

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Саратовская государственная юридическая академия».

На правах рукописи

ЦИДИЛИНА Инна Андреевна

**АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ
КАК НАПРАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ГОСУДАРСТВА (ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ)**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право;
бюджетное право

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, профессор
Бакаева Ольга Юрьевна

Саратов – 2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНСТИТУТА ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	18
1.1. Генезис источников правового регулирования таможенных платежей в современной России	18
1.2. Формирование доходной части федерального бюджета таможенными органами при осуществлении ими финансовой деятельности	41
1.3. Особенности финансово-правового регулирования института таможенных платежей в условиях Евразийского экономического союза	72
Глава 2. АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ: ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ	93
2.1. Понятие администрирования в финансовом и таможенном законодательстве России, в юридической науке и судебной практике	93
2.2. Администрирование таможенных платежей и финансовая деятельность государства: соотношение понятий (финансово-правовой аспект)	121
2.3. Проблемы правового регулирования администрирования таможенных платежей	142
2.4. Направления совершенствования администрирования таможенных платежей: вопросы судебной практики	164
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	179
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	186

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Интеграция России в Таможенный союз совместно с Белоруссией и Казахстаном, создание Единого экономического пространства, вступление России во Всемирную торговую организацию (далее – ВТО) привели к существенным изменениям положений таможенного законодательства. Приняты многочисленные правовые акты, направленные на адаптацию законодательной базы к международным стандартам. Кроме того, 1 января 2015 г. вступил в силу Договор о Евразийском экономическом союзе¹. Указанным договором был учрежден Евразийский экономический союз (далее – ЕАЭС) как форма интеграции, в рамках которой обеспечивается свобода движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, проведение скоординированной, согласованной или единой политики в отраслях экономики, определенных Договором о ЕАЭС и международными договорами в рамках Таможенного союза. Кроме того, в настоящее время продолжается процесс разработки Таможенного кодекса Евразийского экономического союза, который вступит в силу предположительно в начале 2016 г.²

В связи с этим перспективы развития правового регулирования института таможенных платежей напрямую связаны с созданием Евразийского экономического союза.

Фискальное направление финансовой деятельности таможенных органов, благодаря которому ими формируется примерно половина доходной части федерального бюджета, предопределяет важность решения вопроса о том, каким должен быть механизм правового регулирования администрирования таможенных платежей в условиях новой формы экономической интеграции.

¹ См.: Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. (с изм. от 8 мая 2015 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 16.01.2015); Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaunion.org/> (дата обращения: 12.05.2015).

² Текст проекта кодекса опубликован на официальном сайте Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru/docs/projects/Lists/ProjectsList/Attachments/282/2%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5.pdf> (дата обращения: 10.04.2015).

В последние годы термин «администрирование» применительно к таможенным платежам употребляется в нормативных актах различного уровня¹ (в том числе Федеральной таможенной службой²), в судебной практике³, а также в юридической литературе⁴.

Законодатель и судебные органы избегают определения данного понятия, установления границ администрирования таможенных платежей, а в юридической науке отсутствуют комплексные исследования, посвященные указанной проблематике. Недостаточная определенность по рассматриваемому вопросу в условиях реформирования таможенного законодательства влечет за собой различное толкование правовых норм в данной сфере, а неясность правовых положений для субъектов соответствующих правоотношений приводит к ущемлению их законных интересов.

¹ См., например: Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 6 октября 2007 г. № 1 (с изм. от 27 ноября 2009 г. № 14) «О формировании правовой базы Таможенного союза в рамках Евразийского экономического сообщества» Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.06.2014); ч. 6 ст. 147 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ (с изм. от 6 апреля 2015 г. № 82-ФЗ) «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 48, ст. 6252; 2015. № 14, ст. 2022; Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р (с изм. от 15 апреля 2014 г. № 612-р) «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 г.» // СЗ РФ. 2013. № 2, ст. 109; 2014. № 18, ч. 4, ст. 2220.

