁴. Вместе с тем сложно согласиться с указанной точкой зрения в той ее части, в которой она предполагает отсутствие необходимости нормативного закрепления принципов права в правовой норме, отражая, таким образом, доктринальный подход к определению принципов права.

Вызывает интерес позиция Д.А. Смирнова, который определяет принципы права как «отправные начала, руководящие положения, составляющие главное содержание права, обладающие императивностью, направляющие и синхронизирующие весь механизм правового регулирования общественных отношений»⁵. Позиция о ключевом значении принципов находит свое отражение в трудах Р.З. Лившица, утверждавшего, что «принципы охватывают всю правовую материю – и идеи, и нормы, и отношения – и придают ей логичность, последовательность, сбалансированность»⁶. Фундаментальное значение принципов права отмечалось и другими авторами⁷.

¹ Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 3. М., 1955. С. 431.

² Чернов К.А. Принцип равенства как общеправовой принцип российского права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2003. С. 14.

³ См.: Юдельсон К.С. Советский гражданский процесс. М., 1956. С. 32.

⁴ См.: Морейн И.Б. Перевод на другую работу. М., 1965.

⁵ Смирнов Д.А. Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 13.

⁶ Лившиц Р.З. Теория права: учебник. М., 1994. С. 195–196.

⁷ См.: Алексеев С.С. Структура советского права. М.: Юридическая литература, 1975. С. 69; Байтин М.И. О принципах и функциях права: новые моменты // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2000. № 3(230). С. 4; Сенякин И.Н. Федерализм как принцип российского законодательства. Саратов, 2007. С. 129-130.

Изложенное позволяет прийти к выводу, что принципы права имеют важное значение как для правотворчества, так и для реализации права, о чем указывалось, в частности, В.Л. Кулаповым¹ и А.Н. Чураковым².

Принципы российского права представляется возможным подразделить на четыре группы: общеправовые, межотраслевые, отраслевые и институциональные.

Общеправовые принципы характеризуют сущность и социальную природу права в целом и свойственны нормам всех его отраслей. К их числу следует отнести: законность, равноправие, демократизм, гуманизм, социальную справедливость, единство прав и обязанностей и другие. Обозначенная система принципов основана на положениях Конституции РФ и конкретизируется в межотраслевых (свойственных нескольким отраслям права), отраслевых (характерных для отдельной отрасли права) и институциональных (присущих отдельному правовому институту) принципах.

Исследование принципов установления таможенных платежей видится неполным без анализа базисных начал финансового и налогового права.

Основоположником систематизации принципов финансового права в 60-х гг. XX века был Е.А. Ровинский³, который определял их как принципы финансовой деятельности государства⁴.

К их числу относят: гласность; федерализм; единство финансовой политики и денежной системы; плановость и законность финансовой деятельности; распределение функций в области финансовой деятельности на основе принципа разделения властей и др.

Принимая во внимание тот факт, что часть налогов включена в систему таможенных платежей, а налоговое право, в свою очередь, выступает

¹ См.: Кулапов В.Л. Указ. соч. С. 437.

² См.: Чураков А.Н. Принципы юридической ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2000. С. 12.

³ См.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 21–30.

⁴ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2008. С. 46.

подотраслью финансового права, важным видится определение системы правовых принципов налогового права.

С учетом специфики регулируемых данной отраслью права отношений, налоговое право обладает присущими только ему принципами. К числу таких принципов в науке относят принципы всеобщности налогообложения, единства системы налогов и сборов, недопустимости произвольного установления налогов и др. Как справедливо отмечается Н.И. Химичевой, налоговому праву также свойственны все принципы финансового права в силу подотраслевого характера первого¹. Д.В. Винницким выделяются принципы определенности налогообложения, экономической обоснованности, защиты добросовестного участника налоговых отношений и недопустимости злоупотребления правом и др.²

Учитывая значение института таможенных платежей в системе финансового и таможенного права, необходимо определить следующие основные принципы установления таможенных платежей:

1. Принцип законности. Значение указанного принципа проявляется в нескольких аспектах. Во-первых, законность – это основанный на положениях Конституции РФ общеправовой принцип, заключающийся в «системе требований, состоящей в точной реализации норм права всеми и повсеместно»³. Однако следует подчеркнуть, что одного только соблюдения уполномоченными субъектами требований закона недостаточно, требуется оценивать и соответствие положений законов «объективным потребностям развития общества»⁴. В связи с этим применительно к деятельности по установлению таможенных платежей в целях реализации общеправового принципа законности рассматриваемая деятельность также должна осуществляться в соответствии с требованиями

¹ См.: Химичева Н.И. Налоговое право Российской Федерации, его принципы и источники // Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2008. С. 388–389.

² См.: Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 10.

³ Матузов Н.И., Малько А.В. Указ. соч. С. 83.

⁴ Там же. С. 197.

законодательных актов исключительно в рамках предоставленных уполномоченным органам полномочий и с соблюдением установленной правом ЕАЭС и (или) законодательством государств-членов процедуры. При этом принятые акты не должны противоречить существующим актам большей юридической силы, поэтому при анализе принципа законности следует учитывать в том числе и качественные характеристики самих законов. Во-вторых, установление таможенных платежей возможно только законом или надлежащим образом ратифицированным международным договором (что обусловлено функционированием ЕАЭС). Обоснованием такому выводу могут послужить положения статьи 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить только законно установленные налоги и сборы, что согласуется с положениями главы 4 Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур¹.

2. Принцип демократизма. Данный принцип исходит из положений статьи 1 Конституции РФ, согласно которой Российская Федерация есть демократическое государство, а потому нормативные акты, устанавливающие таможенные платежи, должны разрабатываться и приниматься с учетом общественного мнения и выражать сбалансированную волю народа. Вместе с тем приоритет в установлении таможенных платежей отдается публично значимым целям.

3. Принцип гласности. Предполагает открытость и прозрачность деятельности уполномоченных органов по установлению таможенных платежей, доступность информации о принимаемых нормативных актах в области таможенного обложения. Указанный принцип нашел свое закрепление в пункте 3 статьи 1 ТК ЕАЭС.

4. Принцип научности и профессионализма. При разработке и принятии нормативных актов, устанавливающих таможенные платежи, надлежит исходить из социально-экономической, политической ситуации в обществе, объективных

¹ См.: Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур: совершено в г. Киото 18 мая 1973 г. (в ред. Протокола от 26 июня 1999 г.) // СЗ РФ. 2011. № 32, ст. 4810.

потребностей его развития, уровня развития законодательства и практики его применения, следует учитывать опыт других стран и союзов государств, научные доктрины. От уровня профессионализма и подготовленности законодателя зависит качество принимаемых актов, включая соблюдение необходимых требований к их форме и содержанию.

5. Принцип определенности. Как справедливо отмечается в науке, обязывание как способ правового регулирования, используемый законодателем при установлении таможенных платежей и являющийся одним из способов правового воздействия в финансовом праве¹, «должен отличаться четкостью и правовой определенностью»². Важность определенности в праве отмечалась и в постановлениях Конституционного Суда РФ, согласно которым определенность представляет собой общеправовой критерий ясности и недвусмысленности правовой нормы. Данный критерий исходит из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом, поскольку указанное равенство невозможно без единообразного понимания правовых норм³.

Одним из первых идеи определенности были сформулированы шотландским экономистом и философом А. Смитом, который в своем научном труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» предложил считать определенность в качестве одного из необходимых принципов налогообложения. Значение этого принципа объяснялось А. Смитом в необходимости четкого определения налога – его размера, времени и способа его уплаты, которые должны быть понятны любому лицу⁴.

По мнению Д.С. Велиевой и М.В. Преснякова, категория правовой определенности означает «определенность фактического положения индивида

¹ См.: *Рукавишников И.В.* Метод финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 37-38.

² *Кулапов В.Л.* Указ. соч. С. 332.

³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции"» // СЗ РФ. 1999. № 30, ст. 3988.

⁴ См.: *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. С. 342–343.

(или определенность его правового статуса)», включающего в себя совокупность его прав, свобод и обязанностей¹. Аналогичной позиции придерживается И.А. Покровский, который, рассматривая проблемы правовой определенности, указывал, что «индивид... имеет право требовать, чтобы ему было... точно указано, чего от него хотят и какие рамки ему ставят»².

Согласно мнению Г.Ф. Ручкиной, детальное регулирование правоотношений с участием предпринимателей возможно при устранении пробелов и противоречий в правовом статусе данных лиц³. Учитывая, что в большинстве случаев субъектами правоотношений по уплате таможенных платежей являются предприниматели, представленная позиция согласуется с принципом правовой определенности установления таможенных платежей.

С учетом изложенного, в аспекте осуществления государством деятельности, связанной с установлением таможенных платежей, в качестве одного из важных принципов ее осуществления, по аналогии с соответствующими нормами права, закрепленными в законодательстве о налогах и сборах, можно обозначить принцип определенности, согласно которому нормы законодательства, регламентирующие таможенные отношения, должны быть сформулированы таким образом, чтобы плательщик таможенных платежей однозначно понимал, какие таможенные платежи, когда, в каком объеме и в какой срок ему необходимо уплатить.

Определенность норм права, устанавливающих таможенные платежи, их ясность, лаконичность и точность являются необходимыми требованиями к обеспечению определенности правового статуса плательщиков таможенных платежей, четкому разграничению и осознанию ими своих прав и обязанностей в указанной сфере. В этой связи в целях реализации принципа определенности требуется произвести закрепление в актах права ЕАЭС (а именно в

¹ См.: *Велиева Д.С., Пресняков М.В.* Сущность принципа правовой определенности: в поисках конституционно-правового смысла // *Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия: Экономика. Управление. Право.* 2019. Т. 19, вып. 3. С. 306.

² *Покровский И.А.* Основные проблемы гражданского права. М.: Статут, 2001. С. 89.

³ См.: *Ручкина Г.Ф.* Финансово-правовое регулирование предпринимательской деятельности в Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. С. 20.

наднациональном кодексе) и законодательстве Российской Федерации о таможенном регулировании системы элементов таможенного обложения, а также определить их действие для каждого из видов предусмотренных таможенных платежей.

6. Принцип равноправия. Равенство прав физических и юридических лиц на перемещение товаров через таможенную границу ЕАЭС предполагает равенство правового положения и при уплате таможенных платежей, что согласуется с положениями статей 8, 19 и 57 Конституции РФ, а также пунктом 1 статьи 9 ТК ЕАЭС. Названный принцип предопределяет недопустимость установления в нормативных актах различий в правовом статусе участников правоотношений по основаниям, имеющим дискриминационный характер (например, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев).

7. Принцип справедливости и соразмерности. Данный принцип исходит из положений части 3 статьи 55 Конституции РФ о возможности только соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод, то есть пропорционально, соразмерно им, в связи с чем установление таможенных платежей должно осуществляться с учетом фактической способности плательщика таможенных платежей их уплатить.

8. Принцип экономической обоснованности. Согласно этому принципу, установленные законодателем таможенные платежи не могут быть произвольными, они должны иметь экономическое обоснование и отвечать требованиям целесообразности их наличия в финансовой системе государства. Установление таможенных платежей должно исходить как из необходимости обеспечения разумной достаточности пополнения федерального бюджета и последующего выполнения публично значимых функций, так и из недопустимости установления чрезмерной финансовой нагрузки для участников внешнеэкономической деятельности и иных лиц, перемещающих товары через таможенную границу.

9. Принцип сочетания налогового и таможенного регулирования. Принимая во внимание то, что в структуру таможенных платежей входят в том числе косвенные налоги (НДС и акцизы), правовые нормы, их устанавливающие, содержатся также в налоговом законодательстве государств – членов ЕАЭС (в Российской Федерации – в НК РФ). Основы правового регулирования косвенных налогов в рамках внешнеэкономической деятельности закреплены в разделе 2 ТК ЕАЭС, посвященном таможенным платежам.

10. Принцип единого таможенного регулирования. Интеграция государств в экономические союзы предполагает осуществление согласованной экономической политики в рамках соответствующей формы международного сотрудничества. В связи с этим функционирование ЕАЭС также сопряжено с проведением в рамках созданного единого экономического пространства единого таможенного регулирования, целью которого является гармонизация законодательств государств-членов и реализация единой таможенной политики. Данный принцип предполагает установление единой системы таможенных платежей, действующих на территории ЕАЭС и уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу Союза. При этом указанный перечень носит исчерпывающий характер, и уполномоченные органы власти государств – членов ЕАЭС лишены возможности произвольного установления таможенных платежей на своих территориях.

С учетом изложенного установление таможенных платежей следует рассматривать как осуществляемую законодательными органами государственной власти государств – членов ЕАЭС, а также наднациональными органами ЕАЭС деятельность по принятию правовых норм, определяющих в рамках международного договора и (или) закона понятие и виды таможенных платежей, их плательщиков и элементы таможенного обложения применительно к каждому из видов указанных платежей с учетом их правовой природы в целях образования (формирования) денежных фондов государства.

Закрепление данного понятия в статье 2 ТК ЕАЭС будет способствовать совершенствованию механизма таможенного обложения, увеличению доходов

государственного бюджета, повышению эффективности регулирования социально-экономических процессов в ЕАЭС.

Проведенное исследование также позволяет сформулировать авторскую систему принципов установления таможенных платежей, к числу которых следует отнести следующие:

– принцип законности, означающий необходимость установления в законе или международном договоре таможенных платежей только уполномоченными органами с соблюдением установленной процедуры;

– принцип демократизма, выражающий необходимость учета мнения частных субъектов при установлении таможенных платежей;

– принцип гласности, отражающий открытость деятельности уполномоченных органов по установлению таможенных платежей;

– принцип научности и профессионализма, согласно которому установление таможенных платежей должно осуществляться на основе научных знаний и компетентности законодателя;

– принцип определенности, означающий ясность и точность норм права, устанавливающих таможенные платежи, с целью исключения неопределенности правового статуса плательщиков таможенных платежей;

– принцип равноправия, выражающий недопустимость дискриминации частных субъектов при установлении таможенных платежей;

– принцип справедливости и соразмерности, предполагающий необходимость учета фактической способности физических и юридических лиц уплатить таможенные платежи;

– принцип синтеза налогового и таможенного регулирования, обусловленный различной правовой природой таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов и соответственно разноотраслевым правовым регулированием;

– принцип экономической обоснованности, означающее исключение произвольности в установлении ставок таможенных платежей;

– принцип единого таможенного регулирования, означающий установление единой системы таможенных платежей, действующих на территории ЕАЭС и уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу Союза.

ГЛАВА 2. УСТАНОВЛЕНИЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ: ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

2.1. Плательщики таможенных платежей как участники финансовых правоотношений в области таможенного дела

Установление таможенных платежей предполагает правовую регламентацию их плательщиков в соответствии с требованиями статьи 57 Конституции РФ. Прежде чем приступить к изучению проблемных вопросов, сопровождающих указанный процесс, необходимо исследовать категории субъектов таможенного права, а также субъектов таможенных правоотношений и правоотношений в области таможенного дела.

Выводы теоретико-правовой науки¹ позволяют квалифицировать в качестве субъектов таможенного права потенциальных участников правоотношений, регулируемых нормами данной комплексной отрасли законодательства², которые обладают правосубъектностью, а также некоторыми родовыми признаками, свойственными исследуемой отрасли. При этом субъектами рассматриваемых правоотношений выступают субъекты таможенного права, являющиеся ее конкретными участниками.

Следует согласиться с позицией, изложенной в научной литературе, относительно соотношения понятий «таможенные правоотношения» и «правоотношения в области таможенного дела»³. Они представляют собой часть и целое. Исходя из правовой природы отношений по таможенному обложению, следует отнести их к числу правоотношений в области таможенного дела,

¹ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебник. Саратов, 2011. С. 380.

² Комплексный характер отрасли таможенного законодательства доказывают большинство ученых. См., например: Козырин А.Н. Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1994. С. 5, 17–19; Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма; Инфра-М, 2020. С. 44; Таможенное право: учебник / отв. ред. А.Ф. Ноздрачев. М.: Юристъ, 1998. С. 42, 47; Габричидзе Б.Н. Российское таможенное право: учебник для вузов. М.: НОРМА, 2001. С. 54.

³ См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 3-е изд., перераб. и доп. С. 74.

поскольку они носят комплексный характер и урегулированы не только нормами таможенного права, но и иных отраслей – налогового, гражданского, административного права и др.

Необходимо особо отметить финансово-правовой характер отношений по таможенному обложению. Этот признак вытекает из фискального характера таможенных платежей, установление которых направлено на образование доходов государства, имеющих публичный характер. Обязательными участниками указанных отношений являются государство и его уполномоченные органы, в процессе финансовой деятельности которых осуществляется установление таможенных платежей и их взимание. В связи с этим отношения по таможенному обложению представляют собой финансовые правоотношения в области таможенного дела, составляя часть более широкой группы – правоотношений в области таможенного дела.

В число субъектов правоотношений в области таможенного дела в первую очередь включены таможенные органы, к которым, согласно Закону о таможенном регулировании, относятся федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в области таможенного дела – ФТС России, региональные таможенные управления, таможни, таможенные посты. Указанные субъекты обладают государственно-властными полномочиями в области таможенного дела и являются обязательными участниками рассматриваемых правоотношений. К субъектам правоотношений в области таможенного дела также следует отнести иные уполномоченные органы государственной власти, наделенные отдельными полномочиями по регулированию правоотношений в сфере таможенного дела, например Министерство финансов РФ, Министерство экономического развития РФ и др.

Особую вспомогательную функцию в финансовых правоотношениях в области таможенного дела выполняют Федеральное казначейство РФ и операторы таможенных платежей, создающие условия для уплаты и последующего администрирования таможенных платежей. Так, с 1 января 2021 г. суммы таможенных платежей, уплаченных плательщиками, аккумулируются на счетах,

открытых в территориальном органе Федерального казначейства РФ¹. Эти денежные средства в дальнейшем подлежат переводу в бюджетную систему Российской Федерации на банковские счета, входящие в состав единого казначейского счета и открытые в подразделениях Банка России².

В свою очередь операторы таможенных платежей, которые представляют собой юридические лица, соответствующие установленным Правительством РФ требованиям³, выполняют функцию информационного обмена между участниками расчетов, связанных с уплатой таможенных платежей, и Федеральной таможенной службой. Операторы таможенных платежей обеспечивают надлежащее исполнение принимаемых на себя обязательств путем получения и предоставления в таможенные органы банковских гарантий и (или) поручительства.

Вышеперечисленные субъекты, наделенные государственно-властными полномочиями и выполняющие регулятивную функцию в данной сфере, составляют одну сторону правоотношений по уплате таможенных платежей.

Субъектами правоотношений в области таможенного дела с другой стороны являются декларант, а также иные лица, осуществляющие деятельность в области таможенного дела, которые не обладают государственно-властными полномочиями в области таможенного дела. К последним относятся таможенный представитель, перевозчик, в том числе таможенный перевозчик, владелец склада

¹ См.: Федеральный закон от 27 декабря 2019 г. № 479-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части казначейского обслуживания и системы казначейских платежей» (с изм. и доп. от 15 октября 2020 г.) // СЗ РФ. 2019. № 52, ч. 1, ст. 7797. 2020. № 42, ч. 2, ст. 6514.

² См.: Приказ Минфина России от 12 ноября 2013 г. № 107н «Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. 2014. 24 янв.

³ См.: Постановление Правительства РФ от 25 июня 2020 г. № 925 «О требованиях к операторам таможенных платежей, порядке организации взаимодействия между операторами таможенных платежей, лицами, вносящими авансовые платежи, уплачивающими таможенные пошлины, налоги и иные платежи, взимание которых возложено на таможенные органы, и Федеральной таможенной службой, порядке обеспечения надлежащего исполнения принимаемых операторами таможенных платежей на себя обязательств и взыскания денежных средств в случае неисполнения операторами таможенных платежей принимаемых на себя обязательств и о признании утратившим силу постановления Правительства Российской Федерации от 30 марта 2013 г. № 285» // СЗ РФ. 2020. № 27, ст. 4213.

временного хранения, владелец таможенного склада, владелец свободного склада, владелец магазина беспошлинной торговли, уполномоченный экономический оператор.

В юридической литературе приводятся различные подходы к классификации субъектов таможенного права и таможенных отношений. В частности, субъекты подразделяются на индивидуальные и коллективные¹; наделенные государственно-властными полномочиями и не наделенные таковыми²; правотворческие и контролирующие государственные органы, лица, перемещающие товары через таможенную границу, а также осуществляющие деятельность в области таможенного дела³.

Изложенное позволяет резюмировать, что плательщики таможенных платежей, являясь субъектами таможенного права, также выступают субъектами финансовых правоотношений в области таможенного дела, что обусловлено комплексным характером правового регулирования правоотношений по таможенному обложению.

В науке обращается внимание на использование в таможенном праве дифференцированного подхода «к определению статуса ординарных участников производства таможенного обложения, связанного с позитивным взаимодействием фиска и плательщика»⁴. Однако подход к определению плательщиков таможенных платежей в нормативных актах, регулирующих таможенные отношения, сводится к перечислению категорий лиц, которыми исполняется соответствующая обязанность, без формулировки обобщающего понятия, которое бы отражало в абстрактной форме сущностные черты данной

¹ См.: Таможенное право: учебник для бакалавров / В.Н. Сидоров. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2013. С. 85.

² См.: Таможенное право: учебник / С.В. Халипов. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Зерцало-М, 2006. С. 65–70; Таможенное право: учебник / Х.А. Андриашин, В.Г. Свинухов, В.В. Балакин. М.: Магистр, 2008. С. 15.

³ См.: Новиков А.Б. Административный процесс в механизме таможенного регулирования Российской Федерации и Таможенного союза Евразийского экономического сообщества: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2011. С. 9–10.

⁴ Матвиенко Г.В. Реализация правового статуса декларанта – плательщика таможенных платежей в свете судебных решений // Вопросы экономики и права. 2020. № 5. С. 36.

правовой категории, что не соответствует требованию определенности понимания правового статуса плательщика таможенных платежей.

Так, к числу плательщиков таможенных пошлин, налогов, согласно положениям статьи 50 ТК ЕАЭС, относятся декларант или иные лица, у которых возникла обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов. При этом в силу пункта 1 статьи 55 ТК ЕАЭС обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов исполняется их плательщиком, а также лицами, которые, в соответствии с ТК ЕАЭС, несут с плательщиком солидарную обязанность по их уплате, а в определенных законодательством государств-членов случаях – субсидиарную обязанность. Аналогичный подход к определению плательщиков данной категории таможенных платежей сформулирован в статье 26 Закона о таможенном регулировании, носящей отсылочный характер к соответствующим нормам ТК ЕАЭС.

Схожая позиция к определению плательщиков таможенных пошлин, налогов была сформулирована в ранее действовавших нормативных актах – ТК ТС, а также Таможенных кодексах Российской Федерации 1993 и 2003 гг.¹, при этом в указанных актах декларировалась возможность уплаты данной категории таможенных платежей любым заинтересованным лицом. Определение понятия плательщиков обозначенные кодексы не содержали.

Итак, к числу плательщиков таможенных пошлин, налогов законодатель относит декларанта, а также иных лиц, которыми в случаях, предусмотренных ТК ЕАЭС, исполняется обязанность по уплате рассматриваемой категории обязательных платежей. К числу «иных лиц» относятся таможенный представитель (пункт 1 статьи 55 ТК ЕАЭС), перевозчик (статья 91 ТК ЕАЭС), в том числе таможенный перевозчик (статья 409 ТК ЕАЭС), владелец склада временного хранения (статья 414 ТК ЕАЭС), владелец таможенного склада (статья 419 ТК ЕАЭС), владелец магазина беспошлинной торговли (статья 429 ТК ЕАЭС), уполномоченный экономический оператор (статья 442 ТК ЕАЭС).

¹ См.: Таможенный кодекс РФ от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (с изм. от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ) // СЗ РФ. 2003. № 22, ст. 2066; 2010. № 48, ст. 6252 (утратил силу).

Применительно к таможенным сборам плательщики определяются в соответствии с пунктом 4 статьи 47 ТК ЕАЭС национальным законодательством государств-членов. Данный подход, предусматривающий делегирование полномочий по установлению плательщиков таможенных сборов, был закреплен и в ТК ТС.

В Российской Федерации в силу части 1 статьи 38 Закона о таможенном регулировании плательщиками таможенных сборов за таможенные операции, таможенных сборов за таможенное сопровождение являются лица, у которых в соответствии со статьей 41 указанного закона возникает обязанность по их уплате. Плательщиками же таможенных сборов за хранение являются лица, поместившие товары на склад временного хранения таможенного органа (часть 2 статьи 38 Закона о таможенном регулировании).

Аналогичный подход к расширительному пониманию плательщиков таможенных платежей изложен и в научной литературе. Так, по мнению С.В. Халипова, плательщиками таможенных платежей являются лица, обязанные в соответствии с таможенным законодательством и в установленные им сроки уплачивать необходимые пошлины, налоги и сборы¹. Плательщиками, с точки зрения автора, в этом случае являются лица, ответственные за уплату таможенных платежей, перечень которых содержался в статье 320 Таможенного кодекса РФ 2003 г., относившей к данной категории лиц не только декларанта, но и таможенного брокера (представителя), владельца склада временного хранения, владельца таможенного склада и иных лиц, обязанных уплатить таможенный платеж в определенных законом случаях. При этом функциональное значение «иных лиц» в таможенных отношениях в сравнении с действующим ТК ЕАЭС не претерпело существенных изменений. Аналогичной позиции относительно

¹ См.: Халипов С.В. Таможенное право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Зерцало-М, 2006. С. 207.

определения лиц, являющихся плательщиками таможенных платежей, придерживается Т.Н. Трошкина¹.

Как видится, отнесение к числу плательщиков таможенных платежей наряду с декларантом иных лиц, которыми в определенных в законе или международном договоре случаях уплачиваются данные платежи, и, как следствие, возложение на них публично-правовой обязанности по уплате таможенных платежей представляется спорным ввиду различной правовой природы совершаемых в рассматриваемом аспекте действий лиц, указанных в статье 50 ТК ЕАЭС.

Лиц, осуществляющих уплату таможенных платежей, можно условно подразделить на группы:

- 1) лица, на которых возложена публично-правовая обязанность уплаты таможенных платежей (как правило, декларант);
- 2) лица, обеспечивающие исполнение обязанности по уплате таможенных платежей (таможенный представитель);
- 3) лица, несущие ответственность за уплату таможенных платежей (перевозчик, в том числе таможенный перевозчик, владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, владелец свободного склада, владелец магазина беспошлинной торговли, уполномоченный экономический оператор).

Характеризуя категорию лиц, на которых возложена публично-правовая обязанность уплатить таможенные платежи, следует отметить, что именно они являются плательщиками таможенных платежей и выступают в правоотношениях по уплате таможенных платежей по общему правилу в качестве декларанта. Под ним в подпункте 7 статьи 2 ТК ЕАЭС понимается лицо, которое декларирует товары либо от имени которого декларируются товары. В настоящее время перечень лиц, которые могут быть декларантами, определен в статье 83 ТК ЕАЭС. Это лицо государства-члена, иностранное лицо, дипломатические представительства, консульские учреждения, иные организации или их

¹ См.: *Трошкина Т.Н.* Порядок исчисления таможенных пошлин и налогов по таможенному законодательству Таможенного союза ЕврАзЭС // *Финансовое право.* 2011. № 5. С. 54-55.

представительства, расположенные на таможенной территории Союза, а также экспедитор, перевозчик, в том числе таможенный перевозчик, – при заявлении таможенной процедуры таможенного транзита.

Основным признаком плательщика таможенных платежей (декларанта) является наличие у него публично-правовой обязанности по их уплате. Такой вывод находит свое нормативное подтверждение в пункте 2 статьи 84 ТК ЕАЭС, согласно которому декларант обязан уплатить таможенные платежи и (или) обеспечить исполнение обязанности по их уплате в соответствии с Кодексом. Подобная конструкция статьи, отражающая универсальность обязанности декларанта уплатить таможенные платежи, свойственна только данной категории лиц и не находит аналогий для иных субъектов правоотношений по уплате таможенных платежей.

Обоснованным представляется мнение ученых, согласно которому денежное обязательство в виде уплаты таможенных платежей является следствием экономической деятельности именно декларанта и выступает его экономическим бременем¹, а потому не может быть переложено на иных лиц. Аналогичная позиция сформулирована Конституционным Судом РФ, который признал, что по общему правилу, именно декларант как лицо, от имени которого производится декларирование товаров, ответственно за уплату таможенных платежей, в связи с чем обязанность по их уплате возлагается, прежде всего, непосредственно на декларантов – лиц, перемещающих товары².

Важный признак декларанта как плательщика таможенных платежей – совершение им действий, связанных с их уплатой, а также участие в иных правоотношениях в области таможенного дела от собственного имени. Указанное обстоятельство отражает установление лично за декларантом публично-правовой обязанности уплатить таможенные платежи.

¹ См.: Покачалова Е.В., Бакаева О.Ю., Разгильдиева М.Б., Садчиков М.Н. Институт таможенного представителя: проблемы правоприменительной практики в контексте уплаты фискальных платежей публичного характера // Финансовое право. 2021. №7. С. 40–44.

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 24 ноября 2016 г. № 2519-О; Определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2011 г. № 191-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

С учетом позиции Конституционного Суда РФ¹, подтверждающей конституционность ограничения права налогоплательщика свободно распоряжаться частью имущества, подлежащего перечислению в казну, уплата таможенных платежей также представляет собой законное изъятие части имущества плательщика (декларанта) в силу универсальности требований статьи 57 Конституции РФ для всех обязательных фискальных платежей. При этом плательщика отсутствует право на возврат или компенсацию со стороны третьих лиц обращенной в доход государства суммы таможенных платежей. Получение же права на последующее распоряжение товарами, которые приобрели статус товаров ЕАЭС, без ограничений, отражает законный интерес декларанта, которым обусловлена уплата таможенных платежей².

Отличительная особенность плательщика таможенных платежей – наличие у него вещного права на объект обложения таможенными платежами, которое заключается в наличии прав владения, пользования и (или) распоряжения товарами, перемещаемыми через таможенную границу ЕАЭС.

Вместе с тем одного лишь формального наличия у лица статуса декларанта недостаточно для отнесения его к числу плательщиков таможенных платежей, у которых возникает публично-правовая обязанность по их уплате. Необходимо наличие всей совокупности признаков плательщика, что позволит исключить формальный подход к определению данной категории лиц. Обозначенная позиция находит свое отражение в судебной практике.³

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"» // СЗ РФ. 1997. № 1, ст. 197.

² См.: Покачалова Е.В., Бакаева О.Ю., Разгильдиева М.Б., Садчиков М.Н. Институт таможенного представителя: проблемы правоприменительной практики в контексте уплаты фискальных платежей публичного характера. С. 40–44.

³ См.: Определение Верховного Суда РФ от 22 ноября 2023 г. по делу № А11-2543/2022 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/f474a7c0-a130-47c0-8456-ac64e4210844>; Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 9 ноября 2020 г. по делу № А82-13995/2019 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/31ca5556-fdf1-4ce8-b856-3faeeae5ac73> (дата обращения: 28.11.2023).

В свою очередь, к лицам, обеспечивающим исполнение обязанности по уплате таможенных платежей, следует причислить таможенного представителя, который в статье 2 ТК ЕАЭС определяется как юридическое лицо, включенное в реестр таможенных представителей, совершающее таможенные операции от имени и по поручению декларанта или иного заинтересованного лица.

Анализируя правовой статус таможенного представителя, требуется выделить ряд признаков, не позволяющих отнести его к числу плательщиков таможенных платежей. Указанные лица, хотя и выступают в качестве участников финансовых правоотношений в области таможенного дела, не наделены тождественными полномочиями. Более того, они преследуют разные цели, уплачивая таможенные платежи. В этой связи выглядит спорной позиция В.П. Шавшиной, по мнению которой декларант и таможенный брокер (таможенный представитель) образуют одну группу лиц и являются плательщиками таможенных платежей¹.

В таких правоотношениях правовой статус таможенного представителя, в отличие от декларанта, имеет двухкомпонентную структуру, состоящую из частно- и публично-правового элементов. Так, наличие договорных отношений между декларантом и таможенным представителем отражает частноправовой элемент, при этом возложение на таможенного представителя в силу наличия у последнего статуса профессионального участника таможенных отношений обязательства обеспечить исполнение декларантом обязанности уплатить таможенные платежи является проявлением публично-правового компонента, который, однако, не включает в себя публично-правовую обязанность уплатить таможенные платежи².

Производный характер публично-правовой обязанности таможенного представителя в части уплаты таможенных платежей от обязанностей декларанта

¹ См.: Шавшина В.П. Исполнение налоговой обязанности по уплате таможенных платежей: по материалам Северо-Западного региона: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2003. С. 32.

² См.: Покачалова Е.В., Бакаева О.Ю., Разгильдиева М.Б., Садчиков М.Н. Институт таможенного представителя: проблемы правоприменительной практики в контексте уплаты фискальных платежей публичного характера. С. 40–44.

следует из правовой позиции Суда Евразийского экономического союза, согласно которой публично-правовой характер солидарной обязанности по уплате таможенных платежей таможенным представителем возникает между таможенным представителем и государством-членом в связи с деятельностью таможенного представителя от имени декларанта (пункт 4 статьи 405 ТК ЕАЭС) и прекращается исполнением таможенного обязательства¹.

С учетом изложенного, содержательный аспект публично-правовой обязанности в правовых статусах плательщика таможенных платежей и таможенного представителя различен, что не позволяет отождествлять указанных лиц как плательщиков таможенных платежей. При этом частноправовой элемент правового статуса таможенного представителя не свойственен плательщику.

Синтез норм, регулирующих правовое положение таможенного представителя, по справедливому замечанию М.В. Карасевой (Сенцовой) свидетельствует о влиянии налогового права на гражданское, а спор, возникающий в рамках реализации налоговых отношений, может быть разрешен в рамках применения гражданского законодательства².

В контексте таможенных отношений, связанных с уплатой таможенных платежей, таможенный представитель действует не от своего имени, а от имени и по поручению декларанта, выполняя таможенные формальности в рамках договорных отношений с декларантом, что свидетельствует об отсутствии у таможенного представителя личной обязанности уплатить таможенные платежи.

Согласно требованиям статьи 405 ТК ЕАЭС и договора с декларантом при оплате таможенных платежей таможенным представителем изъятие

¹ См.: Решение Суда Евразийского экономического союза от 9 июня 2021 г. № СЕ-1-2/5-21-АП «Об отмене Решения Суда Евразийского экономического союза от 27 апреля 2021 г. № СЕ-1-2/5-21-КС и признании бездействия ЕЭК соответствующим Договору о ЕАЭС от 29 мая 2014 г. и международным договорам в рамках ЕАЭС и не нарушающим права и законные интересы хозяйствующего субъекта в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» // Официальный сайт Суда Евразийского экономического союза. URL: <http://courteurasian.org/> (дата обращения: 02.02.2024).

² См. подробнее: *Карасева (Сенцова) М.В.* Влияние налогового права на гражданское: правотворческие критерии и правоприменительные парадигмы // *Финансовое право.* 2020. № 4. С. 33 - 38.

соответствующей части его имущества происходит с условием возмещения всех затрат, связанных с исполнением данного поручения, то есть таможенному представителю возмещаются в полном объеме суммы таможенных платежей, которые он уплатил. Данный вывод следует из правовой природы договорных отношений декларанта и таможенного представителя, конструкция которых наиболее полно отвечает признакам договора поручения, регламентированного главой 49 Гражданского кодекса РФ. В рамках этого договора доверитель обязан возмещать поверенному понесенные издержки и обеспечивать его средствами, необходимыми для исполнения поручения (статья 975 Гражданского кодекса РФ)¹. При этом таможенный представитель не обладает вещным правом на объект таможенного обложения и не имеет какого-либо интереса в пользовании товаром после его перемещения через таможенную границу ЕАЭС.

В данном аспекте следует проанализировать и правовой статус лиц, действующих во внешнеэкономических отношениях на основании агентских договоров, в части возможности возложения на агентов обязанности по уплате таможенных платежей и отнесения их в этой связи к числу плательщиков таможенных платежей.

ТК ЕАЭС не регламентирует особенности правового статуса агентов в правоотношениях, связанных с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС, прямо не закрепляя также обязанность агента по уплате таможенных платежей. В свою очередь, положения Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, являющиеся приложением № 18 к Договору о ЕАЭС, предусматривают в связи с совершением сделок между налогоплательщиками государств – членов ЕАЭС по перемещению товаров в рамках таможенной территории ЕАЭС возможность взимания косвенных налогов с агента, а также с комиссионера и поверенного, но только в случаях,

¹ См.: Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп. от 11 марта 2024 г.) // СЗ РФ. 1996. № 5, ст. 410; 2024. № 12, ст. 1572.

предусмотренных законодательством государств-членов. Вместе с тем, по общему правилу, косвенные налоги подлежат уплате собственником товаров.

Проблема отнесения агента к числу плательщиков и возможность взыскания с него сумм таможенных платежей возникала в судебной практике, когда судом признавались законными решения таможенного органа о взыскании суммы таможенных платежей с лица, выступающего во внешнеэкономической сделке в качестве агента¹. Указанная позиция представляется спорной по следующим причинам.

Правовая природа агентского договора являлась предметом научного осмысления как в трудах ученых гражданско-правовой сферы, так и в работах представителей науки таможенного права. Традиционно агентский договор относится к группе посреднических сделок², им оформляются отношения представительства³. Агент в соответствии с положениями пункта 1 статьи 1005 ГК РФ совершает в интересах и за счет принципала юридические и иные действия – от своего имени (агентирование по модели договора комиссии) или от имени принципала (агентирование по модели договора поручения).

По мнению Е.А. Суханова, вне зависимости от того, от чьего имени действует агент, имущественные последствия его деятельности должны появляться именно у принципала⁴. Как видится, указанные имущественные последствия не должны ограничиваться рамками исполнения принятых на себя обязательств по совершенной сделке, но и в исполнении иных имущественных последствий, возникших вследствие заключения сделки, в том числе в виде публично-правового обязательства по уплате таможенных платежей в бюджет.

Представляется очевидным, что если в совершении внешнеэкономической сделки агент действует от имени и за счет принципала, то стороной сделки

¹ См.: Постановление Пятого Арбитражного апелляционного суда от 17 ноября 2022 г. по делу № А51-3755/2022 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/20934d84-3b78-46e4-891b-698b0af6b5bc> (дата обращения: 26.05.2023).

² См.: *Шаповаленко А.С.* Агентский договор в системе посреднических сделок в российском гражданском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2003. С. 12.

³ См.: *Ремиевская О.В.* Правовое регулирование агентского договора в предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 19.

⁴ См.: *Суханов Е.А.* Агентский договор // Вестник ВАС РФ. 1999. № 12. С. 112–115.

является принципал, в связи с чем у него возникают права и обязанности по заключенному договору, и он становится собственником приобретаемого товара, преследуя, таким образом, свой экономический интерес в его перемещении. Публично-правовая обязанность по уплате таможенных платежей возникает именно у принципала.

При совершении агентом внешнеэкономической сделки от своего имени и за счет принципала агент становится стороной сделки и приобретает права и обязанности в рамках ее исполнения (статья 1005 ГК РФ). Однако в данном случае в силу статьи 1011 ГК РФ подлежат применению правила главы 51 ГК РФ о договоре комиссии, в соответствии с которыми агент должен передать права и обязанности по сделке своему принципалу (статья 990 ГК РФ), а вещи, приобретенные агентом за счет принципала, считаются собственностью принципала (статья 996 ГК РФ).

С учетом изложенного в рамках исполнения агентского договора собственником вещей, приобретаемых агентом, всегда является принципал, права и обязанности по сделке также всегда переходят к последнему.

Таким образом, принципал, будучи собственником товара, перемещаемого через таможенную границу на основании сделки, заключенной при посредничестве агента, действует исходя из собственного экономического интереса, обусловленного приобретением возможности свободного использования товара, перемещенного через таможенную границу, в связи с чем возникновение обязанности по уплате таможенных платежей выступает следствием его экономической деятельности. Принципал в отношениях с таможенными органами действует от своего имени, сведения о котором, в соответствии с решением Комиссии Таможенного союза от 20 мая 2010 г. № 257 «О форме декларации на товары и порядке ее заполнения»¹, могут быть отражены в таможенной декларации в графе 14 «декларант» в случае, если указанное лицо декларирует товар как его собственник, или в графе 9 «лицо, ответственное за

¹ См.: Официальный сайт Комиссии Таможенного союза. URL: <http://www.tsouz.ru/> (дата обращения: 02.02.2024).

финансовое урегулирование». На принципала в данном случае возлагается публично-правовая обязанность по уплате таможенных платежей, которая носит личный характер, что согласуется с положениями статьи 57 Конституции РФ и условиями договора агентирования, в рамках которого принципал обязуется брать на себя риски имущественных последствий, возникших вследствие совершения внешнеэкономической сделки за счет собственных средств.

Ввиду отсутствия совокупности признаков плательщика на агента не возлагается публично-правовая обязанность по уплате таможенных платежей. При этом агент не выполняет публично значимые функции, например как таможенный представитель; на него не возлагается и обязанность по обеспечению уплаты таможенных платежей. Обязательства агента обусловлены заключенным с принципалом гражданско-правовым договором агентирования, предполагающим оказание посреднических услуг во внешнеэкономической деятельности принципала, которые не носят публично-правовой характер. Агент, таким образом, не является плательщиком таможенных платежей, а также иным лицом, на которое может быть возложена обязанность уплаты таможенных платежей или ответственность за их уплату.

В свою очередь, иными лицами, за исключением декларанта и таможенного представителя, исполняется обязанность по уплате данной категории обязательных платежей лишь в случаях, когда они не выполняют возложенные на них иные обязанности, в связи с чем вынуждены нести имущественную ответственность в размере суммы подлежащих уплате таможенных платежей. Так, владелец склада временного хранения обязан уплатить суммы таможенных пошлин, налогов в случае необеспечения им сохранности хранящихся товаров по вине такого лица (подпункт 3 пункта 4 статьи 103 ТК ЕАЭС). Данная категория лиц не может рассматриваться в качестве плательщиков таможенных платежей в силу отсутствия у них совокупности необходимых признаков.

По своей правовой природе обязанность по уплате таможенных платежей ответственных лиц является одной из мер финансово-правового принуждения, под которой М.Б. Разгильдиевой справедливо понимается дополнительное

правовое ограничение, налагаемое в связи с неисполнением или ненадлежащим исполнением финансово-правовой обязанности с целью охраны субъективного права¹.

Представляется, что исполнение ответственными лицами обязанности по уплате таможенных платежей выступает в качестве восстановительной меры финансово-правового принуждения, реализуемой в рамках правоотношений в области таможенного дела и обеспеченной принудительной деятельностью государства. Данная деятельность осуществляется путем целенаправленного воздействия органов управления на указанную категорию лиц в связи неисполнением или ненадлежащим исполнением ими обязанностей, установленных финансово-правовыми нормами таможенной сферы. Например, обязанность по уплате таможенных платежей возлагается на владельца таможенного склада в случае необеспечения последним сохранности товаров, находящихся на таможенном складе, и их утраты по вине указанного лица (статьи 162, 419 ТК ЕАЭС).

Как видится, для лиц, несущих ответственность за уплату таможенных платежей, обязанность по их уплате имеет двойственный характер. Во-первых, она является восстановительной мерой, направленной на возмещение ущерба публично-правовому образованию в связи с неуплатой таможенных платежей в отношении товаров, которые были утрачены по вине ответственного лица, и в связи с этим нацелена на компенсацию соответствующих потерь бюджета. Во-вторых, такая обязанность имеет признаки имущественной (гражданско-правовой) ответственности, поскольку возлагает на нарушителя дополнительную выплату, стимулируя таким образом правомерное поведение ответственного лица.

Необходимо отметить, что уплата таможенных платежей данной категорией лиц не представляет собой меру финансово-правовой ответственности, поскольку финансовое правонарушение в этом случае не является основанием для совершения указанных действий. Основная цель возложения на ответственного

¹ См.: *Разгильдиева М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 13.

лица такой обязанности – не его наказание, а компенсация потерь федерального бюджета.

Сводная таблица о лицах, исполняющих обязанность по уплате таможенных платежей, приведена в таблице 2.

Таблица 2

**Правовой статус лиц, исполняющих обязанность по уплате
таможенных платежей**

Лица, на которых возложена публично-правовая обязанность уплаты таможенных платежей	Лица, обеспечивающие исполнение обязанности по уплате таможенных платежей (таможенный представитель)	Лица, несущие ответственность за уплату таможенных платежей
Наличие публично-правовой обязанности по уплате таможенных платежей	Наличие публично-правовой обязанности по обеспечению исполнения декларантом обязательства по уплате таможенных платежей	Наличие публично-правовой обязанности по возмещению суммы таможенных платежей, не поступившей в бюджет вследствие ненадлежащего исполнения иных обязательств
Отсутствие частноправовых обязательств в связи с уплатой таможенных платежей	Наличие частноправовых обязанностей, основанных на договорных отношениях с декларантом по представлению его интересов	Наличие частноправовых обязанностей, основанных на договорных отношениях с декларантом по хранению, перевозке и совершению иных юридически значимых действий с товарами
Обязанность уплаты таможенных платежей как следствие его внешнеэкономической деятельности	Обязанность уплаты таможенных платежей как следствие исполнения заключенного с декларантом соглашения по представлению интересов последнего	Обязанность уплаты таможенных платежей как следствие ненадлежащего исполнения иных обязательств
Участие в правоотношениях от	Действие от имени и по поручению декларанта	Участие в правоотношениях от

собственного имени		собственного имени
Уплата таможенных платежей за счет собственных средств, которые не компенсируются иными лицами	Уплата таможенных платежей за счет средств декларанта	Уплата таможенных платежей за счет собственных средств, которые не компенсируются иными лицами
Наличие законного интереса в последующем распоряжении товарами	Отсутствие законного интереса в последующем распоряжении товарами	Отсутствие законного интереса в последующем распоряжении товарами
Наличие прав владения, пользования и (или) распоряжения товарами, перемещаемыми через таможенную границу ЕАЭС	Отсутствие прав владения, пользования и (или) распоряжения товарами, перемещаемыми через таможенную границу ЕАЭС	Отсутствие прав владения, пользования и (или) распоряжения товарами, перемещаемыми через таможенную границу ЕАЭС
Уплата НДС, акцизов, ввозных и вывозных таможенных пошлин, таможенных сборов, специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин по общему правилу	Уплата НДС, акцизов, ввозных и вывозных таможенных пошлин, таможенных сборов, специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин при наличии соглашения с декларантом	Уплата НДС, акцизов, ввозных и вывозных таможенных пошлин, таможенных сборов, специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин при ненадлежащем исполнении обязанностей

Таким образом, плательщики таможенных платежей представляют собой особую группу участников финансовых правоотношений в сфере таможенного обложения, обладающих специфическими признаками, не позволяющими отождествить их с иными лицами, исполняющими обязанность по уплате анализируемых платежей в случаях, предусмотренных законом.

Анализируемые требования к плательщикам таможенных платежей распространяются также на плательщиков при уплате ими специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин, которые относятся к числу таможенных платежей, понимаемых в широком смысле, что было обосновано в первой главе исследования.

Понятие плательщиков таможенных платежей является собирательным, и в законодательстве они не разграничены. Вместе с тем в целях правовой определенности регулирования отношений по таможенному обложению представляется необходимым учесть названные отличия в правовых статусах данных лиц в рамках регулирования таможенного обложения в праве ЕАЭС. В частности, с учетом проведенного исследования видится не вполне обоснованным отнесение в статье 50 ТК ЕАЭС к числу плательщиков таможенных платежей фактически всех лиц, исполняющих данную обязанность.

Следует отметить, что часть 1 статьи 30 Закона о таможенном регулировании отражает иной подход к регулированию правового положения указанных субъектов, фактически разграничивая плательщиков таможенных платежей и лиц, несущих с ними солидарную обязанность по их уплате.

С учетом проведенного анализа можно выделить следующие признаки плательщика таможенных платежей:

- наделение публично-правовой обязанностью по уплате таможенных платежей;
- наличие статуса декларанта или лица, ответственного за финансовое урегулирование обязательств по внешнеторговому договору (контракту);
- наличие прав владения, пользования и (или) распоряжения товарами, перемещаемыми через таможенную границу;
- участие в правоотношениях по уплате таможенных платежей от собственного имени;
- наличие собственного интереса в дальнейшем использовании товаров, перемещаемых через таможенную границу;
- уплата таможенных платежей за счет собственных средств без какой-либо компенсации со стороны третьих лиц.

Исходя из изложенного, целесообразно внести следующие изменения в ТК ЕАЭС:

- пункт 1 статьи 2 дополнить определением понятия плательщика таможенных платежей следующего содержания: плательщик таможенных

платежей – это действующий от собственного имени и обладающий правами владения, пользования и (или) распоряжения товарами, перемещаемыми через таможенную границу ЕАЭС, декларант или лицо, ответственное за финансовое урегулирование обязательств по внешнеторговому договору (контракту), на которого ТК ЕАЭС и (или) законодательством государства – члена ЕАЭС возложена публично-правовая обязанность уплатить за счет собственных средств таможенные платежи в целях дальнейшего использования товаров после их перемещения через таможенную границу ЕАЭС;

– наименование статьи 50 изложить в следующей редакции: «Плательщики таможенных платежей и иные лица, исполняющие обязанность по их уплате»;

– статью 50 изложить в следующей редакции: «Обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней исполняется плательщиком, таможенным представителем, а также лицами, несущими ответственность за уплату таможенных платежей».

В процессе таможенного обложения плательщики таможенных платежей осуществляют взаимодействие с таможенными и налоговыми органами, банками, Федеральным казначейством РФ, операторами таможенных платежей и другими субъектами. Вопросы непосредственного исполнения ими своих обязанностей по уплате будут рассмотрены далее в работе.

2.2. Правовое регулирование установления элементов таможенного обложения

Установление таможенных платежей предполагает обязательную нормативную регламентацию не только их плательщиков, но и элементов таможенного обложения применительно к каждому виду таможенных платежей. Правовая регламентация указанных элементов способствует достижению определенности в понимании оснований и механизма уплаты таможенных платежей. Вместе с тем необходимость легального установления элементов таможенного обложения не нашла своего отражения ни в нормах

наднационального права ЕАЭС, ни в законодательных актах государств – членов ЕАЭС, что обнажает в некоторой степени несовершенство действующего нормативного регулирования рассматриваемых правоотношений.

Анализ содержания источников, регулирующих таможенные отношения, позволяет определить систему элементов таможенного обложения, к числу которых относятся: объект и предмет таможенного обложения, расчетная база таможенного обложения, ставка таможенного платежа, порядок исчисления таможенных платежей, порядок и сроки уплаты таможенных платежей, а также льготы по уплате таможенных платежей (факультативный элемент). Важно выработать определения понятий перечисленных элементов. Они могут стать нормами-дефинициями, поскольку отсутствие таких правил или их дефектность, по верному замечанию А.В. Демина, затрудняет применение норм права и наделение субъектов соответствующими правами и обязанностями. Учитывая конфликтность отрасли таможенного законодательства, разработка дефиниций будет способствовать унификации понятийного аппарата, устранению различных интерпретаций одних и тех же правовых явлений, позволит добиться единообразия правоприменительной практики¹.

Представляется необходимым исследовать каждый из указанных элементов таможенного обложения, проанализировав их правовую природу и существующие проблемы нормативной регламентации.

2.2.1. Проблемы нормативной регламентации определения предмета и объекта таможенного обложения

В научной литературе нет единого подхода к определению объекта обложения налогами и таможенными платежами. При этом как справедливо отмечается в юридической науке, наличие объекта обложения таможенными платежами выступает одним из обстоятельств, влекущих возникновение у плательщика обязанности их уплаты².

¹ См.: *Демин А.В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 142–143.

² См.: *Шавшина В.П.* Указ. соч. С. 49.

Так, по мнению В.П. Шавшиной, объектом налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу являются операции, совершаемые в процессе перемещения товаров от начала перемещения и до его завершения¹. Указанные операции могут быть связаны с таможенным оформлением, таможенным транзитом, контролем и прочим. А.А. Артемьевым изложена схожая позиция, согласно которой объект обложения таможенными платежами предлагается рассматривать как помещение перемещаемых через границу товаров под определенный таможенный режим², также предусматривающий осуществление ряда операций, направленных на перемещение товаров через таможенную границу.

Представляется отчасти спорной позиция ученых о том, что подлежит обложению для целей перемещения товара через таможенную границу помещение товара под определенную таможенную процедуру (режим), поскольку обязанность уплатить таможенные платежи также возникает, например, при незаконном перемещении товаров (статья 56 ТК ЕАЭС), при котором товары под таможенные процедуры не помещаются. Кроме того, перемещение физическими лицами товаров не влечет обязанности их помещения под какую-либо таможенную процедуру, но может явиться основанием для уплаты таможенных платежей, в частности, при превышении установленных пределов беспошлинного ввоза.

Обоснованным видится сформулированный в научной литературе подход, согласно которому объектом налогообложения выступают юридические факты, обуславливающие обязанность субъекта заплатить налог. При этом данное понятие справедливо разграничивается с предметом налогообложения, который

¹ См.: Там же.

² См.: *Артемьев А.А.* Администрирование таможенных платежей как направление таможенной политики: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2010. С. 23.

включает в себя фактические (неюридические) признаки, предопределяющие взимание конкретного налога¹.

Вызывает интерес в этой связи позиция О.Ю. Бакаевой, считающей, что объектом обложения таможенными пошлинами и налогами следует признать перемещение товара через таможенную границу², что можно рассматривать как юридический факт, влекущий возникновение обязанности по уплате таможенных платежей.

В части 1 статьи 51 ТК ЕАЭС под объектом обложения таможенными пошлинами, налогами понимаются товары, перемещаемые через таможенную границу Союза, а также иные товары в случаях, предусмотренных Кодексом. Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами, взимаемыми по единым ставкам, либо таможенными пошлинами, налогами, взимаемыми в виде совокупного таможенного платежа, являются товары для личного пользования (пункт 11 статьи 266 ТК ЕАЭС).

Названный подход к регулированию объекта таможенного обложения, сформулированный в ТК ЕАЭС, определяет в качестве юридически значимого обстоятельства факт перемещения товаров через таможенную границу ЕАЭС, при этом не имеет значения направление движения товаров – импорт (ввоз) или экспорт (вывоз). Такое определение объекта таможенного обложения носит универсальный характер и применяется не только к таможенным пошлинам, но и к налогам, входящим в систему таможенных платежей (НДС и акцизам).

Анализируя нормативное определение объекта таможенного обложения, можно отметить ряд недостатков подобной характеристики данной правовой категории.

Во-первых, рассматриваемое определение не в полной мере подходит к объектам обложения таможенными платежами, имеющими налоговую природу

¹ См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2020. С. 127; Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 6–12.

² См.: Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование: монография / под ред. Н.И. Химичевой. М.: Статут, 2005. С. 136.

(НДС и акцизы), поскольку эти платежи подлежат уплате только при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС, при вывозе же товаров данная обязанность не установлена.