² См.: Распоряжение Федеральной таможенной службы РФ от 11 января 2007 г. № 6-р (с изм. от 14 января 2010 г. № 23) «О совершенствовании администрирования таможенных платежей» // Таможенный вестник. 2007. № 3; Таможенные ведомости. 2010. № 2; Приказ Федеральной таможенной службы России от 16 марта 2015 г. № 442 «Об утверждении Положения о Главном управлении федеральных таможенных доходов и тарифного регулирования». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 29.04.2015).

³ См., например: Постановление Пленума ВАС РФ от 8 ноября 2013 г. № 79 «О некоторых вопросах применения таможенного законодательства» // Вестник ВАС РФ. 2014. № 1.

⁴ См.: *Абрамов А.П.* Современные аспекты администрирования налоговых и таможенных платежей // Известия Томского политехнического университета. 2005. Т. 308. № 6. С. 195-202; *Артемов А.А.* Совершенствование администрирования таможенных платежей: комментарий к законопроекту // Налоговая политика и практика. 2007. № 5. С. 10-13; *Бакаева О.Ю.* Институциональные особенности администрирования таможенных платежей в условиях Таможенного союза // Институциональные проблемы современного финансового права: сб. науч. тр. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Саратов, 2 июня 2011 г.) / редкол.: Е.В. Покачалова (отв. ред. и др.); Саратов, 2011. С. 335-338.

Из изложенного следует, что важными задачами финансово-правовой науки на современном этапе становятся: уяснение сущности категории «администрирование таможенных платежей», установление соотношения ее с категорией «финансовая деятельность государства», выработка рекомендаций для построения нового механизма финансово-правового регулирования администрирования таможенных платежей в условиях Евразийского экономического союза.

Разработка концепции администрирования таможенных платежей в рамках науки финансового права позволит выявить актуальные направления совершенствования положений проекта Таможенного кодекса Евразийского экономического союза о таможенных платежах и полномочиях таможенных органов в процессе взимания.

Степень научной разработанности темы. До настоящего времени выявлению особенностей финансово-правового регулирования администрирования таможенных платежей в науке финансового права достаточного внимания не уделялось.

Изучению категории «таможенные платежи», а также отдельных вопросов их уплаты, исчисления и взимания посвящены диссертационные исследования: А.Н. Козырина (1994), Т.Н. Трошкиной (2000), О.Ю. Бакаевой (2005), Н.И. Землянской (2005), М.В. Калинина (2008), Е.П. Коваленко (2009), М.Н. Сорокиной (2009), А.И. Ашмарина (2010), И.С. Набирушкиной (2014) и др.

Изучением финансовой деятельности государства в разные годы занимались Е.Ю. Грачева, М.А. Гурвич, С.В. Запольский, М.В. Карасева, Е.В. Кудряшова, Д.А. Лисицин, Т.Г. Лукьянова, С.А. Нищимная, А.А. Пилипенко, Е.А. Ровинский, Н.А. Саттарова, Э.Д. Соколова, Н.И. Химичева, А.И. Худяков, Р.В. Шагиева и другие ученые.

Тем не менее в науке финансового права отсутствуют комплексные исследования, посвященные администрированию таможенных платежей, и указанное понятие не подвергалось научному анализу в рамках правовой доктрины.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе администрирования таможенными органами таможенных платежей, урегулированные нормами финансового и таможенного права.

Предметом исследования выступают нормы финансового (бюджетного, налогового) и иных отраслей права, таможенного законодательства, регулирующие основы администрирования таможенных платежей; материалы правоприменительной практики таможенных и судебных органов, Счетной палаты Российской Федерации; данные официальной статистики; научные концепции и положения, содержащиеся в юридической, экономической и исторической литературе по исследуемой и смежной с ней проблематике.

Цель и задачи исследования. **Целью** диссертационного исследования является формирование концептуальных основ финансово-правового регулирования администрирования таможенных платежей как направления финансовой деятельности государства и разработка рекомендаций по его совершенствованию.

Для достижения поставленной цели представляется необходимым решить следующие **задачи**:

установить генезис источников правового регулирования таможенных платежей, уяснить их основные черты;

определить правовую природу таможенных платежей и выявить особенности их финансово-правового регулирования;

установить место и роль таможенных органов в формировании доходной части федерального бюджета при осуществлении ими финансовой деятельности;

проанализировать использование понятия администрирования в финансовом и таможенном законодательстве России, юридической науке, правоприменительной практике;

разработать понятийный аппарат в сфере администрирования таможенных платежей, уяснить соотношение понятия администрирования таможенных платежей со смежными категориями;

выявить проблемы правового регулирования администрирования таможенных платежей;

обосновать предложения, направленные на совершенствование законодательства об обложении таможенными платежами, а также выработать теоретические и практические рекомендации в области финансово-правового регулирования таможенных платежей и правоприменительной практики.

Методология исследования определяется применением комплекса общенаучных и частнонаучных методов познания, базирующихся на диалектической теории познания: историко-правового, сравнительно-правового, системно-структурного, формально-логического, формально-юридического, гипотетико-дедуктивного и других, позволивших рассмотреть администрирование таможенных платежей во взаимосвязи со смежными понятиями, а также выявить особенности правовой конструкции и разработать рекомендации по ее совершенствованию.

Историко-правовой метод использовался при изучении генезиса источников правового регулирования таможенных платежей. *Сравнительно-правовой метод* способствовал установлению соотношения понятий финансовой деятельности государства и администрирования таможенных платежей. Применение *системно-структурного метода* позволило произвести классификацию нормативно-правовых актов, а также определить механизм администрирования таможенных платежей. *Формально-логический метод* использовался при определении финансово-правовой сущности таможенных платежей. *Формально-юридический метод* применялся при анализе действующих международных нормативно-правовых актов, а также законодательства Российской Федерации, регулирующих общественные отношения в области уплаты и взимания таможенных платежей. Обращение к *гипотетико-дедуктивному методу* способствовало выявлению признаков администрирования таможенных платежей.

Нормативную основу исследования составили: Конституция РФ; международные соглашения и договоры, в том числе заключенные государствами - членами Таможенного союза; Таможенный кодекс Таможенного союза; Налоговый кодекс РФ; Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации» и другие нормативные правовые акты, регулирующие отношения по администрированию таможенных платежей.

Теоретическая основа исследования. Базовое значение для рассмотрения вопросов сущности финансовой деятельности государства, а также таможенного обложения имели исследования специалистов в области финансового права, таких как: Т.П. Алферьев, А.И. Ашмарин, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, С.В. Запольский, Н.И. Землянская, А.Г. Иванов, М.В. Калинин, М.В. Карасева, М.О. Клейменова, М.Н. Кобзарь-Фролова, Е.П. Коваленко, С.А. Кочкалов, Д.А. Лисицын, Ю.М. Литвинова, Т.Г. Лукьянова, О.А. Мирнова, И.С. Набирушкина, А.Г. Пауль, Л.В. Ромащенко, Н.А. Саттарова, Э.Д. Соколова, М.Н. Сорокина, И.Л. Сухарчук, А.С. Титов, Е.А. Федина, И.В. Фонова, Ф.Ф. Ханафеев, Н.И. Химичева, А.И. Худяков, И.А. Цинделиани, Р.В. Шагиева и др.

Вопросы, связанные с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, исследовались с учетом выводов: Е.Н. Агишевой, Х.А. Андриашина, О.Ю. Бакаевой, С.Ю. Глазьева, В.Г. Драганова, М.В. Иващенко, А.Н. Козырина, Г.В. Матвиенко, А.В. Пащенко, В.Г. Свиногова, С.В.Халипова и др.

При проведении исследования и уяснении сущности понятия «администрирование» были использованы труды ученых в области административного права: Д.Н. Бахраха, Н.С. Бацвина, Н.М. Кониная, А.Б. Новикова, И.В. Орлова, Л.Л. Попова, Б.В. Россинского, Ю.Н. Старилова и др.