Во-вторых, правовая регламентация объекта обложения таможенными платежами в ТК ЕАЭС не учитывает случаи уплаты НДС и акцизов на товары, перемещаемые внутри ЕАЭС с территории одного государства – члена ЕАЭС на территорию другого, порядок взимания которых определен в Приложении № 18 к Договору о ЕАЭС, поскольку в этом случае товары таможенную границу Союза не пересекают. Однако указанные платежи входят в систему таможенных платежей ЕАЭС ввиду наличия у них соответствующих конституирующих признаков, которые рассматривались в первой главе настоящего исследования.

В-третьих, несмотря на включение в систему таможенных платежей налогов, в налоговом и таможенном законодательстве отсутствует единообразный подход к определению объекта обложения таможенными платежами. Так, согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения НДС признается ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Аналогичным образом в подпункте 13 пункта 1 статьи 182 НК РФ определяется объект налогообложения акцизами при включении в него только подакцизных товаров. Указанные нормы НК РФ отражают различное понимание объекта обложения НДС и акцизов в нормативных актах налогового законодательства и таможенных правилах, а именно:

– ТК ЕАЭС определяет объект обложения НДС и акцизов как товар, а НК РФ – как действие, связанное с ввозом товаров;

– в ТК ЕАЭС юридически значимым обстоятельством для определения объекта выступает факт перемещения товаров через таможенную границу ЕАЭС, а в НК РФ – факт перемещения товаров через государственную границу Российской Федерации.

Понимание объекта обложения таможенными платежами как товара представляется неточным, приводящим к смешению указанного понятия с

предметом таможенного обложения. Очевидно, что необходимость уплаты таможенных платежей возникает как следствие действий конкретного субъекта, направленных на перемещение товара через таможенную границу ЕАЭС, при этом сам по себе товар не влечет возникновения обязанности по их уплате. Его перемещение в этой связи выступает юридическим фактом, влекущим возникновение спорного обязательства. О характеристике объекта налогообложения как о «налогообразующей связи», соединяющей предмет налогообложения и налогоплательщика, справедливо указывалось И.И. Кучеровым¹.

Под предметом обложения таможенными платежами, таким образом, следует понимать непосредственно перемещаемый через таможенную границу ЕАЭС товар, который определяется в подпункте 45 пункта 1 статьи 2 ТК ЕАЭС как любое движимое имущество, в том числе валюта государств-членов, ценные бумаги и (или) валютные ценности, дорожные чеки, электрическая энергия, а также иные вещи, приравненные к недвижимому имуществу. Отсутствие нормативного определения объекта таможенного обложения в действующем законодательстве, регулирующем таможенные отношения, приводит к смешению указанного понятия с его предметом и, как следствие, к судебным спорам.

Так, решением Арбитражного суда города Москвы удовлетворено заявление ПАО «Нефтяная компания «Лукойл» об обязанности возратить суммы излишне уплаченных налогов при помещении товара под таможенную процедуру реимпорта. Согласно материалам дела, в 2017 г. ПАО «Нефтяная компания «Лукойл» по временной таможенной декларации поместила под таможенную процедуру экспорта бензин газовый стабильный в рамках заключенного контракта. Данный товар был экспортирован в вагонах с территории Российской Федерации, однако затем, в связи с отказом иностранного покупателя принять товар, не соответствующий качеству, он был возвращен на территорию Российской Федерации. Заявителем была подана таможенная декларация,

¹ См.: Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 6–12.

предполагающая помещение товара под таможенную процедуру реимпорта. Судом установлено, что фактический экспорт товара с территории Российской Федерации под таможенной процедурой экспорта не состоялся, в связи с чем в рассматриваемом случае объекта обложения НДС при помещении товара под процедуру реимпорта не возникло¹. Аналогичные выводы формулируются судами и по другим делам, возникшим из схожих правоотношений².

С учетом изложенного, представляется необходимым определить, что объектом таможенного обложения являются действия субъекта отношений в области таможенного дела, направленные на перемещение товара через таможенную границу ЕАЭС, действия должностных лиц таможенных органов по совершению таможенных операций, связанных с выпуском товаров, а также по таможенному сопровождению и хранению товаров, представляющие собой юридические факты, влекущие возникновение у плательщика обязанности уплатить таможенные платежи. Указанные действия находят свое дальнейшее выражение в выборе с учетом экономической цели ввоза или вывоза товара определенной таможенной процедуры.

Перечисленные недостатки правового регулирования свидетельствуют о несовершенстве действующего нормативного определения объекта обложения таможенными платежами, которое не учитывает особенности правовой природы каждого таможенного платежа, взимаемого в соответствии с правом ЕАЭС, приводит к смешению понятий предмета и объекта таможенного обложения, а также создает коллизии с нормами налогового законодательства государств – членов ЕАЭС. Отличительные черты таможенных платежей обуславливают необходимость использования дифференцированного подхода при нормативном

¹ См.: Решение Арбитражного суда города Москвы от 11 августа 2021 г. по делу № А40-244028/2020 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/535b65a3-f438-4216-8b41-114d6eaba062> (дата обращения: 28.05.2023).

² См.: Решение Арбитражного суда города Москвы от 7 сентября 2021 г. по делу № А40-33393/2020 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/1100e7bd-b71e-400e-bf2d-6e4dc3d332d9> (дата обращения: 28.05.2023); Решение Арбитражного суда города Москвы от 6 июля 2022 г. по делу № А40-57629/2022 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/956dab4d-1023-4278-9f3f-edc11be7aa02> (дата обращения: 28.05.2023).

установлении объектов таможенного обложения, формулируя их применительно к каждому виду платежа.

НДС и акцизы являются косвенными налогами, единая правовая природа которых предопределяет схожие механизм и основания для их взимания, а также объект обложения.

Объектом обложения НДС выступают действия субъекта отношений в области таможенного дела, направленные на ввоз товара на таможенную территорию ЕАЭС, а также на территорию государства – члена ЕАЭС с территории другого государства-члена. Аналогичным образом следует определить объект обложения акцизом, ограничивая основания для его уплаты лишь фактом ввоза подакцизного товара. Вывоз же товаров не относится к объекту обложения НДС и акцизом.

Подпункт 3 пункта 1 статьи 2 ТК ЕАЭС содержит нормативное определение ввоза товаров на таможенную территорию Союза. Согласно определению, это совершение действий, которые связаны с пересечением таможенной границы Союза и в результате которых товары прибыли на таможенную территорию Союза любым способом – от пересылки в международных почтовых отправлениях, использования трубопроводного транспорта и линий электропередач до выпуска таких товаров таможенными органами. Аналогичное понятие ввоза товаров в Российскую Федерацию сформулировано в подпункте 1 части 1 статьи 5 Закона о таможенном регулировании.

Возникновение обязанности по уплате косвенных налогов в рамках внешнеэкономических сделок, а также размер таможенного платежа налогового характера определяются в зависимости от выбранной плательщиком таможенной процедуры, предусматривающей ввоз товаров на территорию ЕАЭС. Так, уплата НДС и акцизов осуществляется в полном объеме при помещении товаров под процедуру выпуска товаров для внутреннего потребления (глава 20 ТК ЕАЭС), а также при их помещении под процедуру переработки для внутреннего потребления (глава 26 ТК ЕАЭС). В процессе применения таможенной процедуры временного ввоза происходит полное или частичное освобождение плательщика

от уплаты НДС и акцизов в зависимости от категории товаров, ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС (статья 223 ТК ЕАЭС), при этом размер подлежащих уплате платежей определяется с учетом длительности применения указанной таможенной процедуры.

Особенности уплаты косвенных налогов выявляются при помещении товаров под таможенные процедуры переработки на таможенной территории ЕАЭС и вне данной территории. Так, таможенная процедура переработки на таможенной территории предусматривает освобождение от уплаты косвенных налогов в случае последующего вывоза товара с таможенной территории (статья 174 ТК ЕАЭС); таможенная процедура переработки вне таможенной территории предполагает необходимость уплаты косвенных налогов в случае последующего ввоза товара на таможенную территорию ЕАЭС. Эти налоги подлежат уплате в рамках таможенной процедуры ввоза для внутреннего потребления (статья 184 ТК ЕАЭС).

При помещении товаров под таможенные процедуры экспорта, таможенного транзита, таможенного склада, реэкспорта, реимпорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и под специальную таможенную процедуру НДС и акцизы, по общему правилу, уплате не подлежат.

Незаконный ввоз товаров на территорию ЕАЭС, а также нарушение условий выбранной таможенной процедуры, следствием которого является возможный выпуск ввезенного товара в обращение на таможенной территории ЕАЭС в связи с неправомерными действиями обязанных лиц, также влекут уплату налогов.

Проведенный анализ таможенных процедур свидетельствует о возникновении у плательщика обязанности уплатить налоги в случаях, когда следствием применения определенной таможенной процедуры становится ввоз товара на таможенную территорию ЕАЭС.

Объектом обложения ввозной и вывозной таможенной пошлиной также являются действия субъекта отношений в области таможенного дела, направленные на перемещение товара – ввоз или вывоз соответственно – через

таможенную границу ЕАЭС. Перемещение товара внутри таможенной территории ЕАЭС таможенными пошлинами не облагается.

Ввозные таможенные пошлины уплачиваются в рамках таможенной процедуры ввоза для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза (в отношении отдельных товаров), переработки на таможенной территории в случае невывоза товаров с таможенной территории, переработки вне таможенной территории, в случае последующего ввоза товаров в рамках таможенной процедуры ввоза для внутреннего потребления.

Вывозные таможенные пошлины уплачиваются в рамках таможенных процедур экспорта, временного вывоза и переработки вне таможенной территории в случае последующего невозвращения товаров на таможенную территорию, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством государств – членов ЕАЭС.

При помещении товаров под таможенные процедуры таможенного транзита, таможенного склада, реэкспорта, реимпорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и под специальную таможенную процедуру таможенные пошлины, по общему правилу, уплате не подлежат.

Объект обложения таможенными сборами правом ЕАЭС не регламентируется, положения пункта 4 статьи 47 ТК ЕАЭС в данной части носят отсылочный характер и допускают возможность установления объекта обложения указанных платежей законодательством государств – членов ЕАЭС.

В Российской Федерации перечень таможенных сборов установлен в статье 37 Закона о таможенном регулировании, однако положения этого закона не содержат определения объекта обложения таможенными сборами ни в целом применительно к названной категории таможенных платежей, ни в отношении к отдельным ее видам.

Таможенные сборы носят очевидно возмездный характер и уплачиваются в связи с совершением должностными лицами таможенных органов определенных мероприятий. В качестве ключевых признаков сборов можно обозначить их

эквивалентность и компенсационность¹, которые предполагают соотносимость размера таможенного платежа со стоимостью юридически значимых действий, совершаемых работниками государственного органа в интересах плательщика. Анализ положений статьи 47 ТК ЕАЭС, а также статьи 37 Закона о таможенном регулировании позволяет сделать вывод, что объектом обложения таможенными сборами является совершение должностными лицами таможенных органов юридически значимых действий в интересах плательщика сбора, а перечень совершаемых действий зависит от вида уплачиваемого платежа. В этом контексте именно объект обложения таможенными сборами имеет определяющее значение для установления размера подлежащего уплате сбора.

По мнению А.В. Устиновой, объектом обложения таможенными сборами за таможенные операции следует признавать «действия должностных лиц таможенных органов по выпуску товаров, которые сводятся к контролю за достоверностью сведений, указанных в таможенной декларации»².

Наряду с иными объектами, таможенная декларация и сведения, отраженные в ней, также выступают объектом таможенного контроля. Об этом свидетельствует и правовая позиция Пленума Верховного Суда РФ, согласно которой отсутствие подтверждения сведений о таможенной стоимости, заявленных в таможенной декларации и (или) содержащихся в иных представленных таможенному органу документах, а также выявление таможенным органом признаков недостоверного определения таможенной стоимости относятся к основаниям для проведения таможенного контроля таможенной стоимости товаров³.

¹ См.: *Пепеляев С.Г.* О правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления // *Налоговед.* 2004. № 1. С. 1–8.

² См.: *Устинова А.В.* Таможенные сборы в системе доходов бюджетной системы РФ: финансово-правовое регулирование: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2017. С. 103.

³ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза» // *Российская газета.* 2019. 6 дек.

По своей правовой природе таможенный контроль – один из видов не только административного, но и финансового контроля¹, проблемы осуществления которого также являлись предметом заслуживающих внимания научных изысканий². Подобный вывод обоснован тем, что при проведении таможенного контроля обеспечивается соблюдение законности и целесообразности действий субъектов по образованию государственных денежных фондов публичного характера, в том числе посредством проверки правильности проведенного декларантами расчета подлежащих уплате таможенных платежей. Таким образом, таможенный контроль осуществляется в публично значимых целях и направлен на обеспечение законности финансовой деятельности участников внешнеэкономической деятельности при совершении таможенных операций.

Деятельность таможенных органов по контролю за правильностью составления таможенной декларации конкретного плательщика свидетельствует о реализации государственным органом публично значимых функций не в качестве услуги, оказываемой конкретному плательщику сбора, а в целях реализации им своих нормативно закрепленных полномочий. Целью подачи таможенной декларации плательщиком таможенного сбора за таможенные операции является не проверка таможенным органом правильности ее составления, а принятие данного документа государственным органом, рассмотрение и последующий выпуск товара в рамках выбранной таможенной процедуры.

С учетом изложенного представляется необоснованной уплата таможенных сборов за реализацию таможенными органами мероприятий таможенного контроля за правильностью составления декларации на товары. Как видится, государственный орган исполняет данную функцию независимо от деятельности конкретного участника внешнеэкономической деятельности, при этом финансирование указанных мероприятий осуществляется государством и не

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2017. С. 124–125.

² См.: Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2000. С. 8–14.

может быть переложено на плательщика, что создает условия для нарушения принципа деятельности таможенных органов, сформулированного в научной литературе – недопущения возложения на участников внешнеэкономической деятельности чрезмерных и неоправданных издержек при осуществлении полномочий в области таможенного дела¹. Признание иного привело бы к софинансированию деятельности таможенных органов как государством, так и частными субъектами, созданию условий для утраты объективности органов таможенного контроля и возникновению признаков «краудфандинга».

Следует отметить отсутствие индивидуальной возмездности при проведении таможенными органами проверки правильности составления таможенной декларации, так как плательщик не получает встречного предоставления за совершение данных действий государственных органов. Целью этой деятельности является защита публичного интереса государства в части контроля правильности произведенного расчета подлежащих уплате таможенных платежей, а сам плательщик подобную цель может не преследовать и к ней не стремиться.

Важно отметить отсутствие в смежной отрасли налогового законодательства Российской Федерации аналогичных положений о взыскании с налогоплательщиков сбора за реализацию налоговыми органами мероприятий налогового контроля за правильностью составления налоговых деклараций. Подобный подход к правовому регулированию видится справедливым, поскольку установление соответствующей категории платежей не согласуется с принципом экономической обоснованности обложения налогами и таможенными платежами.

Таким образом, объектом обложения таможенными сборами за таможенные операции является совершение должностными лицами таможенных органов юридически значимых действий по выпуску товаров, включающих в себя прием таможенной декларации, ее рассмотрение, а также принятие решения о выпуске товара в рамках выбранной таможенной процедуры.

¹ См.: Бакаева О.Ю., Манохин В.М. К вопросу о системе принципов деятельности таможенных органов Российской Федерации и их законодательном регулировании // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2016. № 6 (113). С. 172.

Таможенное сопровождение в силу положений статей 338, 343 ТК ЕАЭС относится к мерам, обеспечивающим проведение таможенного контроля, и заключается в сопровождении транспортных средств, перевозящих товары, находящиеся под таможенным контролем, или транспортных средств, находящихся под таможенным контролем. Объектом обложения таможенными сборами за таможенное сопровождение выступают юридически значимые действия должностных лиц таможенных органов по осуществлению сопровождения транспортных средств, в том числе перевозящих товары, находящиеся под таможенным контролем, а объектом обложения таможенными сборами за хранение – юридически значимые действия таможенных органов, связанные с хранением товаров на принадлежащих им складах временного хранения и обеспечением их сохранности.

2.2.2. Расчетная база таможенного обложения: особенности финансово-правового регулирования и вопросы правоприменения

В настоящее время ни акты права ЕАЭС, ни таможенное законодательство Российской Федерации не содержат легального определения базы таможенного обложения, включающего в себя сущностные признаки данного понятия, применимого ко всем видам таможенных платежей. В научной литературе также нет единого подхода к определению как базы таможенного обложения, так и налоговой базы.

Представляется возможным согласиться с мнением С.Г. Пепеляева, согласно которому налоговая база количественно выражает предмет налогообложения и является его отражением¹.

В науке налогового права в целях определения налоговой базы сформулированы понятия масштаба налога и единицы налога, которые выступают характеристиками налоговой базы². Масштаб налога представляет собой основание для измерения налоговой базы и состоит в ее стоимостной, физической

¹ См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. С. 130–131.

² См.: Там же; *Иванова В.Н.* Понятие юридической конструкции налога // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2009. № 1 (6). С. 298–310.

или иной характеристике. Единица налога определяет единицу меры масштаба налога.

В пункте 2 статьи 51 ТК ЕАЭС содержится определение базы для исчисления таможенных пошлин, под которой понимается таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении (количество, масса, в том числе с учетом первичной упаковки товара, которая неотделима от товара до его потребления и (или) в которой товар представляется для розничной продажи, объем или иная характеристика товара). База таможенного обложения зависит от вида товара и применяемых ставок. При этом в ТК ЕАЭС могут быть установлены иные способы ее определения.

База для исчисления налогов в ТК ЕАЭС не закреплена и определяется в соответствии с законодательством государств-членов.

Так, согласно пункту 1 статьи 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. База обложения НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, регламентирована в пункте 1 статьи 160 НК РФ и определяется как сумма таможенной стоимости товара, подлежащей уплате таможенной пошлины, а также акцизов (для подакцизных товаров).

Расчетная база для исчисления акцизов определяется исходя из положений пункта 1 статьи 191 НК РФ, согласно которым методы ее определения подразделяются в зависимости от вида применяемой ставки таможенного обложения:

– для подакцизных товаров, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения),
– как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

– для подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) ставки таможенного обложения, – как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины;

– для подакцизных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки таможенного обложения, состоящие из твердой и

адвалорной ставок, – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной ставки. Расчетная стоимость подакцизных товаров в последнем случае определяется в соответствии со статьей 187.1 НК РФ.

Приведенный подход к определению налоговой базы НДС и акцизов свидетельствует о наличии признаков двойного обложения, рассчитываемого из расчета «налог на налог», что следует из включения в налоговую базу таможенной стоимости товаров и таможенной пошлины. Как видится, данный подход не соответствует принципам справедливости и экономической обоснованности налоговых обязательств. Аналогичное мнение содержится в трудах ряда представителей науки налогового и таможенного права¹.

В связи с изложенным, представляется обоснованным определение налоговой базы для исчисления НДС и акцизов исходя из таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу ЕАЭС.

Механизм определения базы обложения таможенными сборами закрепляется в национальном законодательстве государств – членов ЕАЭС. Согласно части 1 статьи 46 Закона о таможенном регулировании, база для исчисления таможенных сборов устанавливается Правительством РФ, однако в подзаконных нормативных актах Правительства РФ, равно как и в актах законодательства, база таможенного обложения сборами отдельной правовой нормой не закреплена. Механизм определения данного элемента таможенного обложения возможно установить лишь исходя из анализа правовых актов анализируемой сферы.

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 236; Набирушкина И.С. Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. С. 81; Семенухин В.В. Налог на добавленную стоимость: налоговые вычеты при ввозе товаров // *Налоги*. 2015. № 8. С. 3–7.

Как правило, база обложения таможенными сборами за операции определяется исходя из таможенной стоимости товара¹. При этом в случаях, когда таможенная стоимость товаров, ввозимых в Российскую Федерацию, не определяется и не заявляется, а также если в отношении вывозимых из Российской Федерации товаров не установлены ставки вывозных таможенных пошлин или установлены специфические ставки вывозных таможенных пошлин, таможенные сборы за таможенные операции уплачиваются исходя из количества вывозимого товара.

Сводные сведения об объекте и базе обложения таможенными платежами приведены в таблице 3.

Таблица 3

Объект и база таможенного обложения

Вид платежа	Объект таможенного обложения (юридически значимые действия)	База таможенного обложения
Ввозная таможенная пошлина	Ввоз товара на таможенную территорию ЕАЭС	Таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении
Вывозная таможенная пошлина	Вывоз товара с таможенной территории ЕАЭС	Таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении
НДС	Ввоз товара на таможенную территорию ЕАЭС, а также на территорию государства – члена ЕАЭС с территории другого государства – члена ЕАЭС	Сумма таможенной стоимости товара, подлежащей уплате таможенной пошлины, а также акцизов (для подакцизных товаров)
Акциз	Ввоз подакцизного товара на таможенную территорию ЕАЭС, а также на территорию государства – члена ЕАЭС с территории	<i>при специфической ставке</i> – объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении; <i>при адвалорной ставке</i> –

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 26 марта 2020 г. № 342 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров» (с изм. и доп. от 06 мая 2023 г.) // СЗ РФ. 2020. № 14, ч. 1, ст. 2099. 2023. № 21, ст. 3703.

	другого государства – члена ЕАЭС	сумма их таможенной стоимости, а также подлежащей уплате таможенной пошлины; <i>при комбинированной ставке</i> – объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении и расчетная стоимость подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной ставки
Таможенные сборы за таможенные операции	Выпуск товаров, в том числе прием таможенной декларации, ее рассмотрение, а также принятие решения о выпуске товара в рамках выбранной таможенной процедуры	Таможенная стоимость товара или его объем в натуральном выражении
Таможенные сборы за таможенное сопровождение	Осуществление сопровождения транспортных средств, в том числе перевозящих товары, находящиеся под таможенным контролем	Протяженность сопровождения товара или его объем в натуральном выражении
Таможенные сборы за хранение	Хранение товаров на принадлежащих таможенным органам складах временного хранения и обеспечение их сохранности	Масса товара в натуральном выражении и длительность его хранения

Таможенная стоимость товаров используется главным образом для определения размера подлежащих уплате таможенных платежей, рассчитываемых по адвалорной или комбинированной ставке, к числу которых отнесено большинство таможенных платежей, применяемых в ЕАЭС. Таможенная стоимость в данном случае выступает базой таможенного обложения, от правильного определения которой зависит размер поступлений в федеральный бюджет, а также эффективность проводимой таможенной политики.

В условиях глобализации процесса экономического сотрудничества государств и роста международной торговли возникла необходимость формулирования общих подходов к методологии определения таможенной стоимости. В настоящее время правовую основу регулирования данной сферы в ЕАЭС составляют акты международного права, к числу которых следует отнести Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947)¹, а также Соглашение по применению статьи VII ГАТТ 1947². Необходимость соблюдения требований указанных правовых актов прямо закреплена в пункте 1 статьи 38 ТК ЕАЭС.

Таможенная оценка товара, согласно Соглашению по применению статьи VII ГАТТ 1947, основана на цене сделки, то есть фактически уплаченной или подлежащей уплате цене за товары, импортируемые в страну назначения³. Общие положения о таможенной стоимости товаров закреплены в статье 38 ТК ЕАЭС, в которой, однако, не формулируется единое определение данного понятия.

ТК ЕАЭС содержит шесть методов определения таможенной стоимости:

по стоимости сделки с ввозимыми товарами (статья 39);

по стоимости сделки с идентичными товарами (статья 41);

по стоимости сделки с однородными товарами (статья 42);

метод вычитания (статья 43);

метод сложения (статья 44);

резервный метод (статья 45).

Нормативные требования к определению таможенной стоимости закреплены также в иных актах права ЕАЭС⁴, а также в актах национального

¹ См.: Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947) // СЗ РФ. 2012. № 37, ч. 5, ст. 2442–2511; ч. 6, ст. 2916–2991.

² См.: Соглашение по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года // СЗ РФ. 2012. № 37, ч. 5, ст. 2188–2216; ч. 6, ст. 2679–2704.

³ См.: Там же.

⁴ См., например: Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 24 февраля 2021 г. № 19 «Об определении таможенной стоимости носителей информации, содержащих программное обеспечение» // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 21.02.2024); Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 22 сентября 2015 г. № 118 «Об утверждении Правил учета процентных платежей при определении таможенной стоимости товаров» // Официальный сайт

законодательства, регламентирующего вопросы определения таможенной стоимости вывозимых товаров¹.

Понятие таможенной стоимости товара являлось предметом исследования науки таможенного права. Так, О.А. Стрижова отмечает наличие двойственной природы данного понятия, предполагающего как экономическую характеристику (использование в качестве базы для исчисления таможенного платежа), так и юридический компонент (публично-правовой процесс таможенной оценки товара)².

Ряд авторов определяет таможенную стоимость товаров как затраты на их приобретение и доставку до места импорта³. Использование же таможенной стоимости как расчетной базы для исчисления таможенных платежей признается ее главной функцией⁴.

Изложенное позволяет сформулировать следующее определение: таможенная стоимость – стоимостная характеристика товара, основанная на цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за него, которая исчисляется в соответствии с актами права ЕАЭС и национального законодательства и используется в качестве расчетной базы для исчисления таможенного платежа.

Таможенная стоимость товаров является одной из наиболее дискуссионных правовых категорий в области таможенного дела. Несмотря на подробную регламентацию порядка ее определения, в правоприменительной деятельности как у участников ВЭД, так и у должностных лиц таможенных органов появляется

Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org> (дата обращения: 21.02.2024).

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 16 декабря 2019 г. № 1694 «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. № 52, ч. 1, ст. 7948.

² См.: *Стрижова О.А.* Правовое регулирование таможенной стоимости: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 4.

³ См.: *Андриашин Х.А., Свинухов В.Г., Балакин В.В.* Таможенное право: учебник. М.: Магистр, 2008. С. 209; *Калинин М.В.* Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 117.

⁴ См.: *Чемакин Д.А.* Формирование рыночной конъюнктуры в системе предпринимательства на основе оценки таможенной стоимости товара: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2004. С. 10; *Савостина И.В.* Финансовый механизм таможенного обложения: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2005. С. 10.

множество вопросов относительно правильности ее исчисления. Возникающие сложности связаны с выбором метода определения таможенной стоимости, установлением затрат, которые подлежат или не подлежат включению в размер таможенной стоимости, а также с иными аспектами. Вопросы обоснованности расчета таможенной стоимости товаров являются предметом не только судебных споров, но и широкой научной дискуссии¹.

Так, количество предъявленных в 2022 г. в суд исковых заявлений об оспаривании решений таможенных органов по таможенной стоимости составляет более четверти от общего числа исков, предъявленных к таможенным органам, – 25,3%. В последние годы отмечается тенденция к увеличению числа судебных споров данной категории: в 2021 и 2020 гг. доля соответствующих дел составляла 20,6 % соответственно, в 2019 году – 18,3%.

Увеличение числа обжалований решений таможенных органов связано с ростом количества выявляемых таможенными органами нарушений при таможенном декларировании товаров в части определения таможенной стоимости: в 2023 г. ФТС России по 227 885 таможенным декларациям приняты решения о внесении в них изменений в указанной части, что на 8 % больше, чем в 2022 г., на 18,3% больше, чем в 2021 г. и на 35,3 % – чем в 2020 г.² Количество выявляемых нарушений при определении таможенной стоимости товаров свидетельствует о сложности для участников ВЭД правильного применения правовых норм, регламентирующих данную деятельность при таможенном декларировании товаров.

Как видится, обжалование решений и действий таможенных органов в рассматриваемом аспекте по аналогии со сформулированной в налоговом праве

¹ См., например: *Александрова Е.Н., Стафеева С.Е.* О судебной практике кассационной инстанции по спорам, связанным с определением таможенной стоимости товаров // Арбитражные споры. 2021. № 4; *Мокров Г.Г.* Транспортные расходы в структуре таможенной стоимости: практика начислений и вычетов из цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары // Таможенное дело. 2021. № 4. С. 10–15.

² См.: Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации». URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federaczii> (дата обращения: 18.05.2024).

концепцией «налогового спора»¹ также представляет собой правоотношение, основанное на противоречии интересов плательщиков таможенных платежей и государства в лице его уполномоченных органов по поводу обоснованного определения размера подлежащих уплате таможенных платежей. Данный спор можно определить как таможенно-правовой спор.

Наибольшее число судебных споров о таможенной стоимости товаров связано с применением метода по стоимости сделки (метода 1), который считается основным в определении таможенной стоимости.

Согласно пункту 1 статьи 39 ТК ЕЭАС, таможенной стоимостью ввозимых товаров является стоимость сделки с ними, то есть цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары, увеличенная на сумму дополнительных начислений, перечень которых определен в пункте 1 статьи 40 ТК ЕЭАС. К числу дополнительных начислений законодатель относит вознаграждение посредникам, расходы на тару, часть дохода (выручки), полученного в результате последующей продажи, платежи за использование объектов интеллектуальной собственности и другие.

Многие судебные споры связаны с принятием таможенными органами решений о корректировке таможенной стоимости товаров и включением в них дополнительных платежей, предусмотренных пунктом 1 статьи 40 ТК ЕЭАС. В частности, большое количество дел связано с оспариванием включения таможенными органами в таможенную стоимость лицензионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, сумм дивидендов как части дохода (выручки), которая прямо или косвенно причитается продавцу, расходов на тару и др.

Современные тенденции осуществления внешнеэкономической деятельности свидетельствуют об увеличении доли сделок, заключенных между субъектами ВЭД на нерыночных условиях. Указанные стороны сделки в

¹ *Миронова С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 9.

международном праве характеризуются понятиями «associated enterprises»¹ и «related parties»², что находит свое отражение в методологических подходах, сформулированных Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в целях противодействия трансфертному ценообразованию. В качестве эффективного механизма борьбы с уклонением от уплаты обязательных платежей в рамках трансграничных операций в науке обоснованно отмечается концепция DEMPE, позволяющая учитывать экономическое содержание отношений для целей обложения налогами и сборами³. Концепция DEMPE может рассматриваться как один из механизмов борьбы с уклонением от уплаты налогов в том числе в рамках осуществления трансграничных операций, что позволяет учитывать экономическое содержание отношений для целей определения налоговых обязательств лиц.

В числе актуальных и дискуссионных вопросов, связанных с определением таможенной стоимости товаров, – необходимость таможенного обложения сумм дивидендов, уплачиваемых импортером лицу, которое является и учредителем, и поставщиком товаров⁴.

Право ЕАЭС не содержит легальной дефиниции понятия «дивиденды». При этом определение данного термина содержится в пункте 1 статьи 43 НК РФ, в котором дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

¹ См.: Руководство ОЭСР по противодействию трансфертному ценообразованию (OECDTransferPricingGuidelinesforMultinationalEnterprisesandTaxAdministrations), 2022. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (дата обращения: 18.08.2023).

² См.: Соглашение по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 г. // СЗ РФ. 2012. № 37, ст. 2188–2216, 2679–2704.

³ См.: *Болтинова О.В., Сорокин А.А.* Концепция DEMPE как механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2022. № 8 (96). С. 82.

⁴ См. подробнее: *Марков Д.В.* Включение дивидендов в таможенную стоимость товаров: аспекты судебной практики // *Налоги*. 2024. № 1. С. 17–20.

Судебная практика относительно включения дивидендов в сумму таможенных платежей складывается неоднозначно. Впервые предметом судебного разбирательства указанный вопрос стал в 2012 г. по делу, в рамках которого рассматривалось заявление ООО «ИСТКОН ЗК» об оспаривании решений Нижегородской таможни¹. Решением Арбитражного суда Нижегородской области в удовлетворении требований заявителя отказано, суд посчитал обоснованным добавление суммы дивидендов к цене, фактически уплаченной за поставленные ООО «ИСТКОН ЗК» товары.

В 2019 г. по результатам рассмотрения арбитражным судом г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области дела по заявлению ООО «ССАБ Шведская Сталь СНГ» суды приняли противоположную позицию². Названный подход также нашел свое отражение в определении Верховного Суда РФ от 7 апреля 2021 г. № 307-ЭС21-2873, в котором указано, что влияние на таможенную стоимость дивидендов возможно, только если их выплата является оговоренным условием продажи конкретных импортируемых товаров.

Верховный Суд РФ по аналогичным спорам высказался в пользу таможенных органов, посчитав необходимым включить суммы дивидендов в таможенную стоимость товаров³.

Как следует из правовой позиции Суда, сформированной по одному из дел, компания «Шанель» выступает и учредителем ООО «Шанель», и поставщиком товаров, реализация которых на территории Российской Федерации осуществляется обществом. Главный источник дохода ООО «Шанель» –

¹ См.: Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 6 ноября 2013 г. по делу № А56-137218/2019 // Электронное правосудие. URL <https://kad.arbitr.ru/Card/6c16fcdf-592f-4b0a-bd96-04b8c0038c4f> (дата обращения: 01.09.2023).

² См.: Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 20 мая 2020 г. по делу № А56-137218/2019 // Электронное правосудие. URL <https://kad.arbitr.ru/Card/2009e186-4a61-47d8-aefb-9b50b6e5345b> (дата обращения: 01.09.2023).

³ См.: Определение Верховного Суда РФ от 1 декабря 2022 г. по делу № А40-20125/2021 // Электронное правосудие. URL <https://kad.arbitr.ru/Card/f39d663f-2bd1-42bd-aabb-41f43af25390> (дата обращения: 01.09.2023); Определение Верховного Суда РФ от 2 декабря 2022 г. по делу № А09-1129/2021 // Электронное правосудие. URL <https://kad.arbitr.ru/Card/a31358a9-e102-4fb2-84fd-f1009967ca36> (дата обращения: 01.09.2023); Определение Верховного суда РФ от 2 декабря 2022 г. по делу № А09-1751/2021 // Электронное правосудие. URL <https://kad.arbitr.ru/Card/a85b2ed8-a397-4fdf-b18a-d25e2bb37d5b> (дата обращения: 01.09.2023).

поступления денежных средств от продажи импортируемых товаров (основной вид деятельности общества). С учетом изложенного, по мнению Верховного Суда РФ, выплаченный в адрес компании «Шанель» доход (чистая прибыль) в виде дивидендов является доходом, полученным в связи с реализацией ввезенного в рамках внешнеэкономических договоров товара, и подлежит включению в таможенную стоимость. При этом для включения дивидендов в таможенную стоимость товаров, по мнению Суда, необходимо выполнение нескольких условий:

- 1) дивиденды должны быть связаны с ввозимыми товарами;
- 2) дивиденды являются такими лишь по форме (*prima facie*), по своей сути они обеспечивают получение продавцом части причитающегося ему дохода (выручки) от продажи ввезенных товаров;
- 3) должно иметь место наличие признаков манипулирования стоимостью сделки при импорте товаров по сделкам между взаимосвязанными лицами;
- 4) должно иметь место неподтверждение декларантом установления цены сделки в отсутствие влияния на нее взаимосвязи ее сторон.

В научной литературе отсутствует единый подход к обязательности включения дивидендов в таможенную стоимость товаров. Так, по мнению А.А. Косова, И.Б. Новокшенова, дивиденды являются пассивным доходом, получаемым учредителем от привлеченных в компанию инвестиций, однако указанный доход не может быть гарантирован. Авторы подчеркивают, что дивиденды и доходы от последующей продажи товаров имеют разную правовую и экономическую природу¹.

Иной позиции придерживается А.А. Артемьев, признавая дискуссионность рассматриваемого вопроса. Автор отмечает, что для исключения дивидендов из состава таможенной стоимости товаров они должны являться таковыми не только

¹ См.: Косов А.А., Новокшенов И.Б. Должны ли дивиденды включаться в таможенную стоимость ввозимых товаров? // *Налоговед.* 2021. № 11. С. 35–44; Косов А.А., Новокшенов И.Б. Судебная практика по спорам о включении дивидендов в таможенную стоимость // *Налоговед.* 2022. № 5. С. 27–32.

по форме, но и по экономической сути¹. Данный теоретический подход получил свое развитие в анализируемых определениях Верховного Суда РФ, вынесенных в 2022 г., в которых указано на недопустимость оценки дивидендов лишь по их форме (*prima facie*). Мнение А.А. Артемьева согласуется со сформулированной ранее Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ позицией о необходимости учета операций для целей налогообложения в соответствии с их экономическим смыслом. Полученная вследствие нарушения указанного требования налоговая выгода является необоснованной².

Как видится, правовая позиция Верховного Суда РФ, которая нашла свое отражение в определениях 2022 г., направлена на предупреждение недостоверного декларирования товаров по сделкам, заключенным на нерыночных условиях, влекущих снижение бюджетных поступлений и отток капитала из Российской Федерации. Противодействие трансфертному ценообразованию, выступающее одним из важнейших направлений таможенной политики в ЕАЭС, получило, таким образом, поддержку в анализируемых определениях Верховного Суда РФ относительно правовой природы дивидендов. Необходимость учета экономического содержания дивидендов в каждом конкретном случае представляется обоснованной позицией, позволяющей исключить возможность получения участником внешнеэкономической деятельности необоснованной выгоды по сделкам, заключенным на нерыночных условиях.

Признаваемая значимость неукоснительного соблюдения участниками внешнеэкономической деятельности принципа «вытянутой руки» при заключении сделок между взаимосвязанными лицами в тоже время не исключает наличия целого ряда вопросов, касающихся возможности включения дивидендов в таможенную стоимость товаров и требующих легального толкования и (или)

¹ См.: *Артемьев А.А.* Методология определения таможенной стоимости товаров при выплате дивидендов зарубежному продавцу // *Финансовый журнал.* 2021. Т. 13, № 3. С. 104–115.

² См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // *Вестник ВАС РФ.* 2006. № 12.

дополнительной регламентации в рамках нормотворческой деятельности уполномоченных субъектов. Важность решения этих вопросов неоднократно подчеркивалась в юридической литературе¹.

В частности, право ЕАЭС в настоящий момент не содержит нормативного правового акта, который бы регламентировал порядок включения дивидендов в таможенную стоимость товаров, в отличие, например, от лицензионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, порядок добавления которых к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары, определен Евразийской экономической комиссией².

Издание правового акта, регламентирующего вопросы включения дивидендов в таможенную стоимость товаров, позволит устранить неопределенность в правовом регулировании обложения данного платежа, будет способствовать созданию стабильных экономических условий для предпринимательской деятельности. Представляется целесообразным также определить признаки манипулирования при формировании стоимости сделки и примерный перечень документов, представление которых позволит декларанту доказать отсутствие влияния взаимозависимости сторон сделки на ее цену.

Неоднозначной оценке возможности включения дивидендов в таможенную стоимость товаров способствует конструкция пункта 9 статьи 39 ТК ЕАЭС, согласно которой перечисляемые покупателем продавцу дивиденды или иные платежи в случае, если они не связаны с ввозимыми товарами, не включаются в таможенную стоимость ввозимых товаров. Конструкция правовой нормы с использованием разделительного союза «или» может указывать на необходимость оценки наличия или отсутствия связи с ввозимыми товарами (в качестве условия для исключения из состава таможенной стоимости) только применительно к иным

¹ См.: Косов А.А., Новокионов И.Б. Должны ли дивиденды включаться в таможенную стоимость ввозимых товаров? С. 35–44; Косов А.А., Новокионов И.Б. Судебная практика по спорам о включении дивидендов в таможенную стоимость // Налоговед. 2022. № 5. С. 27–32.

² См.: Рекомендация Коллегии Евразийской экономической комиссии от 15 ноября 2016 г. № 20 «О Положении о добавлении лицензионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары». URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 01.09.2023).

платежам, но не к дивидендам. Вместе с тем данную норму судебные органы, а также представители науки налогового и таможенного права трактуют иначе, подчеркивая необходимость оценки наличия или отсутствия связи с ввозимыми товарами применительно не только к иным платежам, но и к дивидендам. В связи с этим для реализации принципа правовой определенности и формирования единой правоприменительной практики видится целесообразным внести изменения в пункт 9 статьи 39 ТК ЕАЭС, заменив союз «или» на союз «и».

Дискуссионным является вопрос включения в таможенную стоимость товаров затрат на тару, когда она используется декларантом на условиях договора аренды.

Указанная ситуация была предметом спора в рамках рассмотрения Арбитражным судом Тюменской области дела по заявлению ПАО «Сибур Холдинг» к Тюменской таможне о признании незаконными решений о внесении изменений в таможенные декларации на товары в части доначисления таможенных платежей в связи с включением в таможенную стоимость суммы арендных платежей за тару, использованную для доставки товара (катализаторов). При ввозе истцом товары помещались под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, а транспортировочные емкости – под таможенную процедуру временного ввоза. Внешнеторговыми договорами, заключенными истцом, предусмотрено, что базовая цена товаров не включает в себя расходы на аренду транспортировочных емкостей (тары), при этом продажа товаров без использования тары продавца не предусмотрена. По условиям контракта, покупатель не должен уплачивать арендную плату за использование емкостей, если он возвращает их в шестимесячный срок¹.

По мнению суда, в рассматриваемом случае арендные платежи, подлежащие включению в таможенную стоимость катализаторов, не являются стоимостью самих емкостей, на которые начислены таможенные платежи при заявлении процедуры временного ввоза.

¹ См.: Решение Арбитражного суда Тюменской области от 25 октября 2023 г. по делу № А70-17932/2023 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/68a49cf0-da38-4d90-91cf-e3f76d197cfa> (дата обращения: 28.11.2023).

Обозначенная позиция не вполне соответствует решению Коллегии Евразийской экономической комиссии от 1 марта 2021 г. № 23 «Об утверждении Положения об определении таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза по договору аренды или финансовой аренды (лизинга)» (далее – Решение ЕЭК № 23)¹. Согласно пункту 9 Решения ЕЭК № 23, в случае, если договором аренды или лизинга не предусматривается переход права собственности, определение таможенной стоимости товаров также может основываться на сумме арендных плат или лизинговых платежей. Например, основой может служить совокупность предполагаемых арендных плат или лизинговых платежей за период экономической жизни товаров.

Следует учитывать, что в силу пункта 11 статьи 38 ТК ЕАЭС процедуры определения таможенной стоимости товаров должны быть общеприменимыми, то есть не различаться в зависимости от источников поставки товаров, их вида, участников сделки и других факторов.

Таким образом, в рассматриваемом случае включение совокупности арендных плат в таможенную стоимость катализаторов в рамках процедуры выпуска для внутреннего потребления может свидетельствовать о «двойном» обложении таможенными платежами одной группы ввозимых товаров, так как ввоз тары применительно к данной ситуации уже был задекларирован в рамках процедуры временного ввоза и были уплачены таможенные платежи.

Аналогичная ситуация являлась предметом рассмотрения Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ в одном из постановлений, согласно которому суд признал необоснованным включение в таможенную стоимость товаров

¹ См.: Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 1 марта 2021 г. № 23 «Об утверждении Положения об определении таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза по договору аренды или финансовой аренды (лизинга)». URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 28.11.2023).

процентов по договору лизинга, которые имеют схожую правовую природу с арендными платежами¹.

Как справедливо указано в определении Верховного Суда РФ от 19 мая 2016 г., вынесенном по одному из дел², понятие «стоимость сделки» включает в себя платежи, осуществляемые за приобретаемый товар, при этом для данной категории не имеют значения иные денежные обязательства, основанием для возникновения которых является сама сделка. Указанный вывод коррелирует и с положениями VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 г., в соответствии с которыми таможенная оценка должна производиться исходя из действительной стоимости товаров – цены, по которой такие или аналогичные товары продаются или предлагаются для продажи при обычном ходе торговли в условиях полной конкуренции.

Арендные платежи, подлежащие уплате продавцу товаров за пользование тарой, с учетом их невключения в стоимость приобретаемого согласно контракту товара, по своему экономическому смыслу не являются встречным предоставлением за его приобретение и не относятся к цене приобретаемого товара. При таких обстоятельствах действительная стоимость катализаторов должна определяться без учета арендных платежей при отсутствии данных о несоответствии цены товара той, по которой он продается при обычном ходе торговли в условиях полной конкуренции.

В связи с этим целесообразно дополнить пункт 2 статьи 40 ТК ЕАЭС положением, предусматривающим возможность исключения из таможенной стоимости товаров суммы арендных платежей за пользование декларантом тары, которая не включается в цену приобретаемого товара, а также лизинговых платежей на ввозимые товары, приобретенные по договору лизинга.

¹ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 5 июня 2012 г. по делу № А29-7557/2010 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/b19e453f-f3fd-459c-b32d-0194e48613cc> (дата обращения: 28.11.2023).

² См.: Определение Верховного Суда РФ от 19 мая 2016 г. по делу № А40-74203/2015 // Электронное правосудие. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/11e478e8-ef1a-4184-9739-6de16328e013> (дата обращения: 28.11.2023).

Таким образом, вопросы определения таможенной стоимости товаров, включая споры относительно дополнительных начислений, предусмотренных статьей 40 ТК ЕАЭС, являются наиболее распространенными в судебной практике в сфере таможенных отношений. Представляется, что решение изложенных проблем позволит повысить стабильность условий предпринимательской деятельности субъектов ВЭД и эффективность деятельности таможенных органов.

Итак, под базой таможенного обложения следует понимать установленную в праве ЕАЭС или в национальном законодательстве стоимостную, количественную или иную характеристику предмета таможенного обложения (товара). При этом база таможенного обложения таможенными сборами за таможенное сопровождение определяется как расстояние, на протяжении которого осуществляется таможенное сопровождение автотранспортного средства или железнодорожного подвижного состава.

2.2.3. Установление ставок таможенного обложения: проблемы теории и практики

Правовые источники, регулирующие таможенные отношения, не содержат легального определения ставки таможенного платежа. Вместе с тем подход к определению данной правовой категории сформулирован в пункте 1 статьи 53 НК РФ, согласно которому налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Сформулированное в законодательстве о налогах и сборах понятие ставки налога применимо к налогам в области таможенного дела (НДС и акцизам), однако отсутствие понятия ставки таможенной пошлины, таможенного сбора или совокупного таможенного платежа отражает определенное несовершенство правового регулирования в данной сфере.

Размер каждого вида таможенного платежа рассчитывается на основе определенной ставки, установленной в предусмотренном международным договором или федеральным законом порядке. Так, в силу пункта 2 статьи 53 ТК ЕАЭС для исчисления ввозных таможенных пошлин действуют ставки Единого

таможенного тарифа ЕАЭС¹, утвержденного Решением Совета ЕАЭС от 14 сентября 2021 г. № 80. Данная категория ставок таможенных пошлин унифицирована в едином правовом акте, принятом наднациональным органом, в связи с чем распространяет свое действие на все государства – члены ЕАЭС.

Однако применительно к отдельным категориям товаров ставки ввозных таможенных пошлин в ряде государств – членов ЕАЭС могут отличаться от установленных в праве ЕАЭС. Такое исключение обусловлено в том числе обязательствами, принятыми в качестве условия присоединения к Всемирной торговой организации. В частности, в Республике Казахстан в отношении, например, ряда категорий рыбной продукции установлены ставки, более низкие по сравнению со ставками пошлин Единого таможенного тарифа ЕАЭС².

Ставки вывозных таможенных пошлин, согласно пункту 3 статьи 53 ТК ЕАЭС, устанавливаются законодательством государства-члена, в котором в соответствии со статьей 61 ТК ЕАЭС они подлежат уплате. Так, в Российской Федерации в силу части 3 статьи 3 Закона РФ «О таможенном тарифе» ставки вывозных таможенных пошлин и перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливаются Правительством РФ³.

Исследуемый элемент таможенного обложения, по мнению С.В. Халипова, есть «фиксированная величина, являющаяся основанием для расчета размера таможенной пошлины», подлежащей уплате⁴.

¹ См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14 сентября 2021 г. № 80 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза...»

² См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14 октября 2015 г. № 59 «О перечне товаров, в отношении которых Республикой Казахстан в соответствии с обязательствами, принятыми в качестве условия присоединения к Всемирной торговой организации, применяются ставки ввозных таможенных пошлин, более низкие по сравнению со ставками пошлин Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза, и размеров таких ставок пошлин». URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 28.05.2024).

³ См.: Постановление Правительства РФ от 27 ноября 2021 г. № 2068 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» (с изм. и доп. от 27 декабря 2023 г.) // СЗ РФ. 2021. № 49, ч. 1, ст. 8255. СЗ РФ. 2024. № 1, ч. 1, ст. 220.

⁴ См.: Таможенное право: учебник / С.В. Халипов. 3-е изд., перераб. и доп. С. 230–231.

Ставки таможенных пошлин в зависимости от способа исчисления традиционно дифференцируются на адвалорные (в процентах от таможенной стоимости товаров); специфические (в установленном размере за единицу облагаемых товаров); комбинированные (сочетающие оба вида таможенного обложения)¹. Наиболее распространенными являются адвалорные ставки, которые позволяют учитывать конъюнктуру рынка и увеличивать поступления в бюджет при повышении мировых цен, что их выгодно отличает, например, от специфических ставок.

Ставки таможенных пошлин также подразделяются на базовые, максимальные, льготные и карательные. Подобная дифференциация основывается на положениях статьи 3 Закона РФ «О таможенном тарифе».

К базовым относятся ставки, применяемые в отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации. Размеры таких ставок определены в Едином таможенном тарифе ЕАЭС и, как правило, основаны на положениях международных договоров в указанной сфере.

Максимальные ставки применяются в отношении товаров, происходящих из стран, с которыми не предусмотрен режим наиболее благоприятствуемой нации. Размер данных ставок определяется в двойном размере к базовым ставкам, установленным в Едином таможенном тарифе ЕАЭС, размер ставки в этом случае является предельным.

Льготные ставки таможенных пошлин устанавливаются в отношении определенной категории стран или товаров, размер ставок в данном случае – ниже размера базовых ставок. Например, в соответствии с частью 2 статьи 36 Договора о ЕАЭС в отношении ввозимых товаров, происходящих из развивающихся стран – пользователей единой системы тарифных преференций Союза, применяются ставки ввозных таможенных пошлин в размере 75 процентов от ставок ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа ЕАЭС.

¹ См.: статья 4 Закона РФ «О таможенном тарифе».

Карательные ставки таможенных пошлин устанавливаются в размере, кратно превышающем базовые ставки таможенных пошлин. Как правило, такие ставки устанавливаются в отношении государств, с которыми сложились неблагоприятные политические и экономические отношения. Данные категории ставок часто имеют характер ответных мер на недружественные действия другого государства. Так, на основании части 2 статьи 40 Договора о ЕАЭС Постановлением Правительства РФ от 7 декабря 2022 г. № 2240¹ утверждены ставки ввозных таможенных пошлин в отношении отдельных товаров, страной происхождения которых являются государства и территории, предпринимающие меры, нарушающие экономические интересы Российской Федерации. В частности, указанным актом ставка ввозной таможенной пошлины на шампуни, дезодоранты и антиперспиранты, чистящие и моющие средства установлена в размере 35 процентов, что почти в пять раз превышает установленную в Едином таможенном тарифе ЕАЭС ставку пошлины.

Ставки таможенных пошлин следует также разделить на обычные (постоянные) и партикулярные (временные). Обычные ставки устанавливаются уполномоченным органом на неограниченный период в условиях стабильной экономической ситуации в стране и имеют безусловный характер. В свою очередь, партикулярные ставки устанавливаются в связи с изменениями конъюнктуры рынка, обусловленными нестабильностью во внешней торговле, и имеют ограниченный период действия, что демонстрирует их безусловный и временный характер.

В контексте анализа партикулярных ставок таможенных пошлин представляется необходимым исследовать введенные с 1 октября 2023 г. Постановлением Правительства РФ от 21 сентября 2023 г. № 1538 (далее по

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 7 декабря 2022 г. № 2240 «Об утверждении ставок ввозных таможенных пошлин в отношении отдельных товаров, страной происхождения которых являются государства и территории, предпринимающие меры, которые нарушают экономические интересы Российской Федерации» (с изм. и доп. от 17 апреля 2024 г.) // СЗ РФ. 2022. № 50, ч. 4, ст. 8941. 2024. № 17, ст. 2352.

тексту – Постановление № 1538)¹ ставки вывозных таможенных пошлин на широкий перечень товаров с привязкой к курсу рубля.

В соответствии с Постановлением № 1538 ставки экспортных пошлин варьируются в пределах от 4 до 7% в зависимости от курса национальной валюты. Например, размер пошлины будет составлять 4 % при курсе более 80 и менее 85 рублей за доллар, 4,5 % – при курсе 85–90 рублей за доллар, 5,5 % – от более 90 до менее 95 рублей за доллар, а 7 % – при курсе свыше 95 рублей включительно. При курсе менее 80 рублей за доллар ставка экспортной таможенной пошлины будет равна нулю. Для удобрений ставка таможенной пошлины варьируется в пределах от 7 до 10 % также в зависимости от курса национальной валюты.

Согласно информации пресс-службы Правительства РФ², такая мера направлена на поддержание рационального соотношения вывоза товаров и внутреннего потребления, а также предупреждение необоснованного повышения цен. Введение подобных ставок вывозных таможенных пошлин согласуется с данными таможенной статистики, согласно которым внешнеторговый оборот Российской Федерации в 2022 г. возрос по сравнению с 2021 г. на 8,1%, в том числе экспорт увеличился на 19,9%. Указанные обстоятельства отражают желание российских товаропроизводителей реализовывать товары на внешнем рынке, получая в связи с этим больший доход за счет разницы в курсах национальной валюты и доллара США.

Ввиду изложенного одним из направлений деятельности государства по стабилизации цен на товары выступает повышение ставок экспортных пошлин с целью снижения привлекательности экспорта и его доходности, переориентирования российских производителей на внутренний рынок,

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 21 сентября 2023 г. № 1538 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза, и о внесении изменений в ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» (с изм. и доп. от 27 апреля 2024 г.) // СЗ РФ. 2023. № 39, ст. 7046. 2024. № 18, ст. 2465.

² См.: Правительство ввело гибкие экспортные пошлины с привязкой к курсу рубля для защиты внутреннего рынка. URL: <http://government.ru/news/49567/> (дата обращения: 29.10.2023).

стимулирования продажи товаров на внутреннем рынке по более низким ценам при высоком уровне предложения¹.

По способу взимания установленные Постановлением № 1538 ставки экспортных пошлин являются партикулярными. Их введение обусловлено трансформацией конъюнктуры рынка, связанной с изменением соотношения спроса и предложения товаров на внутреннем рынке, ослаблением курса рубля и последующим повышением цен. Партикулярный характер введенных ставок также подтверждается их ограниченным периодом действия, отражающим их безусловный и временный характер (действие ставок ограничено датой 31 декабря 2024 г.).

В данном аспекте анализируемые ставки экспортных пошлин имеют сходство с сезонными пошлинами, правовое регулирование которых предусмотрено разделом 2 Закона РФ «О таможенном тарифе». Сезонные пошлины вводятся Правительством РФ для оперативного регулирования вывоза товаров, однако имеют более явный срочный характер (вводятся на срок не более шести месяцев в году).

Вызывает интерес мнение М.Н. Сорокиной, согласно которому сезонная пошлина относится к числу партикулярных пошлин². При этом, согласно сформировавшейся в научной литературе позиции, сезонные пошлины являются платежами, которые имеют отличную от таможенных пошлин правовую природу и не обладают универсальным характером³.

Таким образом, введенные Постановлением № 1538 ставки вывозных таможенных пошлин сочетают в себе элементы сезонных пошлин, о чем свидетельствует их временный и безусловный характер, связанный с необходимостью регулирования внешнеэкономической деятельности с учетом

¹ См. подробнее: *Марков Д.В.* Новеллы правового регулирования вывозных таможенных пошлин // Таможенное дело. 2024. № 2. С. 6–9.