Учитывая, что в исследовании раскрываются вопросы, неразрывно связанные с осуществлением субъектами внешнеэкономической деятельности,

изучались труды ведущих ученых-экономистов: А.А. Артемьева, М.В. Борисова, М.Д. Давыдова, А.А. Иванова, М.В. Кинякина, А.Д. Пономаренко, С.Ф. Прушак, И.С. Чуватовой и др.

Эмпирической основой исследования стали материалы правоприменительной практики судебных органов, в том числе акты Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ¹, федеральных арбитражных судов округов, а также официальные статистические данные ФТС России (Федеральной таможенной службы), Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета за 2013 год и др.

Научная новизна исследования. В диссертации разработаны концептуальные основы финансово-правового регулирования администрирования таможенных платежей как направления финансовой деятельности государства, позволившие научно обосновать предложения по совершенствованию норм финансового и таможенного законодательства, а также правоприменительной практики в данной области.

Сформулировано понятие администрирования таможенных платежей, определено его соотношение с понятиями «финансовая деятельность государства», «таможенное администрирование», «налоговое администрирование», «администрирование доходов бюджета». Обозначены признаки администрирования таможенных платежей, его виды и направления. Определены

¹ С 6 августа 2014 г. Высший Арбитражный Суд РФ упразднен, а вопросы осуществления правосудия, отнесенные к его ведению, переданы в юрисдикцию Верховного Суда РФ. См.: Закон РФ о поправке к Конституции РФ от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 6, ст. 548; Федеральный конституционный закон от 5 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ (с изм. от 4 ноября 2014 г.) «О Верховном Суде Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 6, ст. 550; № 45, ст. 6130; Федеральный конституционный закон от 5 февраля 2014 г. № 4-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон “О судебной системе Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2014. № 6, ст. 551; Федеральный закон от 5 февраля 2014 г. № 16-ФЗ «О порядке отбора кандидатов в первоначальный состав Верховного Суда Российской Федерации, образованного в соответствии с Законом Российской Федерации о поправке к Конституции Российской Федерации “О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2014. № 6, ст. 567.

понятие контроля за уплатой таможенных платежей при осуществлении таможенными органами финансовой деятельности, его виды и значение. Разработана система администрирования таможенных платежей, включающая в себя два уровня его осуществления – союзный и национальный. Установлены субъекты, непосредственно осуществляющие администрирование (Евразийская экономическая комиссия, таможенные органы РФ), а также органы, способствующие администрированию таможенных платежей (Федеральное казначейство Российской Федерации, Счетная палата Российской Федерации, Центральный банк Российской Федерации, а также Евразийский межправительственный совет).

Научная новизна обусловлена постановкой рассматриваемых проблем, изучением их с учетом степени теоретико-правовой разработанности, что позволило сформулировать следующие **основные положения, отличающиеся новизной или содержащие элементы новизны, выносимые на защиту:**

1. Обосновано существование четырех исторических этапов развития финансово-правовых основ регулирования института таможенных платежей в Российской Федерации в период постсоветского развития: март 1991 г. – июль 1993 г. – этап обновления таможенного законодательства и перестройки финансово-правового регулирования таможенных платежей; июль 1993 г. – январь 2004 г. – этап становления законодательства о таможенных платежах; январь 2004 г. – июнь 2010 г. – этап совершенствования (модернизации) законодательства о таможенных платежах; июнь 2010 г. – по настоящее время – этап глобализации законодательства о таможенных платежах.

2. Предложено определять таможенное администрирование как управленческую деятельность, осуществляемую Евразийской экономической комиссией и национальными таможенными органами государств - членов Евразийского экономического союза, направленную на обеспечение условий функционирования и развития ЕАЭС, а также на выполнение функций, присущих таможенным органам.

Оно осуществляется в двух формах: в правовой форме (принятие нормативно-правовых актов – решений Евразийской экономической комиссии,

приказов и распоряжений Федеральной таможенной службы) и в неправовой (организационной) форме (совершение организационно-распорядительных действий, проведение совещаний, издание инструкций, мониторинг законодательства и практики его применения и др.).

3. Администрирование таможенных платежей исследовано как направление финансовой деятельности государства, осуществляемое таможенными органами Российской Федерации, включающее взимание таможенных платежей (в том числе их принудительное взыскание) и контроль за правильностью исчисления и своевременностью их уплаты, а также деятельность Евразийской экономической комиссии по зачислению и распределению сумм ввозных таможенных пошлин, в целях пополнения доходной части федерального бюджета.

Определены сходства и различия между понятиями «администрирование таможенных платежей» и «фискальное направление финансовой деятельности таможенных органов».

4. Установлены признаки администрирования таможенных платежей:

- 1) фискальный характер;
- 2) черты управленческой деятельности;
- 3) его субъекты – национальные таможенные органы государств-членов ЕАЭС и Евразийская экономическая комиссия, с одной стороны, плательщики таможенных платежей, с другой стороны;
- 4) органы, способствующие администрированию таможенных платежей – Федеральное казначейство РФ, Счетная палата РФ, Центральный банк РФ, а также Евразийский межправительственный совет;
- 5) осуществление на союзном и национальном уровнях;
- 6) регулирование таможенным законодательством, в том числе таможенным законодательством ЕАЭС, и законодательством РФ о налогах и сборах;
- 7) осуществление в двух формах – правовой (принятие нормативных актов) и неправовой (проведение организационных, распорядительных мероприятий, совещаний, планирование, прогноз);
- 8) существование таких его направлений, как взимание (в том числе принудительное взыскание), контроль за правиль-

ностью исчисления и своевременностью уплаты, зачисление и распределение сумм ввозных таможенных пошлин.

5. Разработаны критерии для классификации администрирования таможенных платежей: в зависимости от видов таможенных платежей (администрирование таможенных пошлин, косвенных налогов, таможенных сборов); от субъектов, непосредственно осуществляющих его (администрирование таможенных органов, администрирование Евразийской экономической комиссии).

6. Выделены три направления деятельности Евразийской экономической комиссии при осуществлении администрирования ввозных таможенных пошлин: проведение консультаций в случае нарушения порядка зачисления и распределения платежей; мониторинг; представление в Евразийский межправительственный совет отчета о зачислении и распределении сумм ввозных таможенных пошлин. Определен правовой статус субъектов процесса распределения и зачисления ввозных таможенных пошлин.

7. Таможенные платежи определены как обязательные платежи, взимаемые таможенными органами в рамках осуществления ими финансовой деятельности, в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, устанавливаемые таможенным законодательством Таможенного союза, налоговым и таможенным законодательством России, являющиеся доходами федерального бюджета Российской Федерации.

Выделены признаки таможенных платежей: 1) обязательный характер; 2) трёхуровневое правовое регулирование, включающее международный, союзный, национальный уровни; 3) установление таможенным и налоговым законодательством; 4) поступление в доходную часть федерального бюджета; 5) трансграничный характер; 6) взимание таможенными органами государств-членов ЕАЭС в рамках осуществления ими финансовой деятельности; 7) обеспечение уплаты принудительной силой государства.

8. Обоснован вывод о том, что смысловые значения понятий «администрирование таможенных платежей» и «администрирование доходов бюджета» имеют общие аспекты, поскольку таможенные платежи являются одними из

важнейших источников пополнения доходной части федерального бюджета, а таможенные органы, в свою очередь, выступают администраторами доходов бюджета. Однако эти понятия не могут соотноситься как часть и целое, поскольку в сферу деятельности таможенных органов входят полномочия, не относящиеся к функции администратора доходов (например, контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты указанных пошлин, налогов и сборов).

Администрирование таможенных платежей направлено как на обеспечение условий функционирования и развития Евразийского экономического союза, так и на выполнение таможенными органами фискальной функции. В связи с этим администрирование таможенных платежей признано разновидностью таможенного администрирования: данные понятия соотносятся как часть и целое.