² См.: *Сорокина М.Н.* Таможенная пошлина: проблемы нормотворчества и правоприменения: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 211.

³ См.: *Трошкина Т.Н.* Особые виды пошлин в системе мер по защите экономических интересов Российской Федерации // Готика, 2005. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

изменений конъюнктуры рынка. Однако установленные ставки относятся к вывозной таможенной пошлине, имеющей универсальный характер и отличную от сезонных пошлин правовую природу.

Введение Постановлением № 1538 временных экспортных ставок таможенных пошлин позволило Правительству РФ фактически преодолеть установленный законом шестимесячный барьер действия сезонной пошлины, создав условия для решения имеющихся задач в долгосрочной перспективе. Вместе с тем анализ содержания этого акта позволил обнаружить и его определенное несовершенство: в Постановлении № 1538 отсутствуют положения, определяющие, распространяется ли его действие на товары для личного пользования.

В соответствии с пунктом 4 статьи 255 ТК ЕАЭС отнесение товаров, перемещаемых через таможенную границу Союза, к товарам для личного пользования осуществляется таможенным органом исходя из заявления физического лица о перемещаемых через таможенную границу Союза товарах в устной или в письменной форме с использованием пассажирской таможенной декларации, а также из характера и количества товаров, частоты пересечения физическим лицом таможенной границы ЕАЭС и (или) перемещения товаров через таможенную границу ЕАЭС этим физическим лицом или в его адрес. При этом согласно пункту 6 указанной статьи к товарам для личного пользования не относятся товары, в отношении которых физическим лицом осуществляется таможенное декларирование для помещения под таможенные процедуры, а также иные категории товаров, определяемые Евразийской экономической комиссией.

Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 20 декабря 2017 г. № 107 «Об отдельных вопросах, связанных с товарами для личного пользования» утвержден Перечень категорий товаров, не относящихся к товарам для личного пользования (далее – Перечень)¹. Согласно пункту 7 Перечня, не относятся к товарам для личного пользования вывозимые с таможенной

¹ См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 20 декабря 2017 г. № 107 «Об отдельных вопросах, связанных с товарами для личного пользования». URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 10.11.2023).

территории ЕАЭС товары, в отношении которых законодательством государства – члена ЕАЭС установлены вывозные таможенные пошлины.

Таким образом, экспорт с территории ЕАЭС товаров, перечень которых поименован в Постановлении № 1538, исходя из взаимосвязанных положений приведенных нормативных актов, невозможен для личного пользования и без уплаты экспортной таможенной пошлины, поскольку по смыслу пункта 7 Перечня они не относятся к группе товаров, вывозимых для указанных целей. К числу таких товаров относятся, например, рыбная продукция, овощи, фрукты, кондитерские изделия из сахара и др.

Представляется, что подобная правовая регламентация экспорта товаров, перемещаемых физическими лицами для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, не соответствует принципу экономической обоснованности таможенного обложения, поскольку вывоз товаров для личных нужд не влияет на внутренний рынок товаров и, как правило, не может являться причиной повышения уровня цен. В связи с этим целесообразно внести изменения в Постановление № 1538, дополнив его положением, исключающим из-под действия вывозных таможенных пошлин товары, вывозимые для личных нужд.

Согласно пункту 2 статьи 136 и пункту 2 статьи 225 ТК ЕАЭС, в отношении товаров с общей таможенной стоимостью менее 200 евро, помещаемых под таможенные процедуры выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза, не возникает обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин.

Учитывая требования института аналогии закона, видится необходимым внести изменения в Постановление № 1538, установив предельный размер таможенной стоимости товаров, менее которого обязанность по уплате вывозных таможенных пошлин, налогов не возникает. Это позволит упростить деятельность таможенных органов по администрированию таможенных платежей и снизить затраты государства на таможенное декларирование товаров, размер таможенных платежей за вывоз которых, как правило, ниже размера указанных затрат.

Ставки НДС и акцизов устанавливаются законодательством государств – членов ЕАЭС; в Российской Федерации – в статьях 164 и 193 НК РФ.

Так, ставки НДС устанавливаются на широкий перечень товаров, что отличает их от ставок таможенных пошлин, которые устанавливаются к каждой категории товаров отдельно. В Российской Федерации размер ставки НДС для ряда групп товаров (продовольственных, товаров для детей, периодических печатных изданий, некоторых медицинских товаров и других категорий, указанных в пункте 2 статьи 164 НК РФ) равен 10 процентам. Нулевая ставка НДС применяется, например, при экспорте товаров, помещении товаров под таможенную процедуру в свободной таможенной зоне и в некоторых других ситуациях. Для остальной части товаров ставка НДС равна 20 процентам.

Ставки акцизов устанавливаются на определенный перечень подакцизных товаров и рассчитываются по адвалорным, фиксированным или комбинированным ставкам. В отличие от таможенных пошлин, ставки акцизов, как правило, устанавливаются в фиксированной сумме за единицу измерения подакцизного товара или его технической характеристики.

Принимая во внимание закрепленные в статьях 25, 71, 72 Договора о ЕАЭС принципы его функционирования, предусматривающие единое таможенное регулирование, а также необходимость сближения условий таможенного обложения, в том числе ставок таможенных платежей, представляется целесообразным закрепить ставки НДС и акцизов в области таможенного дела в едином наднациональном нормативном правовом акте, принятом в рамках права ЕАЭС. Это позволит создать единую правовую базу ставок налогов в таможенной сфере, что будет отвечать принципам единства таможенного регулирования в ЕАЭС, упростит деятельность как таможенных органов по администрированию таможенных платежей, так и участников ВЭД при декларировании товаров.

Равно как и налоги, ставки таможенных сборов на основании пункта 2 статьи 47 ТК ЕАЭС устанавливаются законодательством государств – членов ЕАЭС. В Российской Федерации в силу части 1 статьи 46 Закона о таможенном регулировании ставки для исчисления таможенных сборов устанавливаются

Правительством РФ¹. Ставки являются специфическими и взимаются за единицу выполняемого таможенным органом действия.

В связи со сформулированной позицией о необходимости отнесения утилизационного сбора к числу таможенных платежей, следует проанализировать ставки данного вида обязательного платежа.

По общему правилу, для целей исчисления суммы утилизационного сбора используются ставки, установленные Правительством РФ на день подачи таможенной декларации², которые являются специфическими.

Часть 5 статьи 24.1 Федерального закона «Об отходах производства и потребления» устанавливает критерии определения размера ставок утилизационного сбора. Так, размер сбора зависит от года выпуска транспортного средства, его массы и других физических характеристик, которые влияют на затраты, связанные с его утилизацией.

Постановлением Правительства РФ от 7 июля 2023 г. № 1118 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2013 г. № 1291» (далее – постановление Правительства РФ № 1118)³ существенно увеличены ставки утилизационного сбора в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним.

Размеры ставок в отношении отдельных категорий транспортных средств установлены без учета ограничений, сформулированных в части 5 статьи 24.1

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 11 сентября 2018 г. № 1082 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за таможенное сопровождение и хранение» // СЗ РФ. 2018. № 38, ст. 5859; Постановление Правительства РФ от 26 марта 2020 г. № 342 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров» (с изм. и доп. от 6 мая 2023 г.) // СЗ РФ. 2020. № 14, ч. 1, ст. 2099. 2023. № 21, ст. 3703.

² См.: Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2013 г. № 1291 «Об утилизационном сборе в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» (с изм. и доп. от 13 февраля 2024 г.) // СЗ РФ. 2014. № 2, ч. 1, ст. 115; 2024. № 8, ст. 1120; Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2016 г. № 81 «Об утилизационном сборе в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» (с изм. и доп. от 6 июня 2023 г.) // СЗ РФ. 2016. № 7, ст. 991; 2023. № 24, ст. 4337.

³ См.: Постановление Правительства РФ от 7 июля 2023 г. № 1118 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2013 г. № 1291» (с изм. и доп. от 22 сентября 2023 г.) // СЗ РФ. 2023. № 28, ст. 5232. 2023. № 39, ст. 7052.

Федерального закона «Об отходах производства и потребления». Например, ставки утилизационного сбора для транспортных средств, ввозимых физическими лицами, существенно превышают ставки данного сбора для физических лиц, которые осуществляют ввоз транспортных средств для личного пользования. Очевидно, что цель ввоза транспортного средства не влияет на размер расходов по его утилизации. При этом в случае ввоза транспортного средства с рабочим объемом двигателя свыше 3000 см³, цель ввоза транспорта физическими лицами согласно нормам действующего законодательства на ставку утилизационного сбора, напротив, не влияет. Аналогичные различия в размере ставок утилизационного сбора установлены применительно к седельным тягачам технически допустимой максимальной массой свыше 12 тонн, но не более 20 тонн, ставки сбора для которых ниже, если транспортное средство используется для международных перевозок.

Конституционный Суд РФ, рассматривая вопрос о конституционности Постановления Правительства РФ от 28 августа 1992 г. № 632, аргументированно указал, что вводимые ставки платы за загрязнение окружающей природной среды должны быть разумно обоснованными, справедливыми и соразмерными затратам органов публичной власти, связанным с осуществлением работ по охране окружающей среды от вредного воздействия, оказываемого в результате экономической и иной деятельности лиц, на которых возложена обязанность уплаты¹.

Таким образом, ставки сбора должны отражать эквивалентность затрат государства на защиту окружающей среды с размером сбора, взимаемого на указанные цели. Как видится, постановление Правительства РФ № 1118 не вполне отвечает данному критерию, устанавливая ставки утилизационного сбора, которые фактически не зависят от размера затрат на утилизацию транспортных

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации "Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия" и статьи 7 Федерального закона "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"» // СЗ РФ. 2002. № 52, ч. 2, ст. 5290.

средств. Например, ставки утилизационного сбора на транспортные средства для юридических лиц увеличены в 2–4 раза от ранее действующих ставок, а на некоторые категории транспортных средств для физических лиц в зависимости от цели ввоза – более чем в 100 раз.

Очевидно, что данные изменения не соответствуют цели экономической обоснованности и справедливости таможенного обложения, поскольку не являются следствием многократного увеличения затрат на утилизацию транспортных средств. Более того, нововведения в области обложения утилизационным сбором содержат в себе положения, свидетельствующие об их обратной силе. Например, Постановлением Правительства РФ от 22 сентября 2023 г. № 1547 «О внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации»¹ установлено, что коэффициент расчета суммы утилизационного сбора применяется в отношении транспортных средств с электродвигателями, оснащенных гибридными силовыми установками последовательного типа, ввезенных на территорию Российской Федерации с 1 января 2022 г. Вместе с тем в ранее действовавшей редакции ставки утилизационного сбора для транспортных средств, оснащенных гибридными силовыми установками, установлены не были.

Аналогичные нормы, распространяющие свое действие на правоотношения, возникшие до их введения, содержатся в Постановлении Правительства РФ от 17 октября 2023 г. № 1722 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2013 г. № 1291»² (далее – постановление Правительства РФ № 1722). Данные нормы содержат положения, определяющие дополнительные критерии отнесения транспортного средства к числу транспортных средств, ввезенных для личного пользования в Российскую Федерацию. В частности, для отнесения транспорта к указанной категории требуется уплата таможенных пошлин, налогов в отношении транспортного средства по единым ставкам либо в виде совокупного таможенного платежа в

¹ См.: СЗ РФ. 2023. № 39, ст. 7052.

² См.: СЗ РФ. 2023. № 43, ст. 7723.

порядке, определенном главой 37 ТК ЕАЭС, а также регистрация транспортного средства в течение 12 месяцев с даты оформления таможенного приходного ордера только на плательщика утилизационного сбора. Эти положения распространяются на транспортные средства, ввезенные в Российскую Федерацию после 1 августа 2023 г.

Представляется, что указанные нормы противоречат статье 57 Конституции РФ, согласно которой не могут иметь обратную силу нормативные акты, ухудшающие положение налогоплательщиков. С учетом универсальности требований статьи 57 для всех обязательных фискальных платежей, обратная сила нормативных актов, ухудшающих правовое положение плательщиков утилизационного сбора в силу возложения на них дополнительных обязанностей и ограничений для реализации своих прав, противоречит положениям Основного Закона страны.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, статья 57 Конституции РФ «требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы. Плательщик налогов должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты, которые, в свою очередь, не должны носить внезапный характер, иначе они выступают непреодолимым препятствием для реализации экономической свободы»¹. Подобное толкование согласуется с

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 1 июля 1999 г. № 111-О «По жалобе гражданина Варганова Валерия Витальевича на нарушение его конституционных прав Федеральным законом "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" и Законом Белгородской области "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности"» // СЗ РФ. 1999. № 31, ст. 4039; Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан» // СЗ РФ. 2001. № 7, ст. 701;

конституционно-правовым режимом стабильных условий хозяйствования, основанных на нормах, содержащихся в статьях 8, 34 и 57 Конституции РФ.

Постановление Правительства РФ № 1722 опубликовано на официальном интернет-портале правовой информации (<http://pravo.gov.ru>) 21 октября 2023 г. и вступило в законную силу 29 октября 2023 г., то есть по истечении семи дней с момента его опубликования. Как видится, срок для вступления в силу данного постановления является недостаточным, поскольку не учитывает определенные Конституционным Судом РФ требования о заблаговременном осведомлении плательщика утилизационного сбора об изменении условий исполнения обязательств по его уплате.

Очевидно, что процедура приобретения транспортного средства за пределами Российской Федерации, его транспортировка до государственной границы и таможенное оформление требуют длительного времени, в течение которого налогоплательщик исходит из стабильности условий осуществляемой им хозяйственной деятельности. Издание Правительством РФ Постановления № 1722, установившего дополнительные требования к возможности отнесения транспортного средства, ввезенного в Российскую Федерацию, к категории транспорта для личного пользования, существенно изменило условия деятельности плательщика. Вводимые дополнительные ограничения фактически носили внезапный характер, что, с учетом длительности осуществления ввоза транспортного средства в Российскую Федерацию, стало препятствием для реализации экономической свободы физических лиц.

Данные действия уполномоченных органов свидетельствуют о наличии признаков публично-властного злоупотребления правом в области таможенного обложения, повлекшего нарушение прав плательщиков ввиду нарушения процедуры установления таможенных платежей. Аналогичная концепция

Постановление Конституционного Суда РФ от 2 декабря 2013 г. № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области "О транспортном налоге" в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области» // СЗ РФ. 2013. № 50, ст. 6669.

злоупотреблений являлась предметом научных изысканий в области налогового права¹.

Таким образом, постановление Правительства РФ № 1722 в части, которая предусматривает ухудшение правового положения плательщика утилизационного сбора, налагая на него дополнительные обязанности и ограничения и не определяя разумный срок для введения их в действие, противоречит Конституции РФ.

С учетом изложенного целесообразно внести следующие изменения в нормативные правовые акты, регулирующие ставки таможенных платежей:

1) дополнить Постановление Правительства РФ от 21 сентября 2023 г. № 1538 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза, и о внесении изменений в ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» положением, исключающим из-под действия вывозных таможенных пошлин товары, вывозимые для личных нужд, а также установить предельный размер таможенной стоимости товаров, менее которого обязанность по уплате вывозных таможенных пошлин, налогов не возникает;

2) дополнить статью 39 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» положением, определяющим, что вводимые ставки таможенных сборов должны быть разумно обоснованными, справедливыми и соразмерными затратам органов публичной власти, в связи с которыми взимается конкретный сбор.

¹ См.: Юстус О.И. К вопросу о сущности публично-властных злоупотреблений правом в сфере налогообложения // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. 2020. № 4 (64). С. 51.

2.2.4. Юридические особенности установления порядков исчисления и уплаты таможенных платежей

Порядок исчисления таможенных платежей закреплен в статье 52 ТК ЕАЭС. По общему правилу, исчисление размера подлежащих уплате таможенных платежей осуществляет их плательщик. Вместе с тем в ряде случаев, предусмотренных в части 2 статьи 52 ТК ЕАЭС, обязанность исчислять таможенный платеж возложена на таможенный орган. Как правило, такие случаи связаны с неисполнением или неправильным исполнением данной обязанности плательщиками таможенных платежей.

Видится обоснованным изложенное в науке утверждение о необходимости расширения перечня ситуаций, когда таможенная стоимость рассчитывается таможенными органами. Так, по мнению О.Ю. Бакаевой, наделение таможенных органов обязанностью по исчислению таможенных платежей позволит снизить количество споров, связанных с неправильным исчислением таможенных платежей, и исключить злоупотребления со стороны участников ВЭД, а также повысить контроль за уплатой таможенных платежей¹.

Таможенные пошлины, налоги исчисляются в валюте государства – члена ЕАЭС, в котором они подлежат уплате. Если для исчисления таможенных пошлин, налогов требуется произвести пересчет иностранной валюты, то он производится по курсу валют, действующему на день регистрации таможенной декларации таможенным органом.

Размер таможенной пошлины исчисляется исходя из таможенной стоимости товара (в случае применения адвалорных ставок), его количества либо иного физического показателя (в случае применения специфических ставок), таможенной стоимости товара и его физического показателя (в случае применения комбинированных ставок).

Порядок исчисления НДС и акцизов устанавливается законодательством государств-членов, в Российской Федерации он определен в статьях 166 и 194 НК

¹ См.: Бакаева О.Ю. К вопросу о системе элементов таможенного обложения и их правовой регламентации // Таможенное дело. 2016. № 2. С. 13–16.

РФ. Так, размер НДС определяется исходя из налоговой базы (таможенной стоимости товара, таможенной пошлины на товар и суммы акциза) и адвалорной ставки, установленной в отношении данной категории товара. В случае если перемещаемый товар не подлежит обложению таможенными пошлинами или акцизом, то суммы данных обязательных платежей не включаются в налоговую базу для исчисления НДС.

Размер акциза рассчитывается:

– по адвалорным ставкам – исходя из налоговой базы, включающей в себя таможенную стоимость товара и таможенную пошлину на товар, и ставки, установленной в отношении данной категории товара;

– по специфическим ставкам – исходя из ставки акциза, исчисленной в фиксированном размере за единицу измерения подакцизного товара, и объема ввезенных товаров;

– по комбинированным ставкам – как сумма акциза, рассчитанного по адвалорным и специфическим ставкам по вышеуказанным методам.

Исчисление таможенных сборов регулируется законодательством государств – членов ЕАЭС. В Российской Федерации исчисление таможенных сборов за совершение таможенных операций осуществляется его плательщиком (обязанное лицо), а таможенные сборы за таможенное сопровождение и хранение – таможенным органом. В названном аспекте декларанта и должностное лицо уполномоченного органа, осуществляющих исчисление таможенных платежей, следует рассматривать как обязанное и уполномоченное лицо соответственно, разграничив их по критерию наличия возложенных на них обязанностей и специальных полномочий государственного органа.

Анализируя методику исчисления таможенных платежей, следует отметить, что в праве ЕАЭС таможенные платежи исчисляются применительно к каждому факту перемещения товаров через таможенную границу ЕАЭС или его государства-члена. Такой метод отличается от обычно применяемого в налоговом

праве метода исчисления налога нарастающим итогом (кумулятивный метод)¹. В последнем случае налоговая база рассчитывается на определенную дату налогового периода как совокупность элементов, подлежащих включению в состав базы для исчисления налога.

Использование некумулятивного метода исчисления таможенных платежей предопределено отсутствием установленного периода для их уплаты как элемента системы таможенного обложения. Указанный элемент не устанавливается законодателем ввиду нерегулярности уплаты таможенных платежей, поскольку перемещение товаров через таможенную границу может быть осуществлено участниками ВЭД и однократно, что также влечет возникновение обязанности по уплате обязательных платежей в бюджет.

В налоговом законодательстве, а также в актах, регулирующих таможенные отношения, отсутствуют легальные дефиниции понятий «порядок исчисления налога» и «порядок исчисления таможенных платежей». Законодатель закрепляет лишь правила совершения отдельных действий, направленных на исчисление данной категории обязательных платежей.

В литературе под исчислением налога предлагается понимать систему действий налогоплательщика, налогового агента или налогового органа по определению размера подлежащего уплате налога².

Более подробное определение рассматриваемой деятельности приведено в науке таможенного права. Так, по мнению С.А. Небеснюк, под исчислением таможенных платежей следует понимать совокупность последовательных действий уполномоченного лица, направленных на определение в установленном порядке суммы таможенных платежей, подлежащих перечислению в бюджетную систему, с учетом объекта таможенного обложения и льгот, исходя из расчетной базы и ставки таможенных платежей путем математического подсчета. Автор выделяет ряд признаков данной деятельности, в их числе: нормативность; фискальный и процессуальный характер; осуществление уполномоченным лицом;

¹ См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. С.156.

² См.: Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / под ред. Е.Н. Евстигнеева. СПб., 2007. С. 320.

корреляция (взаимная связь) с объектом таможенного обложения, расчетной базой, ставкой и льготами по уплате таможенных пошлин, налогов и сборов; экономическая обоснованность¹.

Как видится, установление порядка исчисления таможенных платежей предполагает закрепление в праве ЕАЭС или законодательстве государств – членов ЕАЭС применительно к каждому виду обязательного платежа следующих основных элементов:

1) лицо, на которое возложена обязанность по расчету таможенного платежа (плательщик или таможенный орган);

2) метод исчисления. Данный элемент предусматривает определение перечня арифметических действий, совершаемых с расчетной базой, ставкой и, при наличии, льготами в сфере таможенного обложения для правильного исчисления суммы таможенного платежа. Например, для расчета НДС ввозимого в Российскую Федерацию подакцизного товара плательщику или иному уполномоченному лицу необходимо сложить подлежащие уплате за товар таможенную стоимость, таможенную пошлину и акциз, после чего получившуюся сумму умножить на ставку таможенного обложения с учетом математических правил;

3) правила предоставления в уполномоченный орган сведений о произведенном расчете таможенного платежа. Так, установление порядка исчисления таможенного платежа предусматривает установление нормативных требований к форме, сроку, порядку заполнения и предоставления в уполномоченный орган документов о произведенном расчете таможенного платежа. Например, форма и порядок заполнения расчета таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин и внесения в такой расчет изменений (дополнений) установлены решением Коллегии Евразийской экономической комиссии от 7 ноября 2017 г. № 137².

¹ См.: *Небеснюк С.А.* Исчисление таможенных платежей в системе элементов таможенного обложения: финансово-правовые основы // *Налоги.* 2019. № 5. С. 7–11.

² См.: Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 7 ноября 2017 г. № 137 «О расчете таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых,

Порядок уплаты таможенных платежей является одним из элементов таможенного обложения и регулируется ТК ЕАЭС и национальным законодательством государств – членов Союза.

В законодательстве, регулирующем таможенные отношения, отсутствует легальное определение порядка уплаты таможенных платежей. Однако некоторые подходы к раскрытию содержания данного понятия сформулированы в науке таможенного и налогового права.

Так, по мнению С.Г. Пепеляева, порядок уплаты налога представляет собой «технические приемы внесения налогоплательщиком или фискальным агентом суммы налога в соответствующий бюджет (фонд)»¹.

Аргументированной следует признать позицию И.С. Набирушкиной, которая рассматривает порядок уплаты таможенных платежей как процесс, состоящий из ряда следующих элементов: 1) момент возникновения обязанности по уплате таможенных платежей; 2) вид платежа, подлежащего уплате; 3) определение органа, в который плательщик должен осуществить уплату; 4) срок уплаты таможенных платежей; 5) форму уплаты таможенных платежей; 6) момент прекращения обязанности по уплате².

Представляется, что изложенные элементы отражают внутреннюю структуру порядка уплаты таможенных платежей как деятельности уполномоченного лица, осуществляющего данную процедуру. В рассматриваемом аспекте указанный порядок являет собой последовательность действий лица по перечислению таможенного платежа в бюджет путем совершения определенных операций с каждым из названных элементов.

Предметом настоящего исследования выступают, в частности, особенности нормативного регулирования элементов порядка уплаты таможенных платежей,

компенсационных пошлин» // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org> (дата обращения: 25.04.2024); Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 7 ноября 2017 г. № 142 «О структуре и формате расчета таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин» // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 25.04.2024).

¹ См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. С. 160.

² См.: Набирушкина И.С. Указ. соч. С. 100–103.

при определении которых в праве ЕАЭС или национальном законодательстве государств-членов такой элемент может считаться установленным.

К числу элементов порядка уплаты таможенных платежей, подлежащих установлению применительно к каждому виду обязательного платежа данной категории, необходимо отнести следующие.

1. Юрисдикция, в которой таможенный платеж подлежит уплате. Прежде чем определить орган, в который плательщик должен произвести уплату таможенного платежа (с учетом существования ЕАЭС и наднационального правового регулирования), требуется определить государство, в котором расположен налоговый или таможенный орган, уполномоченный на принятие соответствующих платежей. Так, согласно пункту 1 статьи 61 ТК ЕАЭС таможенные пошлины, налоги подлежат уплате в государстве-члене, таможенным органом которого производится выпуск товаров. Исключение из этого правила составляют выпуск товаров в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита и выпуска транспортных средств международной перевозки либо случаи выявления фактов незаконного перемещения товаров через таможенную границу Союза. В последнем случае уплата таможенных платежей осуществляется в государстве, где фактически находятся товары.

2. Орган, уполномоченный на принятие таможенного платежа. В зависимости от вида таможенного платежа (при рассмотрении их в широком аспекте), это могут быть как таможенные, так и налоговые органы (при уплате НДС и акцизов при перемещении товаров внутри ЕАЭС), которые уполномочены на администрирование таможенных платежей соответствующего вида.

3. Форма уплаты таможенного платежа. Под ней понимается механизм платежа, который использует плательщик с целью исполнения данной обязанности. Уплата осуществляется с помощью различных механизмов, установленных в законодательстве: в наличной форме, с использованием платежных терминалов, банковского счета уполномоченного государственного органа, единого лицевого счета участника ВЭД, путем приобретения марок акцизного сбора и т.д. Выбор конкретной формы уплаты таможенного платежа

осуществляется самим плательщиком в целях создания наиболее комфортных условий для исполнения названной обязанности.

Следует отметить обязательность использования с 2019 г. единого лицевого счета¹, который позволяет плательщику использовать денежные средства, зачисленные на указанный счет, в любом таможенном органе при совершении таможенных операций, в том числе связанных с уплатой таможенных платежей. Использование единого лицевого счета позволяет ускорить процесс расчетов декларанта с таможенным органом, а также своевременно возратить излишне уплаченные таможенные платежи². Эту форму можно отнести и к цифровым инструментам финансового контроля, что в целом, по справедливому мнению ученых, способствует развитию финансовой системы государства и содержит в своей основе требования объективности, достоверности и актуальности информации³.

Как видится, единый лицевой счет является приоритетной формой уплаты таможенных платежей. Его использование позволяет минимизировать участие в данном процессе должностных лиц таможенных органов и сократить временные и финансовые издержки при совершении таможенных операций⁴. Расширение возможностей использования единого лицевого счета на территории ЕАЭС соответствует задачам развития цифровой экономики Российской Федерации и

¹ См.: Приказ ФТС России от 26 июня 2019 г. № 1039 «Об апробации администрирования единого ресурса лицевых счетов плательщиков таможенных и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы, таможенных представителей, а также иных лиц, осуществивших уплату денежных средств на счет Федерального казначейства, с применением комплекса программных средств «Лицевые счета – ЕЛС» // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: Агамагомедова С.А., Бакаева О.Ю., Власова Е.Л. Деятельность таможенных органов: правовое обеспечение; основные направления; перспективы развития в условиях цифровизации экономики / под ред. О.Ю. Бакаевой, Н.А. Мошкиной. М.: Русайнс, 2021. С. 205–206.

³ См. подробнее: Запольский С.В., Васянина Е.Л. Правовые вопросы цифровизации финансового контроля в России // Российский юридический журнал. 2022. № 4. С. 99 – 109.

⁴ См.: Бакаева О.Ю. Цифровая экономика как вектор трансформации фискальной функции таможенных органов в ЕАЭС // Цифровая экономика как вектор правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом: сб. науч. тр. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. в рамках IV Саратов.финанс.-правов. чтений науч. шк. Н.И. Химичевой (Саратов, 23 мая 2019 г.). Саратов: Изд-во Саратов. гос. юрид. акад., 2019. С. 28.

реализации цифровой повестки ЕАЭС¹. Синхронизация имеющихся средств цифровой трансформации в сфере таможенного обложения представляется одной из ключевых задач ЕАЭС, достижение которых позволит создать условия для прослеживаемости перемещения товаров через таможенную границу Союза и эффективного обмена данными относительно исполнения лицами обязанности по уплате таможенных платежей, а также позволит обеспечить своевременное применение принудительных мер с целью понуждения погашения задолженности по таможенным платежам.

Следует согласиться с позицией О.И. Юстус о том, что цифровизация деятельности государства, постепенно переходящая в «автоматический режим», соответствует задаче реализации прав и законных интересов граждан, однако требует формирования адекватной нормативно-правовой базы, не нарушающей принципа взаимного доверия государства и общества, закрепленного в статье 75.1 Конституции РФ².

4. Средство платежа. Порядок уплаты таможенных платежей подразумевает не только механизм (форму), но и средства платежа, под которыми следует понимать валюту, в которой производится платеж. По общему правилу, таможенные платежи уплачиваются в валюте государства-члена, в котором они подлежат уплате согласно праву ЕАЭС. В настоящее время в ЕАЭС не введена единая валюта, применяемая на всей территории Союза, в связи с чем при уплате таможенных платежей используются национальные валюты государств-членов: российский рубль, белорусский рубль, казахстанский тенге, армянский драм, киргизский сом.

Думается, что момент или обстоятельство, с которым законодательство, регулирующее таможенные отношения, связывает возникновение обязанности по

¹ См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 20 декабря 2017 г. № 111 «О критериях оценки инициатив в рамках реализации цифровой повестки Евразийского экономического союза в целях обеспечения их проработки» // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 25.04.2024).

² См.: Юстус О.И. Развитие принципа взаимного доверия государства и общества в условиях цифровой экономики // Вестник Тверского государственного университета. 2021. № 3 (67). С. 90.

уплате таможенных платежей, не является частью порядка уплаты таможенных платежей как элемента системы таможенного обложения, а отражает объект таможенного обложения, который, как указывалось ранее, представляет собой юридический факт–действия субъекта отношений в области таможенного дела, направленные на перемещение товара через таможенную границу ЕАЭС. Именно объект таможенного обложения выступает элементом, влекущим возникновение обязанности по уплате обязательных платежей.

Момент возникновения обязанности по уплате таможенных платежей, таким образом, являет собой лишь временную характеристику объекта таможенного обложения, отражая время, начиная с которого для плательщика указанный объект подлежит таможенному обложению. Дополнительное включение данного элемента в порядок уплаты таможенных платежей видится излишним.

Избыточным представляется также включение в порядок уплаты таможенных платежей момента прекращения обязанности по их уплате, поскольку подобные обстоятельства возникают уже после уплаты уполномоченным лицом таможенных платежей. Этот элемент характеризует надлежащее исполнение плательщиком соответствующей обязанности, но не отражает порядок действий лица по уплате таможенных платежей.

Важный аспект таможенного обложения – определение срока исполнения плательщиком обязанности по уплате таможенных платежей. От правильного и непротиворечивого установления правовых сроков зависит уровень эффективности администрирования платежей и своевременность их поступлений в бюджет. Сроки уплаты таможенных платежей обеспечивают стабильность возникающих в связи с их уплатой правоотношений, дисциплинируют их участников, создавая условия для обеспечения стабильного развития государства в условиях правопорядка. При этом сроки позволяют осуществлять своевременную защиту прав и законных интересов участников ВЭД, государства и иных публично-правовых образований.

Понятие правовых сроков являлось предметом широкого научного осмысления в рамках различных отраслей права¹. Как правило, правовой срок рассматривается как определенный отрезок времени, с наступлением или истечением которого закон связывает возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей.

По мнению С.В. Халипова, срок уплаты таможенных платежей представляет собой «период времени, в пределах которого необходимо исполнить соответствующую обязанность, или событие, с возникновением которого Таможенный кодекс РФ связывает возникновение обязанности по уплате таможенных платежей»².

Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов зависят от выбранной таможенной процедуры, которая определяет порядок перемещения товара через таможенную границу с учетом целей и направления их перемещения. Как правило, сроки определяются событием или действием, с которыми законодательство связывает возникновение обязанности по уплате платежей.

Например, в рамках таможенной процедуры выпуска товаров для внутреннего потребления или экспорта уплату таможенных пошлин, налогов необходимо произвести до выпуска (статьи 136, 141 ТК ЕАЭС); в рамках процедуры таможенного транзита уплату следует произвести в день помещения товара под таможенную процедуру в случае недоставки товара в место прибытия (статья 153 ТК ЕАЭС); при процедуре таможенного склада срок уплаты таможенных пошлин, налогов в случае утраты товаров до размещения их на таможенном складе определяется днем утраты товара, а если такой день не определен – днем помещения товаров под таможенную процедуру таможенного склада. Аналогичным образом определяется срок уплаты таможенных платежей

¹ См.: *Архипов А.А.* Сроки в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010; *Бахрах Д.Н.* Административное право России: учебник. М.: Эксмо, 2008. С. 458; *Васекина Э.М.* Юридические сроки: теоретико-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 29; *Комков С.А.* Сроки в трудовом праве Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Томск, 2004. С. 7; *Евсеева О.Ю.* Сроки в избирательном праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. С. 22.

² См.: *Халипов С.В.* Таможенное право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. С. 210.

для владельца таможенного склада в случае утраты товара после его размещения на складе (статья 162 ТК ЕАЭС).

Изложенное позволяет сформулировать следующие положения:

– порядок исчисления таможенных платежей представляет собой установленные в праве ЕАЭС или в национальном законодательстве государства – члена ЕАЭС правила осуществления уполномоченным лицом действий, направленных на расчет суммы подлежащих уплате в бюджетную систему таможенных платежей, осуществляемых по каждому факту перемещения через таможенную или государственную границу товара, с которым законодательство, регулирующее таможенные отношения, связывает возникновение обязанности по уплате таможенных платежей;

– порядок и сроки уплаты таможенных платежей – это элемент таможенного обложения, установленный правом ЕАЭС или национальным законодательством государств – членов ЕАЭС, представляющий собой правила уплаты таможенных платежей в пределах нормативно установленного периода времени.

Установление порядка и срока уплаты таможенного платежа предполагает нормативное закрепление юрисдикции, в которой таможенный платеж подлежит уплате, определение органа, уполномоченного на администрирование платежа, формы и средства платежа, а также периода, в течение которого соответствующая обязанность плательщика должна быть исполнена.

2.2.5. Финансово-правовые аспекты установления льгот по уплате таможенных платежей

Действующее наднациональное законодательство, регулирующее таможенные отношения, не содержит понятия льготы по уплате таможенных платежей, определяя в статье 49 ТК ЕАЭС лишь виды льгот и порядок их установления. Так, к числу льгот по уплате таможенных платежей в ТК ЕАЭС отнесены льготы по уплате ввозных таможенных пошлин (тарифные льготы), льготы по уплате вывозных таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов

(освобождение от уплаты таможенных сборов). ТК ЕАЭС к данной категории льгот относит также тарифные преференции.

Льготы по уплате ввозных таможенных пошлин определены в статье 43 Договора о ЕАЭС и в Приложении № 6 к Договору о ЕАЭС, определяющих общий порядок применения тарифных льгот. Право ЕАЭС для ввозных таможенных пошлин предусматривает льготы в виде освобождения от уплаты или снижения ставки ввозной таможенной пошлины.

Так, освобождены от уплаты ввозной таможенной пошлины импортируемые на таможенную территорию Союза из третьих стран товары, ввоз которых осуществляется в качестве гуманитарной помощи, в благотворительных целях, в рамках международного сотрудничества в области исследования и использования космического пространства и в иных случаях.

Льготы по уплате вывозных таможенных пошлин, налогов, а также таможенных сборов устанавливаются законодательством государств – членов ЕАЭС. Согласно части 3 статьи 34 Закона РФ «О таможенном тарифе», под тарифной льготой в отношении товаров, вывозимых из Российской Федерации, понимается предоставляемая на условиях взаимности или в одностороннем порядке при реализации торговой политики Российской Федерации льгота в виде освобождения от уплаты таможенной пошлины или снижения ставки таможенной пошлины. Например, освобождены от уплаты вывозных таможенных пошлин товары, включая топливо, продовольствие, вывозимое для обеспечения деятельности российских и арендованных (зафрахтованных) российскими лицами судов, осуществляющих рыболовство.

Льготы по уплате НДС и акцизов в Российской Федерации установлены в статьях 150 и 183 НК РФ, льготы по уплате таможенных сборов – Законом о таможенном регулировании, а также регламентируются отдельными постановлениями Правительства РФ¹.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 18 мая 2011 г. № 387 «Об освобождении от уплаты таможенных сборов за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров, при ввозе в Российскую Федерацию незарегистрированных лекарственных средств для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретного пациента, а также

Применение льгот по уплате таможенных платежей может быть установлено нормами о конкретной таможенной процедуре, применяемой в рамках внешнеэкономической деятельности. Например, при помещении товара под таможенную процедуру таможенного транзита, таможенного склада или временного ввоза НДС и акцизы уплате не подлежат. По мнению С.В. Халипова, в данном случае сами таможенные льготы характеризуют и определяют таможенную процедуру, а не наоборот¹.

Понятие правовой льготы являлось предметом научного осмысления и в рамках теории права, и в контексте отраслевых направлений правовой науки.

Теоретики права под правовой льготой понимают разновидность исключений, с помощью которых субъект наделяется дополнительными юридическими возможностями, связанными как с совершенствованием правомочий (дополнительные преимущества), так и с уменьшением объема различного рода долженствований (нормативные изъятия)². Льготы, таким образом, являются правомерными отклонениями от общих правил поведения, которые устанавливаются либо для субъектов, реализация интересов которых может быть затруднена без дополнительных правовых гарантий, либо для лиц, чья деятельность характеризуется повышенной значимостью для публично-правового образования. Предметом исследования в научной литературе также являлись налоговые льготы, что нашло свое отражение в трудах, например, Н.А. Шевелевой, Т.Д. Братко³.

Изложенное позволяет прийти к выводу, что льготы по уплате таможенных платежей как подвид таможенных льгот следует отнести к категории правовых

гемопозитических стволовых клеток, костного мозга» (с изм. и доп. от 22 мая 2019 г.) // СЗ РФ. 2011. № 21, ст. 2974. 2019. № 21, ст. 2593.

¹ См.: Халипов С.В. Таможенные льготы в праве Евразийского экономического союза и законодательстве Российской Федерации // Российский внешнеэкономический вестник. 2017. № 4. С. 107–113.

² См.: Морозова И.С. Теория правовых льгот: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 12–13.

³ См. подробнее: Шевелева Н.А. Братко Т.Д. Налоговая льгота как категория финансового права // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2014. № 10. С. 63–64.

льгот¹, поскольку они также устанавливаются (только в нормативных правовых актах) и предоставляют лицу дополнительные юридические возможности по реализации своих прав и обязанностей.

В науке таможенного права применительно к отношениям по уплате таможенных платежей выделяют финансово-правовые льготы, которые представляют собой установленные для физических и юридических лиц преимущества по уплате таможенных платежей в отношении отдельных категорий товаров, перемещаемых через таможенную границу². По мнению О.Ю. Бакаевой, льготы по уплате таможенных платежей следует именовать тарифно-налоговыми преференциями, которые включают в себя льготы (преференции) по всем видам таможенных платежей³.

По общему правилу, данный элемент системы таможенного обложения является факультативным (дополнительным) и устанавливается по усмотрению законодателя с учетом особенностей определенного вида таможенного платежа. Предоставление льготы по уплате таможенных платежей фактически выступает исключением из принципа всеобщности таможенного обложения, вытекающего из взаимосвязанных положений статей 19 и 57 Конституции РФ. Данное обстоятельство указывает на исключительный характер льгот, устанавливаемых для решения социальных задач, а также регулирования уполномоченным органом экономических процессов.

При установлении льготы по уплате таможенных платежей она становится элементом таможенного обложения, имеющим равное значение с иными его элементами. Принимая во внимание необходимость реализации принципа равенства таможенного обложения и учета фактической способности плательщика уплатить таможенные платежи, использование льгот может стать необходимым инструментом, способным обеспечить выполнение названных

¹ См.: Назаренко Н.А. Категория «таможенная льгота» в современном таможенном праве // Финансовое право. 2009. № 4. С. 34–36.

² См.: Кочубей И.С. Правовое регулирование льгот в области таможенного дела: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 9.

³ См.: Бакаева О.Ю. Институт льгот в таможенном праве (финансовый аспект) // Современное право. М.: Новый Индекс, 2013. № 2. С. 2–6.

задач. Представляется, что при установлении льготы как элемента таможенного обложения законодателем указанные преимущества должны определяться применительно к конкретному виду таможенного платежа. К обязательным элементам льгот, подлежащих установлению в праве ЕАЭС или национальном законодательстве государства – члена ЕАЭС, следует отнести следующие.

1. Объект льготы. Правовая регламентация тарифно-налоговых льгот предполагает установление одного или нескольких объектов, с наличием которых законодательство связывает возникновение у лица правомочий для использования дополнительных преимуществ при уплате таможенных платежей. Среди них:

а) товар, в том числе его стоимость, состояние и назначение (например, освобождены от уплаты таможенных пошлин товары, вывозимые из Российской Федерации в качестве гуманитарной помощи);

б) таможенная процедура (например, условия таможенной процедуры таможенного склада предусматривают полное освобождение плательщика от уплаты таможенных пошлин и налогов);

в) государство (например, по сниженным ставкам подлежат уплате ввозные таможенные пошлины на товары, происходящие из развивающихся или наименее развитых стран);

г) плательщик (например, освобождены от уплаты таможенных сборов официальные представительства иностранных государств, международные организации, персонал этих представительств, учреждений и организаций).

2. Вид применяемой льготы. В данном аспекте в рамках правового регулирования необходимо определить, какой вид льготы по уплате таможенных платежей вправе выбрать плательщик при перемещении товаров через таможенную или государственную границу.

В числе указанных видов льгот:

а) освобождение от уплаты таможенных платежей (полное или частичное);

б) снижение уровня ставок таможенных платежей;

в) возврат или зачет таможенных платежей, включая возмещение налогов из бюджета. Представляется обоснованной позиция, выраженная в науке налогового

права, согласно которой возврат ранее уплаченного налога следует рассматривать как разновидность «налоговой амнистии»¹. В науке таможенного права не существует понятия «таможенная амнистия», вместе с тем правовые отношения, связанные с возвратом ранее уплаченных таможенных платежей, существует и в данной сфере. Например, пунктом 1 статьи 237 ТК ЕАЭС предусмотрена возможность возврата (зачета) уплаченных сумм вывозных таможенных пошлин в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру реимпорта, если с момента помещения указанных товаров под таможенную процедуру экспорта прошло не более шести месяцев. В свою очередь, зачет таможенных платежей является проявлением принципа недопустимости двойного обложения таможенными платежами. Аналогичной позиции относительно причисления возврата таможенных платежей к льготам по их уплате придерживаются О.Ю. Бакаева², И.С. Кочубей³;

г) изменение срока уплаты таможенных платежей. Названный вид льготы включает в себя отсрочку или рассрочку уплаты таможенных платежей. У плательщика, таким образом, появляется возможность уплатить таможенный платеж в полном объеме или в части, в более поздний срок, с уплатой процентов или без таковых (статья 58 ТК ЕАЭС). Несмотря на то, что нормы об изменении сроков уплаты таможенных платежей содержатся в главе 8 ТК ЕАЭС, регламентирующей сроки и порядок уплаты, представляется, что отсрочку и рассрочку уплаты таможенных платежей в соответствии с их правовой природой можно квалифицировать как правовую льготу⁴, предоставляемую узкой категории лиц. Например, согласно пункту 2 статьи 59 ТК ЕАЭС отсрочка или рассрочка уплаты ввозных таможенных пошлин предоставляется плательщику в случае причинения ему ущерба в результате стихийного бедствия, технологической

¹ См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. С. 130–152.

² См.: Бакаева О.Ю. Особый порядок исполнения юридической обязанности по уплате таможенных платежей // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2007. № 2 (3). С. 146.

³ См.: Кочубей И.С. Правовое регулирование льгот в области таможенного дела: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 9.

⁴ См.: Бакаева О.Ю. Кочубей И.С. Льготы в таможенном законодательстве // Право и экономика. 2008. № 5. С. 94–102.

катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, а также в иных случаях. Очевидно, что названная мера направлена на оказание государством поддержки плательщику посредством предоставления дополнительного времени для исполнения обязанности. Изменение срока уплаты налогов рассматривалось в качестве льготы также и в науке налогового права¹;

д) тарифные квоты. Этот вид льгот применяется в отношении сельскохозяйственных товаров и предусматривает возможность их ввоза на таможенную территорию ЕАЭС в установленном количестве, определяемом в натуральном или стоимостном выражении, с применением более низких ставок, чем предусмотренные Единым таможенным тарифом ЕАЭС. Ввоз продукции свыше установленной квоты облагается ставками таможенных платежей согласно Единому таможенному тарифу ЕАЭС.

3. Срок применения, порядок предоставления и аннулирования льготы. Данный элемент предполагает установление процедуры принятия уполномоченным органом решения о предоставлении льготы, а также перечня документов, предоставление которых необходимо для использования субъектом таможенных отношений льготы. К числу указанной категории документов следует отнести документы, подтверждающие наличие материального права лица на получение льготы, а также документы процессуального характера (акты таможенных или налоговых органов), на основании которых уполномоченный орган принимает решение о предоставлении льготы.

Например, для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты таможенных платежей плательщику необходимо, согласно части 1 статьи 52 Закона о таможенном регулировании, подать соответствующее заявление и приложить к нему документы, подтверждающие наличие оснований для предоставления указанной льготы. Результатом рассмотрения заявления налогоплательщика

¹ См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. С. 150.

является принятие решения о предоставлении или об отказе в предоставлении налоговой льготы¹.

Изложенное позволяет сформулировать определение: льготы по уплате таможенных платежей – установленные в праве ЕАЭС или национальном законодательстве государств – членов ЕАЭС исключения из общих правил уплаты таможенных платежей, которые дают плательщику преимущества в виде предоставления дополнительных прав или уменьшения объема обязанностей, связанных с уплатой таможенных платежей.

Установление таможенной льготы предполагает нормативное определение применительно к каждому виду таможенного платежа объекта льготы, ее вида, срока применения, а также порядка предоставления и аннулирования.

Таким образом, правильная и своевременная уплата таможенных платежей возможна при полном и непротиворечивом установлении в законодательстве всех элементов таможенного обложения. Очевидно, что непрофессиональным участникам внешнеэкономической деятельности часто бывает сложно правильно определить, в какой срок, в каком размере и какие таможенные платежи следует уплатить. В этой связи представляется обоснованным совершенствование информационной системы «Личный кабинет участника ВЭД» с помощью возможностей искусственного интеллекта. В частности, функционирование в рамках данной системы чат-ботов позволит быстро и эффективно консультировать ее пользователей по вопросам механизма исполнения обязанностей по уплате таможенных платежей. Аналогичная система в настоящее время используется на официальном сайте Федеральной налоговой службы².

Заранее заданные алгоритмы работы чат-ботов позволят участнику внешнеэкономической деятельности получить в короткий срок решение возникшего вопроса либо, в случае недостижения необходимого результата,

¹ См.: Приказ ФТС России от 28 февраля 2019 г. № 342 «Об утверждении форм документов, необходимых для изменения сроков уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов в форме отсрочки или рассрочки, а также порядков их заполнения, рассмотрения и принятия решения по ним». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: Агамагомедова С.А., Бакаева О.Ю., Власова Е.Л. Указ. соч. С. 207–209.

переадресовать его посредством искусственного интеллекта в службу технической поддержки.

Система искусственного интеллекта может быть применена и в целях оперативного заполнения таможенных деклараций на товары, когда чат-бот в автоматическом режиме на основе предоставленных пользователем данных с помощью заранее заданных алгоритмов заполняет необходимые графы декларации. Автоматическое определение таможенной стоимости товаров и ставки таможенного платежа, а также исчисление его размера позволит снизить вероятность ошибок при самостоятельном заполнении деклараций декларантом.

Как видится, изложенные нововведения способны повысить доступность и эффективность работы как таможенных, так и налоговых органов при использовании единого лицевого счета.

Итак, установление таможенных платежей предполагает нормативное закрепление не только их плательщиков, но и совокупности иных элементов таможенного обложения, к числу которых относятся: объект и предмет таможенного обложения, расчетная база, ставка платежа, порядок его исчисления, порядок и сроки уплаты, а также (в качестве факультативного элемента) – льготы по уплате таможенных платежей. Перечисленные элементы следует устанавливать применительно к каждому виду таможенных платежей, что обусловлено неидентичностью их правовой природы.

В целях реализации принципа определенности установления таможенных платежей, необходимо введение в ТК ЕАЭС статьи 46.1 и закрепление в ней общих условий установления таможенных платежей, содержащих требования об обязательности нормативного определения их плательщиков, а также элементов таможенного обложения применительно к каждому виду таможенного платежа. В этой связи таможенные платежи могут считаться законно установленными, если определены все названные элементы, что соответствует конституционно-правовому принципу законного установления налогов и сборов, закреплённому в статье 57 Конституции РФ и носящему универсальный характер.

Проведенное во второй главе работы исследование юридической конструкции таможенных платежей позволило разработать авторские определения следующих понятий.

Под объектом таможенного обложения следует понимать действия субъектов отношений в области таможенного дела, направленные на перемещение товаров через таможенную границу ЕАЭС, действия должностных лиц таможенных органов по совершению таможенных операций, связанных с выпуском товаров, а также по таможенному сопровождению и хранению товаров, представляющие собой юридические факты, влекущие возникновение у плательщика обязанности уплатить таможенные платежи; под предметом обложения таможенными платежами – непосредственно перемещаемый через таможенную границу ЕАЭС товар.

База таможенного обложения – установленная в праве ЕАЭС или национальном законодательстве государств – членов ЕАЭС стоимостная, количественная или иная характеристика предмета таможенного обложения, которая, как правило, выражается в таможенной стоимости товара. При этом база таможенного обложения таможенными сборами за таможенное сопровождение определяется как расстояние, на протяжении которого осуществляется таможенное сопровождение автотранспортного средства или железнодорожного подвижного состава, что характеризует совершаемые с предметом таможенного обложения юридически значимые действия.

Таможенная стоимость – стоимостная характеристика товара, основанная на цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за него, которая исчисляется в соответствии с актами права ЕАЭС и национального законодательства государств – членов ЕАЭС и используется в качестве базы для исчисления таможенного платежа.

Ставка таможенного обложения представляет собой установленную в праве ЕАЭС или национальном законодательстве государств – членов ЕАЭС величину начислений на единицу измерения расчетной базы таможенного обложения.

Порядок исчисления таможенных платежей следует определить как установленные в праве ЕАЭС или в национальном законодательстве государств – членов ЕАЭС правила осуществления обязанным или уполномоченным лицом действий, направленных на расчет суммы подлежащих уплате в бюджетную систему таможенных платежей, осуществляемых по каждому факту перемещения через таможенную товары, а также совершения должностными лицами таможенных органов таможенных операций, связанных с выпуском товаров, действий по таможенному сопровождению и хранению товаров, с которым законодательство, регулирующее таможенные отношения, связывает возникновение обязанности по уплате таможенных платежей.

Порядок и сроки уплаты таможенных платежей – элемент таможенного обложения, установленный правом ЕАЭС или национальным законодательством государств – членов ЕАЭС, представляющий собой правила уплаты таможенных платежей в пределах нормативно установленного периода.

Под льготами по уплате таможенных платежей следует понимать установленные в праве ЕАЭС или национальном законодательстве государств – членов ЕАЭС исключения из общих правил уплаты таможенных платежей, которые дают плательщику преимущества в виде предоставления дополнительных прав или уменьшения объема обязанностей, связанных с уплатой таможенных платежей.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящем диссертационном исследовании, являющемся одним из первых в науке таможенного права, проведен детальный анализ теоретических и финансово-правовых основ деятельности уполномоченных органов по установлению таможенных платежей, который позволил сформулировать аргументированные выводы и обеспечить научную основу для разработки практических рекомендаций по совершенствованию правового регулирования.

На современном этапе перед государствами – членами ЕАЭС стоят важные социально-экономические задачи, требующие значительного количества бюджетных средств. Как финансовая основа государства, таможенные платежи предполагают обязательность законного установления их системы, а также элементов, составляющих юридическую конструкцию каждого из видов: таможенной пошлины, налогов, таможенных сборов.

В диссертационном исследовании проведен анализ сущности таможенных платежей, их основных признаков. В работе предложено рассматривать в качестве формирующегося признака таможенных платежей гармонизацию (сближение) их ставок в рамках ЕАЭС. Предлагаются авторские определения понятий «таможенные платежи» (в широком и узком смысле) и «таможенная пошлина». Расширение установленного пунктом 1 статьи 46 ТК ЕАЭС перечня таможенных платежей возможно за счет включения в число налогов НДС и акцизов, уплачиваемых при перемещении товаров между государствами-членами ЕАЭС, а также отнесения к числу таможенных сборов утилизационного сбора. В перспективе целесообразно рассмотреть вопрос о законном установлении данной системы.

Особая правовая природы таможенной пошлины как основного таможенного платежа заключается в наличии у нее характерных черт и налога, и сбора. Исследование признаков косвенных налогов (НДС и акцизов) также дало возможность выявить их общие и отличительные черты.

Деятельность уполномоченных органов по установлению таможенных платежей рассмотрена через призму различных подходов, что доказывает ее

многоаспектность. Она является и юридической, и управленческой, и правотворческой, и финансовой. Данный фактор обуславливает наличие сложной системы признаков и принципов деятельности по установлению таможенных платежей, в которой находят свое выражение качественные характеристики каждого ее аспекта.

Предложена собственная дефиниция понятия «установление таможенных платежей», разработанная на основе выделения следующих признаков:

1) таможенные платежи устанавливаются уполномоченными органами в форме международного договора (что обусловлено функционированием ЕАЭС) или закона;

2) деятельность по их установлению осуществляется в рамках как таможенного (включая право ЕАЭС), так и налогового законодательства и является направлением финансовой деятельности государства;

3) установление таможенных платежей предполагает нормативное закрепление их плательщика, а также элементов таможенного обложения, при определении которых таможенный платеж следует признать законно установленным.

Систематизированы принципы установления таможенных платежей, к числу которых отнесены: законность, демократизм, гласность, равноправие, справедливость и соразмерность, научность и профессионализм, определенность, экономическая обоснованность, сочетание налогового и таможенного регулирования, единое таможенное регулирование.

Исследование генезиса финансово-правового регулирования установления таможенных платежей позволило определить важные особенности и закономерности развития данной деятельности в исторической ретроспективе. Определены этапы развития источников нормативного регулирования таможенных платежей.

В ходе анализа правового положения плательщиков таможенных платежей обоснован вывод о невозможности отнесения к числу плательщиков наряду с декларантом иных лиц, которыми в определенных в законе или международном

договоре случаях уплачиваются данные платежи, и, как следствие, возложения на них публично-правовой обязанности по их уплате. Лица, осуществляющие уплату таможенных платежей, классифицированы на три группы: лица, на которых возложена публично-правовая обязанность уплаты таможенных платежей (как правило, декларант); лица, обеспечивающие исполнение обязанности по уплате таможенных платежей (таможенные представители); лица, несущие ответственность за уплату таможенных платежей (перевозчик, в том числе таможенный перевозчик, владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, владелец свободного склада, владелец магазина беспошлинной торговли, уполномоченный экономический оператор).

К числу таких признаков, характеризующих плательщика таможенных платежей, предложено относить следующие: наличие статуса декларанта или лица, ответственного за финансовое урегулирование обязательств по внешнеторговому договору (контракту); наделение публично-правовой обязанностью по уплате таможенных платежей; наличие прав владения, пользования и (или) распоряжения товарами, перемещаемыми через таможенную границу; участие в правоотношениях по уплате таможенных платежей от собственного имени; уплата таможенных платежей за счет собственных средств без какой-либо компенсации со стороны третьих лиц; наличие собственного интереса в дальнейшем использовании товаров, перемещаемых через таможенную границу.

Система элементов таможенного обложения (объект обложения, расчетная база, ставка платежа, порядок исчисления платежа, порядок и сроки уплаты) расширена за счет введения в нее самостоятельного элемента – предмета обложения. Предложены авторские понятия всех элементов таможенного обложения.

Сформулирована позиция о том, что сам по себе товар не влечет возникновения обязанности уплатить таможенные платежи, поскольку необходимость уплаты обязательных платежей данной категории возникает как следствие действий конкретного субъекта, направленных на перемещение товара

через таможенную границу ЕАЭС. Перемещение товара выступает юридическим фактом, влекущим возникновение обязательства уплатить таможенные платежи. В связи с этим под предметом обложения таможенными платежами предлагается понимать непосредственно перемещаемый через таможенную границу ЕАЭС товар; под объектом таможенного обложения – действия субъекта отношений в области таможенного дела, направленные на перемещение товара через таможенную границу ЕАЭС, представляющие собой юридический факт, влекущий возникновение у плательщика обязанности уплатить таможенные платежи.

Проанализированы вопросы установления расчетной базы для уплаты таможенных платежей. Предложено авторское определение понятия таможенной стоимости, используемой в качестве базы для исчисления таможенного платежа.

В рамках анализа материалов судебной практики по вопросам определения таможенной стоимости товаров выявлены проблемы, вытекающие из правовой неопределенности отдельных положений о возможности (невозможности) включения в нее дополнительных начислений, предусмотренных статьей 40 ТК ЕАЭС. В частности, к таким элементам относятся дивиденды, расходы на тару, арендные и лизинговые платежи. Сформулированы предложения по решению изложенных проблем посредством внесения изменений и дополнений в положения пункта 9 статьи 39, пункта 2 статьи 40 ТК ЕАЭС.

Результатом выявления и научного осмысления проблем установления ставок вывозных таможенных пошлин, а также утилизационного сбора стало обоснование необходимости решения вопроса о нормативном закреплении критериев определения размера ставок таможенных сборов, согласно которым вводимые ставки должны быть разумно обоснованными, справедливыми и соразмерными затратам органов публичной власти.

Нормативное закрепление порядка уплаты таможенных платежей должно предполагать установление в праве ЕАЭС или законодательстве государств – членов ЕАЭС применительно к каждому виду обязательного платежа лица, на которое возложена обязанность по расчету таможенного платежа, метода

исчисления и правил предоставления в уполномоченный орган сведений о произведенном расчете таможенного платежа.

Порядок и сроки уплаты таможенных платежей как элемент таможенного обложения подразумевает необходимость регламентации применительно к каждому виду обязательного платежа юрисдикции, в которой таможенный платеж подлежит уплате, органа, уполномоченного на принятие таможенных платежей, формы уплаты таможенных платежей, средства платежа, а также срока для уплаты.

Льготы, относящиеся к факультативному элементу таможенного обложения, предусматривают определение в праве ЕАЭС или законодательстве государств – членов ЕАЭС объекта льготы, ее вида, срока применения, а также порядка предоставления и аннулирования.

Обоснован вывод о необходимости установления плательщиков, а также элементов таможенного обложения в отдельной статье главы 6 ТК ЕАЭС, определяющей общие условия установления таможенных платежей, согласно которым анализируемые платежи могут считаться законно установленными, если определены все элементы обложения.

Таким образом, установление таможенных платежей представляет собой сложную многоаспектную деятельность, должное осуществление которой способствует устранению неопределенности в правовом статусе лиц, исполняющих обязанность по уплате таможенных платежей, пополнению бюджетов государств – членов ЕАЭС, а также эффективному регулированию экспортно-импортных отношений. Непротиворечивая же нормативная регламентация элементов таможенного обложения является конституционно-правовой основой законного установления таможенных платежей.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ

Международные правовые акты

1. Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2012. – № 37, ч. 5, ст. 2442–2511; ч. 6, ст. 2916–2991.
2. Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур : совершено в г. Киото 18 мая 1973 г. (в ред. Протокола от 26 июня 1999 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2011. № 32, ст. 4810.
3. Соглашение по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2012. – № 37, ч. 5, ст. 2188–2216; ч. 6, ст. 2679–2704.
4. Договор о Евразийском экономическом союзе : подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. (с изм. от 25 мая 2023 г.), ратифицирован Федеральным законом от 3 октября 2014 г. № 279-ФЗ [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. – URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 06.04.2024).
5. Договор о присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. : подписан в г. Москве 23 декабря 2014 г. (с изм. от 1 октября 2019 г.) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. – URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 06.04.2024).
6. Договор о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. : подписан в г. Минске 10 октября 2014 г. (с изм. от 14 апреля 2020 г.) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. – URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 06.04.2024).
7. Договор о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 6 октября 2007 г. : ратифицирован Федеральным законом

от 27 октября 2008 г. № 187-ФЗ «О ратификации Договора о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2008. – № 44, ст. 4993.

8. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза от 11 апреля 2017 г. (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) (с изм. и доп. от 29 мая 2019 г.) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. – URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 15.06.2024).

9. Решение Высшего Евразийского экономического совета «Об Основных направлениях экономического развития Евразийского экономического союза» от 16 октября 2015 г. № 28 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 06.04.2024).

10. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14 октября 2015 г. № 59 «О перечне товаров, в отношении которых Республикой Казахстан в соответствии с обязательствами, принятыми в качестве условия присоединения к Всемирной торговой организации, применяются ставки ввозных таможенных пошлин, более низкие по сравнению со ставками пошлин Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза, и размеров таких ставок пошлин» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 28.05.2024).

11. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 20 декабря 2017 г. № 107 «Об отдельных вопросах, связанных с товарами для личного пользования» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. – URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 10.11.2023).

12. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 20 декабря 2017 г. № 111 «О критериях оценки инициатив в рамках реализации цифровой повестки Евразийского экономического союза в целях обеспечения их проработки» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского

экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 25.04.2024).

13. Распоряжение Совета Евразийской экономической комиссии от 25 марта 2020 г. № 11 «О реализации мер, направленных на предотвращение распространения коронавирусной инфекции COVID-19» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 24.02.2024).

14. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 3 апреля 2020 г. № 33 «О внесении изменений в некоторые решения Комиссии Таможенного союза и об утверждении перечня товаров критического импорта» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 21.02.2024).

15. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 14 сентября 2021 г. № 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» (с изм. и доп. от 22 апреля 2024 г.) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического Союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 10.06.2024).

16. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 22 сентября 2015 г. № 118 «Об утверждении Правил учета процентных платежей при определении таможенной стоимости товаров» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org> (дата обращения: 21.02.2024)..

17. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 7 ноября 2017 г. № 137 «О расчете таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org> (дата обращения: 25.04.2024).

18. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 7 ноября 2017 г. № 142 «О структуре и формате расчета таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 25.04.2024).

19. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 24 февраля 2021 г. № 19 «Об определении таможенной стоимости носителей информации, содержащих программное обеспечение» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 21.02.2024).

20. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 1 марта 2021 г. № 23 «Об утверждении Положения об определении таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза по договору аренды или финансовой аренды (лизинга)» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 28.11.2023).

21. Регламент Совета Европейских сообществ 23 июля 1987 г. № 2658/87 «О тарифной, статистической номенклатуре и Общем таможенном тарифе» [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.05.2024).

Нормативные правовые акты и другие официальные документы

Российской Федерации

22. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм., одобр. в ходе общерос. голосования 1 июля 2020 г.) [Текст] // Рос. газ. – 1993. – 25 дек.; Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2020. – № 11, ст. 1416.

23. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп. от 11 марта 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 5, ст. 410; 2024. – № 12, ст. 1572.

24. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 29 мая 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 25, ст. 2954; 2024. – № 23, ч. 1, ст. 3049.

25. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 26 февраля 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2024. – № 10, ст. 1311.

26. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 23 марта 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2024. – № 13, ст. 1681.

27. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 22 апреля 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32, ст. 3340; Рос. газ. – 2024. – 26 апр.

28. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 29 мая 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 1, ч. 1, ст. 1; 2024. – № 23, ст. 3054.

29. Закон Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (с изм. от 25 декабря 2023 г.) [Текст] // Рос. газ. – 1993. – 5 июня; Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2024. – № 1, ч. 1, ст. 11.

30. Федеральный закон от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (с изм. и доп. от 04 августа 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 26, ст. 3009; 2023. – № 32, ч. 2, ст. 6183.

31. Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (с изм. и доп. от 29 мая 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3803; 2024. – № 23, ч. 1, ст. 3046.

32. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» (с изм. от 2 июля 2021 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2004. – № 31, ст. 3231; 2021. – № 27, ч. 1, ст. 5133.

33. Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 20 апреля 2021 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2010. – № 48, ст. 6252; 2021. – № 17, ст. 2883.

34. Федеральный закон от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 25 декабря 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2010. № 49, ст. 6422; 2024. № 1, ч. 1, ст. 6.

35. Федеральный закон от 14 ноября 2017 г. № 317-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2017. – № 47, ст. 6843.

36. 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» (с изм. и доп. от 26 февраля 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2018. – № 32, ч. 1, ст. 5082; 2024. – № 10, ст. 1301.

37. Федеральный закон от 27 декабря 2019 г. № 479-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части казначейского обслуживания и системы казначейских платежей» (с изм. и доп. от 15 октября 2020 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2019. – № 52, ч. 1, ст. 7797. 2020. № 42, ч. 2, ст. 6514.

Подзаконные акты Российской Федерации

38. Указ Президента РФ от 8 марта 2022 г. № 100 «О применении в целях обеспечения безопасности Российской Федерации специальных экономических мер в сфере внешнеэкономической деятельности» (с изм. и доп. от 20 июля 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2022. – № 11, ст. 1671. 2023. – № 30, ст. 5674.

39. Постановление Правительства РФ от 18 мая 2011 г. № 387 «Об освобождении от уплаты таможенных сборов за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров, при ввозе в Российскую Федерацию незарегистрированных лекарственных средств для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретного пациента, а также гемопоэтических стволовых клеток, костного мозга» (с изм. и доп. от 22 мая 2019 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2011. № 21, ст. 2974. 2019. – № 21, ст. 2593.

40. Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2013 г. № 1291 «Об утилизационном сборе в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» (с изм. и доп. от 13 февраля 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. – № 2, ч. 1, ст. 115; 2024. – № 8, ст. 1120.

41. Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2016 г. № 81 «Об утилизационном сборе в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» (с изм. и доп. от 6 июня 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2016. № 7, ст. 991; 2023. – № 24, ст. 4337.

42. Постановление Правительства РФ от 11 сентября 2018 г. № 1082 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за таможенное сопровождение и хранение» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2018. № 38, ст. 5859.

43. Постановление Правительства РФ от 16 декабря 2019 г. № 1694 «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2019. – № 52, ч. 1, ст. 7948.

44. Постановление Правительства РФ от 26 марта 2020 г. № 342 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров» (с изм. и доп. от 6 мая 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2020. – № 14, ч. 1, ст. 2099. 2023. – № 21, ст. 3703.

45. Постановление Правительства РФ от 25 июня 2020 г. № 925 «О требованиях к операторам таможенных платежей, порядке организации взаимодействия между операторами таможенных платежей, лицами, вносящими авансовые платежи, уплачивающими таможенные пошлины, налоги и иные платежи, взимание которых возложено на таможенные органы, и Федеральной таможенной службой, порядке обеспечения надлежащего исполнения принимаемых операторами таможенных платежей на себя обязательств и взыскания денежных средств в случае неисполнения операторами таможенных платежей принимаемых на себя обязательств и о признании утратившим силу постановления Правительства Российской Федерации от 30 марта 2013 г. № 285» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2020. – № 27, ст. 4213.

46. Постановление Правительства РФ от 27 ноября 2021 г. № 2068 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» (с изм. и доп. от 27 декабря 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2021. – № 49, ч. 1, ст. 8255; 2024. – № 1, ч. 1, ст. 220.

47. Постановление Правительства РФ от 9 мая 2022 г. № 839 «О порядке предоставления тарифной льготы в виде освобождения от уплаты ввозной таможенной пошлины в отношении технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, сырья и материалов, ввозимых для исключительного использования на территории Российской Федерации в рамках

реализации инвестиционных проектов, соответствующих приоритетному виду деятельности (сектору экономики) Российской Федерации, и об освобождении от предоставления обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин в отношении указанных товаров» (с изм. от 12 августа 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2022. – № 21, ст. 3437; 2023. – № 34, ст. 6577.

48. Постановление Правительства РФ от 7 декабря 2022 г. № 2240 «Об утверждении ставок ввозных таможенных пошлин в отношении отдельных товаров, страной происхождения которых являются государства и территории, предпринимающие меры, которые нарушают экономические интересы Российской Федерации» (с изм. и доп. от 17 апреля 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2022. – № 50, ч. 4, ст. 8941; 2024. – № 17, ст. 2352.

49. Постановление Правительства РФ от 7 июля 2023 г. № 1118 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2013 г. № 1291» (с изм. и доп. от 22 сентября 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2023. – № 28, ст. 5232. 2023. – № 39, ст. 7052.

50. Постановление Правительства РФ от 21 сентября 2023 г. № 1538 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза, и о внесении изменений в ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» (с изм. и доп. от 27 апреля 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2023. – № 39, ст. 7046. 2024. – № 18, ст. 2465.

51. Приказ Минфина России от 12 ноября 2013 г. № 107н «Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации» [Текст] // Рос. газ. – 2014. – 24 янв.

52. Приказ ФТС России от 28 февраля 2019 г. № 342 «Об утверждении форм документов, необходимых для изменения сроков уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов в форме отсрочки или рассрочки, а также порядков их заполнения, рассмотрения и принятия решения по ним» [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.10.2023).

53. Приказ ФТС России от 26 июня 2019 г. № 1039 «Об апробации администрирования единого ресурса лицевых счетов плательщиков таможенных и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы, таможенных представителей, а также иных лиц, осуществивших уплату денежных средств на счет Федерального казначейства, с применением комплекса программных средств "Лицевые счета – ЕЛС"» [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.10.2023).

Правовые акты иностранных государств

54. Закон Республики Беларусь от 10 января 2014 г. № 129-3 «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» [Электронный ресурс] // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=Н11400129> (дата обращения: 24.02.2024).

55. Кодекс Республики Казахстан от 26 декабря 2017 г. № 123-VI ЗПК «О таможенном регулировании в Республике Казахстан» [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан. – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000123> (дата обращения: 24.02.2024).

56. Закон Кыргызской Республики от 24 апреля 2019 г. № 52 «О таможенном регулировании» [Электронный ресурс] // Централизованный банк данных правовой информации Кыргызской Республики. – URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/111908/edition/1289610/ru> (дата обращения: 24.02.2024).

Нормативные правовые акты, утратившие силу

57. Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик от 7 октября 1977 года [Текст] // Ведомости ВС СССР. – 1977. – № 41, ст. 617.

58. Таможенный кодекс Российской Федерации : утв. Верховным Советом РФ 18 июня 1993 г. № 5221-1 (с изм. от 26 июня 2008 г.) [Текст] // Рос. газ. – 1993. – 21 июля; 2008. – 28 июня.

59. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (с изм. от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2003. – № 22, ст. 2066; 2010. – № 48, ст. 6252.

60. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17) (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2010. – № 50, ст. 6615; 2015. – № 38, ст. 5214.

61. Таможенный устав Союза ССР : утвержден ЦИК СССР 12 декабря 1924 г. [Текст] // Собр. законодательства СССР. – 1925. – № 5, ст. 53.

62. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в ред. от 11 ноября 2003 г.; с изм. и доп., вступ. в силу с 1 января 2004 г.) [Текст] // Рос. газ. – 1992. – 10 марта. Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2003. – № 46, ч. 1, ст. 4444.

63. Указ Императрицы Елизаветы Петровны от 20 декабря 1753 года «Об уничтожении всех таможен, имеющихя внутри государства, кроме портовых и пограничных и о несборе в тех внутренних таможах внутренних пошлин и других сборов» [Текст] // Полное собрание законов Российской империи. – Собрание первое. – СПб., 1830. – Т. XIII, ст. 10164.

64. Указ Императрицы Елизаветы Петровны от 4 января 1754 года «О взимании во всех приграничных и портовых таможах со всех товаров, оставшихся непроданными и с привозных вновь по 13 копеек с рубля» [Текст] //

Полное собрание законов Российской Империи. – Собрание первое. – СПб., 1830. – Т. XIV, ст. 10169.

Материалы правоприменительной практики

65. Решение Суда Евразийского экономического союза от 9 июня 2021 г. № СЕ-1-2/5-21-АП «Об отмене Решения Суда Евразийского экономического союза от 27 апреля 2021 г. № СЕ-1-2/5-21-КС и признании бездействия ЕЭК соответствующим Договору о ЕАЭС от 29 мая 2014 г. и международным договорам в рамках ЕАЭС и не нарушающим права и законные интересы хозяйствующего субъекта в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Суда Евразийского экономического союза. – URL: <http://courteurasian.org> (дата обращения: 02.02.2024).

66. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1997. – № 1, ст. 197

67. Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции"» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1997. – № 8, ст. 1010.

68. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11 (1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1997. – № 46, ст. 5339.

69. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции"» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. – № 30, ст. 3988.

70. Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2001. – № 7, ст. 701.

71. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "О связи" в связи с запросом Думы Корякского автономного округа» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2006. – № 11, ст. 1230.

72. Постановление Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации...» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2015. – № 27, ст. 4100.

73. Определение Конституционного Суда РФ от 1 июля 1999 г. № 111-О «По жалобе гражданина Варганова Валерия Витальевича на нарушение его конституционных прав Федеральным законом "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" и Законом Белгородской области

"О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности"» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. – № 31, ст. 4039.

74. Определение Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации "Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия" и статьи 7 Федерального закона "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 52, ч. 2, ст. 5290.

75. Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 291-О «По жалобе общественного фонда "Правоборец" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 24 Федерального закона "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год", пункта 9 статьи 80 и пункта 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2003. – № 42, ст. 4107.

76. Определение Конституционного Суда РФ от 15 января 2008 г. № 294-О-П по запросу Арбитражного суда Нижегородской области о проверке конституционности пункта 2 статьи 333.18, подпункта 20 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 4 статьи 16 Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2008. – № 29, ч. 2, ст. 3576.

77. Определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества "Арсенал"...» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2010. – № 1.

78. Определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2011 г. № 191-О-О [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

79. Определение Конституционного Суда РФ от 24 ноября 2016 г. № 2519-О [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

80. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июня 2019 г. № 1564-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Мотомир" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 3 статьи 24.1 Федерального закона "Об отходах производства и потребления"» [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

81. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза» [Текст] // Рос. газ. – 2019. – 6 дек.

82. Определение Верховного Суда РФ от 19 мая 2016 г. по делу № А40-74203/2015 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/11e478e8-ef1a-4184-9739-6de16328e013> (дата обращения: 28.11.2023).

83. Определение Верховного Суда РФ от 1 декабря 2022 г. по делу № А40-20125/2021 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL <https://kad.arbitr.ru/Card/f39d663f-2bd1-42bd-aabb-41f43af25390> (дата обращения: 01.09.2023).

84. Определение Верховного Суда РФ от 2 декабря 2022 г. по делу № А09-1129/2021 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. URL <https://kad.arbitr.ru/Card/a31358a9-e102-4fb2-84fd-f1009967ca36> (дата обращения: 01.09.2023);

85. Определение Верховного суда РФ от 2 декабря 2022 г. по делу № А09-1751/2021 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. URL <https://kad.arbitr.ru/Card/a85b2ed8-a397-4fdf-b18a-d25e2bb37d5b> (дата обращения: 01.09.2023).

86. Определение Верховного Суда РФ от 22 ноября 2023 г. по делу № А11-2543/2022 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/f474a7c0-a130-47c0-8456-ac64e4210844> (дата обращения: 28.11.2023).

87. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 июня 2012 г. по делу № А29-7557/2010 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/b19e453f-f3fd-459c-b32d-0194e48613cc> (дата обращения: 28.11.2023).

88. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 9 ноября 2020 г. по делу № А82-13995/2019 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/31ca5556-fdf1-4ce8-b856-3faeeae5ac73> (дата обращения: 28.11.2023).

89. Постановление Пятого Арбитражного апелляционного суда от 17 ноября 2022 г. по делу № А51-3755/2022 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/20934d84-3b78-46e4-891b-698b0af6b5bc> (дата обращения: 26.05.2023).

90. Решение Арбитражного суда города Москвы от 11 августа 2021 г. по делу № А40-244028/2020 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/535b65a3-f438-4216-8b41-114d6ea6a062> (дата обращения: 28.05.2023).

91. Решение Арбитражного суда города Москвы от 7 сентября 2021 г. по делу № А40-33393/2020 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/1100e7bd-b71e-400e-bf2d-6e4dc3d332d9> (дата обращения: 28.05.2023).

92. Решение Арбитражного суда города Москвы от 6 июля 2022 г. по делу № А40-57629/2022 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/956dab4d-1023-4278-9f3f-edc11be7aa02> (дата обращения: 28.05.2023).

93. Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 20 мая 2020 г. по делу № А56-137218/2019

[Электронный ресурс] // Электронное правосудие. URL <https://kad.arbitr.ru/Card/2009e186-4a61-47d8-aefb-9b50b6e5345b> (дата обращения: 01.09.2023).

94. Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 6 ноября 2013 г. по делу № А56-137218/2019 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL <https://kad.arbitr.ru/Card/6c16fcdf-592f-4b0a-bd96-04b8c0038c4f> (дата обращения: 01.09.2023).

95. Решение Арбитражного суда Тюменской области от 25 октября 2023 г. по делу № А70-17932/2023 [Электронный ресурс] // Электронное правосудие. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/68a49cf0-da38-4d90-91cf-e3f76d197cfa> (дата обращения: 28.11.2023).

Монографии, учебники, учебные пособия

96. *Агабалаев, М.И.* Организационно-правовые основы деятельности и основные функции таможенных органов Российской Федерации [Текст] / М.И. Агабалаев. – М. : Экономика, 2006. – 256 с.

97. *Агамагомедова, С.А.* Деятельность таможенных органов: правовое обеспечение; основные направления; перспективы развития в условиях цифровизации экономики [Текст] / С.А. Агамагомедова, О.Ю. Бакаева, Е.Л. Власова; под ред. О.Ю. Бакаевой, Н.А. Мошкиной. – М. : Русайнс, 2021. – 226 с.

98. Административное право России : учебник [Текст] / Д.Н. Бахрах. – М. : Эксмо, 2008. – 528 с.

99. *Алексеев, С.С.* Структура советского права [Текст] / С.С. Алексеев. – М.: Юрид. лит., 1975. – 263 с.

100. *Андриашин, Х.А.* Таможенное право : учебник [Текст] / Х.А. Андриашин, В.Г. Свинухов, В.В. Балакин. – М. : Магистр, 2008. – 368 с.

101. *Артемов, Н.М.* Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов : учебное пособие [Текст] / Н.М. Артемов, Г.Г. Ячменев. – М., 2008. – 376 с.

102. *Бакаева, О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование [Текст] / О.Ю. Бакаева. – М. : Статут, 2005. – 185 с.

103. *Берендтс, Э.Н.* Русское финансовое право [Текст] / Э.Н. Берендтс. – СПб., 1914. – 453 с.
104. *Винницкий, Д.В.* Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис [Текст] / Д.В. Винницкий. – М. : Норма, 2002. – 144 с.
105. *Габричидзе, Б.Н.* Российское таможенное право : учебник для вузов [Текст] / Б.Н. Габричидзе. – М. : НОРМА, 2001. – 448 с.
106. *Годме, П.М.* Финансовое право [Текст] / П.М. Годме. – М. : Прогресс, 1978. – 429 с.
107. *Грачева, Е.Ю.* Финансовое право : учебное пособие [Текст] / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Юриспруденция, 2000. – 304 с.
108. *Долгова, А.Ю.* Парафискальные сборы в России : монография [Текст] / А.Ю. Долгова. – Воронеж, 2012. – 195 с.
109. *Иловайский, С.И.* Косвенное обложение в теории и практике [Текст] / С.И. Иловайский. – Одесса, 1892. – 202 с.
110. *Карташов, Г.А.* Основы таможенного дела : курс лекций [Текст] / Г.А. Карташов. – Н. Новгород. – 1998. – 143 с.
111. *Козырин, А.Н.* Государственно-правовой механизм таможенной политики зарубежных стран [Текст] / А.Н. Козырин. – М., 1994. – 179 с.
112. *Козырин, А.Н.* Таможенная пошлина [Текст] / А.Н. Козырин. – М. : Налоговый вестник, 1998. – 304 с.
113. *Конин, М.Н.* Административное право : учебник для вузов [Текст] / М.Н. Конин, Е.И. Маторина. – М.: Юрайт, 2014. – 460 с.
114. *Котляревский, С.А.* Финансовое право СССР [Текст] / С.А. Котляревский. – Л. : Госиздат, 1926. – 158 с.
115. *Кочетков, А.И.* Налогообложение предпринимательской деятельности [Текст] / А.И. Кочетков. – М. : ДИС, 1994. – 240 с.
116. *Кулапов, В.Л.* Теория государства и права : учебник [Текст] / В.Л. Кулапов. – Саратов, 2011. – 446 с.

117. *Кучеров, И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография [Текст] / И.И. Кучеров. – М. : ЮрИнфор, 2009. – 473 с.
118. *Лебедев, В.А.* Финансовое право : учебник [Текст] / В.А. Лебедев. – М., 2000. – 461 с.
119. *Ленин, В.И.* К четырехлетней годовщине Октябрьской революции : Полное собрание сочинений [Текст] / В.И. Ленин. – 5-е изд. – М. : Политиздат, 1970. – Т. 44. – 754 с.
120. *Ленин, В.И.* О монополии внешней торговли : Полное собрание сочинений [Текст] / В.И. Ленин. – 5-е изд. – М. : Политиздат, 1970. – Т. 45. – 762 с.
121. *Лившиц, Р.З.* Теория права : учебник [Текст] / Р.З. Лившиц. М. : БЕК, 1994. – 224 с.
122. *Лодыженский, К.Н.* История русского таможенного тарифа [Текст] / К. Лодыженский. – СПб., 1886. – 410 с.
123. *Лодыженский, К.Н.* История русского таможенного тарифа [Текст] / К.Н. Лодыженский. – М. : Юрайт, 2022. – 325 с.
124. *Львов, Д.М.* Курс финансового права [Текст] / Д.М. Львов. – Казань, 1887. – 521 с.
125. *Матузов, Н.И.* Теория государства и права : учебник [Текст] Н.И. Матузов, А.В. Малько. – М. : Юристъ, 2004. – 245 с.
126. *Морейн, И.Б.* Перевод на другую работу [Текст] / И.Б. Морейн. – М. : Юрид. лит., 1965. – 206 с.
127. *Налоги, налогообложение и налоговое законодательство* [Текст] / под ред. Е.Н. Евстигнеева. – СПб., 2007. – 336 с.
128. *Налоговое право : учебник для вузов* [Текст] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2020. – 796 с.
129. *Налоговое право : учебное пособие* [Текст] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК-Пресс, 2000. – 608 с.
130. *Основы таможенного дела* [Текст] / под общ. ред. В.Г. Драганова. – М. : Экономика, 1998. – С. 330.

131. *Осокин, Е.Г.* Внутренние таможенные пошлины в России [Текст] / Е.Г. Осокин. – Казань, 1850. – 178 с.
132. Памятники русского права [Текст] / под ред. С.В. Юшкова; сост. А.А. Зимин. – М. : Госюриздат, 1952. – Вып. 1 : Памятники права Киевского государства X–XII вв. – 287 с.
133. *Покровский, И.А.* Основные проблемы гражданского права [Текст] / И.А. Покровский. – М. : Статут, 2001. – 354 с.
134. *Ровинский, Е.А.* Основные вопросы теории советского финансового права [Текст] / Е.А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – 193 с.
135. *Россинский, Б.В.* Административное право: учебник [Текст] / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – М.: Норма, 2009. – 927 с.
136. Российское законодательство X–XX веков : в 9 т. [Текст] / под общ. ред. О.И. Чистякова. – М., 1984. – Т. 1 : Законодательство Древней Руси. – 430 с.; Т. 3 : Акты земских соборов. – 511 с.
137. *Рыбаков, Б.А.* Киевская Русь и русские княжества. XII–XIII вв. [Текст] / Б.А. Рыбаков. – М., 1982. – 590 с.
138. *Свинухов, В.Г.* Таможенно-тарифное регулирование внешнеэкономической деятельности : учебное пособие [Текст] / В.Г. Свинухов. – М. : Экономист, 2004. – 155 с.
139. *Сенотрусова, С.В.* Таможенные платежи : учебник для вузов [Текст] / С.В. Сенотрусова. – М. : Юрайт, 2021. – 236 с.
140. *Сенякин, И.Н.* Федерализм как принцип российского законодательства [Текст] / И.Н. Сенякин. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2007. – 504 с.
141. *Смит, А.* Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. – М., 1935.
142. Советское финансовое право : учебник [Текст] / под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. – М. : Юрид. лит., 1982. – 424 с.
143. Советское финансовое право : учебное пособие [Текст] / под ред. Е.А. Ровинского. – М., 1978. – 344 с.

144. *Соловьев, С.М.* Сочинения [Текст] / С.М. Соловьев. – Кн. II : История России с древнейших времен. – Т. 3–4. – М., 1988. – 768 с.
145. *Старовойтова, Е.Н.* История таможенного дела и таможенной политики России : учебник для вузов [Текст] / Е.Н. Старовойтова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2023. – 165 с.
146. Таможенное право : учебник [Текст] / отв. ред. А.Ф. Ноздрачев. – М. : Юрист, 1998. – 576 с.
147. Таможенное право : учебник [Текст] / отв. ред. О.Ю. Бакаева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма; Инфра-М, 2020. – 592 с.
148. Таможенное право : учебник [Текст] / Х.А. Андриашин, В.Г. Свинухов, В.В. Балакин. – М. : Магистр, 2008. – 368 с.
149. Таможенное право : учебник для бакалавров [Текст] / В.Н. Сидоров. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2013. – 439 с.
150. *Тихонов, Ю.А.* Таможенная политика русского государства с середины XVI века до 60-х годов XVII века [Текст] / Ю.А. Тихонов // Исторические записки. – М., 1995. – Т. 53. – 252 с.
151. *Фархутдинов, Р.Д.* Налоговое право : учебное пособие для вузов [Текст] / Р.Д. Фархутдинов. – М. : Юрайт, 2021. – 128 с.
152. Финансовое право : учебник [Текст] / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : НОРМА: ИНФРА-М, 2017. – 800 с.
153. Финансовое право : учебник [Текст] / отв. ред. Н.И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2013. – 752 с.
154. Финансовое право : учебник [Текст] / под ред. Е.А. Ровинского. – М. : Юрид. лит, 1971. – 392 с.
155. *Халипов, С.В.* Таможенное право : учебник [Текст] / С.В. Халипов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М., 2006. – С. 206.
156. Хрестоматия по истории государства и права России [Текст] / сост. Ю.П. Титов. – М. : Проспект, 2004. – 472 с.

157. *Шишкин, Р.Н.* Правовое регулирование налога на добавленную стоимость : монография [Текст] / Р.Н. Шишкин. – М. : Юриспруденция, 2012. – 128 с.

158. *Шумилов, М.М.* Торговля и таможенное дело в России: становление, основные этапы развития, IX–XVII вв. [Текст] / М.М. Шумилов. – СПб., 2006. – 471 с.

159. *Юдельсон, К.С.* Советский гражданский процесс [Текст] / К.С. Юдельсон. – М. : Госюриздат, 1956. – 439 с.

160. *Янжул, И.И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах [Текст] / И.И. Янжул. – СПб. : Тип. И. Стасюлевича, 1904. – 502 с.

Статьи в научных журналах и сборниках

161. *Александрова, Е.Н.* О судебной практике кассационной инстанции по спорам, связанным с определением таможенной стоимости товаров [Текст] / Е.Н. Александрова, С.Е. Стафеева // Арбитражные споры. – 2021. – № 4. – С. 3.

162. *Арзуманова, Л.Л.* Развитие финансового права на современном этапе применения государственной антисанкционной политики [Текст] / Л.Л. Арзуманова // Гармонизация национальных правовых систем в условиях современного развития Евразийского экономического союза : сб. науч. ст. по матер. XVII Междунар. науч.-практ. конф. – Ростов н/Д, 2023. – С. 131–134.

163. *Артемов, Н.М.* Виды парафискальных платежей [Текст] / Н.М. Артемов, А.Д. Корнев // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2017. – № 8 (36). – С. 98–109.

164. *Артемов, Н.М.* Понятие и юридическая природа таможенной пошлины [Текст] / Н.М. Артемов // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. – 2016. – № 6. – С. 86–99.

165. *Байтин, М.И.* О принципах и функциях права: новые моменты [Текст] / М. И. Байтин // Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 2000. – № 3(230). – С. 4-16.

166. *Бакаева, О.Ю.* К вопросу о системе принципов деятельности таможенных органов Российской Федерации и их законодательном регулировании [Текст] / О.Ю. Бакаева, В.М. Манохин // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2016. – № 6 (113). – С. 172.

167. *Бакаева, О.Ю.* Институт льгот в таможенном праве (финансовый аспект) [Текст] / О.Ю. Бакаева // Современное право. – 2013. – № 2. – С. 2–6.

168. *Бакаева, О.Ю.* К вопросу о регулятивной функции налогов в период пандемии [Текст] / О.Ю. Бакаева // Налоги. – 2020. – № 4. – С. 3–5.

169. *Бакаева, О.Ю.* К вопросу о системе элементов таможенного обложения и их правовой регламентации [Текст] / О.Ю. Бакаева // Таможенное дело. – 2016. – № 2. – С. 13–16.

170. *Бакаева, О.Ю.* Классификация пошлин и их правовая природа: теория вопроса [Текст] / О.Ю. Бакаева // Право и современная экономика: опыт и будущее : сб. матер. V Междунар. науч.-практ. конф. юрид. фак-та СПбГЭУ (Санкт-Петербург, 7 апреля 2022 г.). – СПб. : Изд-во Санкт-Петерб. гос. эконом. ун-та, 2022. – С. 145–152.

171. *Бакаева, О.Ю.* Классификация таможенных платежей: спорные вопросы [Текст] / О.Ю. Бакаева // Налоги. – 2016. – № 2. – С. 7–10.

172. *Бакаева, О.Ю.* Льготы в таможенном законодательстве [Текст] / О.Ю. Бакаева, И.С. Кочубей // Право и экономика. – 2008. – № 5. – С. 94–102.

173. *Бакаева, О.Ю.* Особый порядок исполнения юридической обязанности по уплате таможенных платежей [Текст] / О.Ю. Бакаева // Вестник Воронежского государственного университета. – Серия : Право. – 2007. – № 2 (3). – С. 136–146.

174. *Бакаева, О.Ю.* Цифровая экономика как вектор трансформации фискальной функции таможенных органов в ЕАЭС [Текст] / О.Ю. Бакаева // Цифровая экономика как вектор правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом : сб. науч. тр. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. в рамках IV Сарат. финанс.-правов. чтений науч. шк. Н.И. Химичевой (Саратов, 23 мая 2019 г.). – Саратов : Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2019. – С. 25–30.

175. *Барулин, С.В.* Парадоксы российской системы налогообложения [Текст] / С.В. Барулин, Е.В. Барулина // Финансы и кредит. – 2012. – № 12. – С. 15–23.

176. *Болтинова, О.В.* Концепция DEMPE как механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов [Текст] / О.В. Болтинова, А.А. Сорокин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2022. – № 8 (96). – С. 76–82.

177. *Борзенкова, О.И.* Администрирование таможенных платежей на примере центральной акцизной таможни [Текст] / О.И. Борзенкова, А.П. Манушина // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019. – № 5-2. – С. 187–191.

178. *Велиева, Д.С.* Сущность принципа правовой определенности: в поисках конституционно-правового смысла [Текст] / Д.С. Велиева, М.В. Пресняков // Известия Саратовского университета. – Новая серия. – Серия : Экономика. Управление. Право. – 2019. – Т. 19, вып. 3. – С. 302–309.

179. *Воинов, В.В.* Правовая природа страховых взносов на обязательное социальное страхование [Текст] / В.В. Воинов // Налоговед. – 2012. – № 3. – С. 28–37.

180. *Гавриленко, Д.А.* Соотношение понятий: управление, государственное управление, исполнительная власть [Текст] / Д.А. Гавриленко // Административное право и административный процесс: актуальные проблемы. – Москва, 2004. – С. 49–58.

181. *Георгиевский, Э.В.* К вопросу об общей характеристике и происхождении «Русской Правды» [Текст] / Э.В. Георгиевский // Сибирский юридический вестник. – Иркутск, 2009. – С. 74–81.

182. *Глущенко, П.П.* История зарождения и становления таможенных органов в период VII – начала XX века [Текст] / П.П. Глущенко, А.С. Хлуднева // Ученые записки Санкт-Петербургского университета управления и экономики. – 2011. – № 4 (34). – С. 64–74.

183. *Горбунова, О.Н.* Направления совершенствования системы финансового законодательства Российской Федерации [Текст] / О.Н. Горбунова, Н.А. Поветкина, Ю.В. Леднева // Финансовое право. 2023. № 11. С. 3 – 11
184. *Гречкина, О.В.* «Таможенное регулирование» и «таможенное дело»: проблемы взаимообусловленности и разграничения [Текст] / О.В. Гречкина, С.А. Ческидова // Таможенное дело. – 2016. – № 1. – С. 25 – 28.
185. *Гриценко, В.В.* К дискуссии о правовой природе страховых взносов [Текст] / В.В. Гриценко // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2015. – № 4 (105). – С. 225–228.
186. *Гриценко, В.В.* Налоговый суверенитет в контексте современных реалий Конституции Российской Федерации [Текст] / В.В. Гриценко // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2021. – № 1 (138). – С. 204–210.
187. *Гриценко, В.В.* Развитие учений о налогообложении [Текст] / В.В. Гриценко // Вестник Воронежского государственного университета. – 2010. – № 1 (8). – С. 408–419.
188. *Запольский, С.В.* Правовые вопросы цифровизации финансового контроля в России [Текст] / С.В. Запольский, Е.Л. Васянина // Российский юридический журнал. 2022. № 4. С. 99 – 109.
189. *Иванова, В.Н.* Понятие юридической конструкции налога [Текст] / В.Н. Иванова // Вестник Воронежского государственного университета. – Серия : Право. – 2009. – № 1 (6). – С. 298–310.
190. *Карасева (Сенцова), М.В.* Влияние налогового права на гражданское: правотворческие критерии и правоприменительные парадигмы [Текст] / М.В. Карасева (Сенцова) // Финансовое право. – 2020. – № 4. – С. 33 – 38.
191. *Каширкина, А.А., Морозов, А.Н.* Формации правового развития евразийской интеграции и их влияние на правовую систему Российской Федерации [Текст] / А. А. Каширкина, А. Н. Морозов // Журнал российского права. – 2014. – № 8 (212). С. 73–83.

192. *Князев, В.Г.* С.Ю. Витте и налоговая политика России [Текст] / В.Г. Князев // *Финансы*. – 1999. – № 10. – С. 30–33.

193. *Кобзарь-Фролова, М.Н.* Государственное управление: генезис понятия и сути [Текст] / М.Н. Кобзарь-Фролова // *Актуальные проблемы административного и административно-процессуального права (Сорокинские чтения) : сб. матер. Междунар. науч.-практ. конф. (Санкт-Петербург, 26 марта 2021 г.)*. – СПб. : Изд-во Санкт-Петерб. ун-та МВД России, 2021. – С. 15–21.

194. *Косов, А.А.* Должны ли дивиденды включаться в таможенную стоимость ввозимых товаров? [Текст] / А.А. Косов, И.Б. Новокшенов // *Налоговед.* – 2021. – № 11. – С. 35–44.

195. *Косов, А.А.* Судебная практика по спорам о включении дивидендов в таможенную стоимость [Текст] / Косов А.А., Новокшенов И.Б. // *Налоговед.* – 2022. – № 5. – С. 27–32.

196. *Крохина, Ю. А.* Сравнительный анализ механизмов сближения права в рамках интеграционных объединений (на примере гармонизации налога на добавленную стоимость в ЕС и ЕАЭС) [Текст] / Ю. А. Крохина // *Экономика. Право. Общество*. – 2018. – № 3(15). – С. 10-16.

197. *Купреев, С.С.* О термине «государственное управление» в современном административном праве [Текст] / С.С. Купреев // *Административное право и процесс*. – М. : Юрист, 2011. – № 6. – С. 10–12.

198. *Кучеров, И.И.* Объект налога как правовое основание налогообложения [Текст] / И.И. Кучеров // *Финансовое право*. – 2009. – № 1. – С. 6–12.

199. *Марков, Д.В.* Включение дивидендов в таможенную стоимость товаров: аспекты судебной практики [Текст] / Д.В. Марков // *Налоги*. – 2024. – № 1. – С. 17–20.

200. *Марков, Д.В.* Генезис источников финансово-правового регулирования установления таможенных платежей [Текст] / Д.В. Марков // *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. – 2022. – № 6 (149). – С. 263–270.

201. *Марков, Д.В.* Новеллы правового регулирования вывозных таможенных пошлин [Текст] / Д.В. Марков // Таможенное дело. – 2024. – № 2. – С. 6–9.
202. *Марков, Д.В.* Установление таможенных платежей: понятие, признаки, финансово-правовые основы [Текст] / Д.В. Марков // Налоги. – 2022. – № 3. – С. 35–38.
203. *Матвиенко, Г.В.* Реализация правового статуса декларанта – плательщика таможенных платежей в свете судебных решений [Текст] / Г.В. Матвиенко // Вопросы экономики и права. – 2020. – № 5. – С. 36–43.
204. *Мокров, Г.Г.* Транспортные расходы в структуре таможенной стоимости: практика начислений и вычетов из цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары [Текст] / Г.Г. Мокров // Таможенное дело. – 2021. – № 4. – С. 10–15.
205. *Мошкова, Д.М.* Доктринальные основы финансово-правового регулирования параллельного импорта в Российской Федерации [Текст] / Д.М. Мошкова, Р.В. Ткаченко // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2023. – № 7 (107). – С. 27–36.
206. *Назаренко, Н.А.* Категория «таможенная льгота» в современном таможенном праве [Текст] / Н.А. Назаренко // Финансовое право. – 2009. – № 4. – С. 34–36.
207. *Небеснюк, С.А.* Исчисление таможенных платежей в системе элементов таможенного обложения: финансово-правовые основы [Текст] / С.А. Небеснюк // Налоги. – 2019. – № 5. – С. 7–11.
208. *Пепеляев, С.Г.* О правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления [Текст] / С.Г. Пепеляев // Налоговед. – 2004. – № 1. – С. 1–8.
209. *Покачалова, Е.В.* Институт таможенного представителя: проблемы правоприменительной практики в контексте уплаты фискальных платежей публичного характера [Текст] / Е.В. Покачалова, О.Ю. Бакаева, М.Б. Разгильдиева, М.Н. Садчиков // Финансовое право. – 2021. – № 6. – С. 31–36.

210. *Покачалова, Е.В.* Институт таможенного представителя: проблемы правоприменительной практики в контексте уплаты фискальных платежей публичного характера [Текст] / Е.В. Покачалова, О.Ю. Бакаева, М.Б. Разгильдиева, М.Н. Садчиков // Финансовое право. – 2021. – № 7. – С. 40–44.

211. *Покачалова, Е.В.* Страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды и налоги в РФ: особенности правовой природы [Текст] / Е.В. Покачалова // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 29–33.

212. *Саттарова, Н.А.* Финансовая безопасность и финансовый суверенитет государства: вопросы взаимосвязи [Текст] / Н.А. Саттарова // Финансовое право. – 2023. – № 11. – С.15-17.

213. *Семенихин, В.В.* Налог на добавленную стоимость: налоговые вычеты при ввозе товаров [Текст] / В.В. Семенихин // Налоги. – 2015. – № 8. – С. 3–7.

214. *Соколов, А.Ю.* Приоритеты правовой политики в сфере цифровизации законотворческой деятельности [Текст] / А.Ю. Соколов, О.Л. Солдаткина // Вестник Российского университета дружбы народов. – 2022. – Т. 26, № 3. – С. 705-724.

215. *Суханов, Е.А.* Агентский договор [Текст] / Е.А. Суханов // Вестник ВАС РФ. – 1999. – № 12. – С. 112–115.

216. *Трошкина, Т.Н.* Особые виды пошлин в системе мер по защите экономических интересов Российской Федерации / Т.Н. Трошкина [Электронный ресурс] // Готика, 2005. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

217. *Трошкина, Т. Н.* Порядок исчисления таможенных пошлин и налогов по таможенному законодательству Таможенного союза ЕврАзЭС [Текст] / Т. Н. Трошкина // Финансовое право. – 2011. – № 5. – С. 46-55.

218. *Халипов, С.В.* Таможенные льготы в праве Евразийского экономического союза и законодательстве Российской Федерации [Текст] / С.В. Халипов // Российский внешнеэкономический вестник. – 2017. – № 4. – С. 107–113.

219. *Цинделиани, И.А.* Таможенные сборы в системе фискальных платежей России [Текст] / И.А. Цинделиани // Вестник РУДН. – 2006. – № 1. – С. 59-65.

220. *Шевелева, Н.А.* Налоговая льгота как категория финансового права [Текст] / Н.А. Шевелева, Т.Д. Братко // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2014. – № 10. – С. 63-81.

221. *Шепенко, Р.А.* Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения [Текст] / Р.А. Шепенко // Право и экономика. – 2014. – № 7. – С. 48–55.

222. *Юстус, О.И.* К вопросу о сущности публично-властных злоупотреблений правом в сфере налогообложения [Текст] / О.И. Юстус // Вестник Тверского государственного университета. – Серия : Право. – 2020. – № 4 (64). – С. 47–53.

223. *Юстус, О.И.* Развитие принципа взаимного доверия государства и общества в условиях цифровой экономики [Текст] / О.И. Юстус // Вестник Тверского государственного университета. – Серия : Право. – 2021. – № 3 (67). – С. 84–93.

224. *Якубов, Т.А.* Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды в системе обязательных платежей [Текст] / Т.А. Якубов // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2016. – № 6 (22). – С. 167–181.

Диссертации и авторефераты диссертаций

225. *Артемьев, А.А.* Администрирование таможенных платежей как направление таможенной политики : автореф. дис. ... канд. экон. наук [Текст] / А.А. Артемьев. – М., 2010. – 25 с.

226. *Архипов, А.А.* Сроки в налоговом праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.А. Архипов. – М., 2010. – 21 с.

227. *Ашмарин, А.И.* Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.И. Ашмарин. – Люберцы, 2010. – 229 с.

228. *Бакаева, О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / О.Ю. Бакаева. – Саратов, 2005. – 482 с.

229. *Боков, К.И.* Становление и развитие таможенного дела и таможенного законодательства в России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / К.И. Боков. – Москва, 2012. – 24 с.

230. *Булатов, А.К.* Таможенные органы Российской Федерации: административно-правовой статус : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.К. Булатов. – М., 2007. – 227 с.

231. *Вавилова, М.А.* НДС в системе косвенных налогов Европейского союза и Российской Федерации. Сравнительно-правовой анализ : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.А. Вавилова. – М., 2007. – 151 с.

232. *Васекина, Э.М.* Юридические сроки: теоретико-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Э.М. Васекина. – М., 2011. – 169 с.

233. *Васянина, Е.Л.* Теоретические основы правового регулирования публичных доходов в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е.Л. Васянина. – М., 2016. – 442 с.

234. *Винницкий, Д.В.* Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.

235. *Волков, М.Я.* Таможенная реформа 1753–1757 гг. : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.Я. Волков. – М., 1961. – 19 с.

236. *Грачева, Е.Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е.Ю. Грачева. – М., 2000. – 37 с.

237. *Демин, А.В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А.В. Демин. – Екатеринбург, 2014. – 452 с.

238. *Евсеева, О.Ю.* Сроки в избирательном праве Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.Ю. Евсеева. – М., 2016. – 245 с.
239. *Землянская, Н.И.* Правовая природа таможенных платежей : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.И. Землянская. – Саратов, 2005. – 219 с.
240. *Калинин, М.В.* Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.В. Калинин. – М., 2008. – 24 с.
241. *Коваленко, Е.П.* Правовое регулирование обеспечения уплаты таможенных платежей : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.П. Коваленко. – Саратов, 2009. – 22 с.
242. *Козырин, А.Н.* Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование) : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А.Н. Козырин. – М., 1994. – 402 с.
243. *Комков, С.А.* Сроки в трудовом праве Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С.А. Комков. – Томск, 2004. – 27 с.
244. *Корнев, А.Д.* Финансово-правовое регулирование парафискалитетов в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Д. Корнев. – М., 2016. – 26 с.
245. *Кочубей, И.С.* Правовое регулирование льгот в области таможенного дела : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / И.С. Кочубей. – Саратов, 2008. – 27 с.
246. *Лукьянов, В.В.* Порядок установления налогов и сборов Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.В. Лукьянов. – Саратов, 2006. – 190 с.
247. *Майорова, А.А.* Акцизы: проблемы теории и практики : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.А. Майорова. – М., 2004. – 26 с.
248. *Миронова, С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – 26 с.

249. *Морозова, И.С.* Теория правовых льгот : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / И.С. Морозова. – Саратов, 2007. – 46 с.

250. *Набирушкина, И.С.* Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / И.С. Набирушкина. – Саратов, 2014. – 212 с.

251. *Новиков, А.Б.* Административный процесс в механизме таможенного регулирования Российской Федерации и Таможенного союза Евразийского экономического сообщества : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А.Б. Новиков. – СПб., 2011. – 41 с.

252. *Разгильдиева, М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М.Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 58 с.

253. *Ремишевская, О.В.* Правовое регулирование агентского договора в предпринимательской деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.В. Ремишевская. – М., 2008. – 36 с.

254. *Ромащенко, Л.В.* Правовая природа парафискальных платежей : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Л.В. Ромащенко. – М., 2013. – 26 с.

255. *Рукавишникова, И.В.* Метод финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / И.В. Рукавишникова. – Саратов, 2004. – 50 с.

256. *Ручкина, Г.Ф.* Финансово-правовое регулирование предпринимательской деятельности в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Г.Ф. Ручкина. – М., 2004. – 552 с.

257. *Савостина, И.В.* Финансовый механизм таможенного обложения : автореф. дис. ... канд. экон. наук [Текст] / И.В. Савостина. – Екатеринбург, 2005. – 18 с.

258. *Садчиков, М.Н.* Финансово-правовое регулирование налогового суверенитета Российской Федерации : дис. ... д-ра. юрид. наук [Текст] / М.Н. Садчиков. – Саратов, 2021. – 426 с.

259. *Смирнов, Д.А.* Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.А. Смирнов. – Саратов, 1998. – 204 с.

260. *Сорокина, М.Н.* Таможенная пошлина: проблемы нормотворчества и правоприменения : дис. ...канд. юрид. наук [Текст] / М.Н. Сорокина. – Саратов, 2009. – 211 с.

261. *Стрижова, О.А.* Правовое регулирование таможенной стоимости : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.А. Стрижова. – М., 2008. – 26 с.

262. *Ткаченко, Р.В.* Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ (на примере НДС и налога на прибыль организации) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Р.В. Ткаченко. – М., 2004. – 24 с.

263. *Устинова, А.В.* Таможенные сборы в системе доходов бюджетной системы РФ: финансово-правовое регулирование : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.В. Устинова. – Саратов, 2017. – 214 с.

264. *Цидилина, И.А.* Администрирование таможенных платежей как направление финансовой деятельности государства (финансово-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / И.А. Цидилина. – Саратов, 2015. – 220 с.

265. *Чемакин, Д.А.* Формирование рыночной конъюнктуры в системе предпринимательства на основе оценки таможенной стоимости товара : дис. ... канд. экон. наук [Текст] / Д.А. Чемакин. – СПб., 2004. – 129 с.

266. *Чернов, К.А.* Принцип равенства как общеправовой принцип российского права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / К.А. Чернов. – Казань, 2003. – 31 с.

267. *Чураков, А.Н.* Принципы юридической ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Н. Чураков. – Волгоград, 2000. – 19 с.

268. *Шавшина, В.П.* Исполнение налоговой обязанности по уплате таможенных платежей: по материалам Северо-Западного региона : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.П. Шавшина. – СПб., 2003. – 240 с.

269. *Шамяонов, А.Р.* Пени в налоговом и таможенном праве: сравнительно-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Р. Шамяонов. – Саратов, 2019. – 29 с.

270. *Шаповаленко, А.С.* Агентский договор в системе посреднических сделок в российском гражданском праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.С. Шаповаленко. – Краснодар, 2003. – 23 с.

271. *Широкова, Е.К.* Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.К. Широкова. – Воронеж, 2008. – 24 с.

Справочная литература

272. Большой толковый словарь русского языка [Текст] / сост. и гл. ред. С.А. Кузнецов. – СПб. : Норинт, 1998. – 1534 с.

273. *Брокгауз, Ф.А.* Энциклопедический словарь [Текст] / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. – Т. 64. – СПб., 1901. – 503 с.

274. *Даль, В.* Толковый словарь живого великорусского языка [Текст] / В. Даль. – Т. 3. – М., 1955. – 555 с.

275. *Ушаков, Д.Н.* Толковый словарь современного русского языка [Текст] / Д.Н. Ушаков. – М. : Аделант, 2014. – 800 с.

Интернет-ресурсы

276. Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – URL: <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federaczii> (дата обращения: 18.05.2024).

277. Рекомендация Коллегии Евразийской экономической комиссии от 15 ноября 2016 г. № 20 «О Положении о добавлении лицензионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. – URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 01.09.2023).

278. Руководство ОЭСР по противодействию трансфертному ценообразованию (OECD Transfer Pricing Guide lines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), 2022 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития. – URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (дата обращения: 18.08.2023).

279. Сведения о поступлении таможенных платежей в доход федерального бюджета [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – URL: <http://www.customs.ru/> (дата обращения: 11.06.2024).

280. ФТС перевыполнила план по перечислениям в бюджет в 2023 году [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной таможенной службы. – URL: <https://customs.gov.ru/press/prensa-o-nas/document/559982> (дата обращения: 15.01.2024).