9. Доказано, что контроль за уплатой таможенных платежей играет существенную роль при осуществлении таможенными органами финансовой деятельности. Его следует рассматривать как разновидность государственного финансового контроля, осуществляемого таможенными органами за правильностью исчисления таможенных платежей, соблюдением порядка и сроков их уплаты. Объектом контроля выступают отношения, связанные с исчислением таможенных платежей, соблюдением порядка и сроков их уплаты.

10. Финансовый контроль за уплатой таможенных платежей классифицирован по нескольким основаниям: видам таможенных платежей; направлению движения товаров (при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза и вывозе товаров за пределы таможенной территории); объекту (контроль за правильностью исчисления таможенных платежей, за своевременностью уплаты таможенных платежей, за соблюдением порядка уплаты таможенных платежей).

Приведена авторская классификация видов контроля за правильностью исчисления таможенных платежей: 1) контроль за правильностью определения уровня законодательства (союзного или национального), в соответствии с которым исчисляются платежи; 2) контроль за правильностью определения объекта обложения таможенными платежами; 3) контроль за правильностью

определения базы для исчисления таможенных пошлин, налогов (таможенной стоимости товаров и (или) их физической характеристики в натуральном выражении); 4) контроль за правильностью определения вида ставок таможенных платежей; 5) контроль за правильностью определения вида валюты для целей исчисления таможенных платежей.

11. На основе анализа судебной практики по осуществлению таможенными органами администрирования таможенных платежей в условиях реформирования финансово-правового регулирования 2013–2015 гг., выделены наиболее распространенные категории таможенно-правовых споров, связанных:

с определением сумм таможенных платежей, подлежащих уплате –

а) споры об оспаривании решения таможенного органа о классификации товара в соответствии с ТН ВЭД ТС;

б) об оспаривании решения таможенного органа о корректировке таможенной стоимости ввозимых товаров;

в) об обжаловании отказа таможенных органов в применении льгот по уплате таможенных платежей;

с принудительным взысканием таможенных платежей –

а) споры об оспаривании порядка и сроков принудительного взыскания;

б) об оспаривании взыскания таможенным органом пени;

с возвратом (зачетом) излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных пошлин, налогов;

с оспариванием привлечения участников ВЭД к административной ответственности за нарушение порядка и сроков уплаты таможенных платежей.

12. Обоснованы рекомендации по совершенствованию норм проекта Таможенного кодекса ЕАЭС, в частности включение в него специального раздела, посвященного таможенным платежам с отдельной главой об администрировании таможенных платежей, в которой предлагается:

а) закрепить понятие администрирования таможенных платежей, перечислить и охарактеризовать его виды и формы осуществления;

б) перечислить субъекты администрирования, обозначить их права и обязанности;

в) раскрыть принципы, на основе которых должно осуществляться администрирование таможенных платежей.

Предложено в статью ТК ЕАЭС (статья 2 опубликованной редакции проекта документа), закрепляющую основные понятия, включить определения следующих понятий: «таможенные платежи», «таможенные пошлины», «косвенные налоги», «налог на добавленную стоимость», «акцизы», «обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов (таможенное обеспечение)», «способ обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов (способ таможенного обеспечения)».

Аргументирована необходимость включения в главу ТК ЕАЭС, посвященную общим положениям о таможенных платежах, следующих положений:

- 1) об унифицированных ставках косвенных налогов;
- 2) о возложении обязанности по определению размера таможенных платежей не на плательщиков, а на таможенные органы;
- 3) об унификации видов таможенных сборов на единой таможенной территории ЕАЭС.

Доказана необходимость в рамках главы, посвященной срокам и порядку уплаты таможенных платежей, предусмотреть упрощенный механизм предоставления отсрочки и рассрочки уплаты таможенных платежей.

Одновременно из Договора о ЕАЭС следует исключить аналогичные нормы, регулирующие указанные отношения. Закрепление различных аспектов финансово-правового регулирования таможенных платежей в отдельных Протоколах к названному Договору усложняет процесс толкования и применения положений о таможенных платежах.

13. Выявлена целесообразность разработки и принятия специального нормативного акта (приказа) Федеральной таможенной службы, который содержал бы перечень документов, подтверждающих факт излишней уплаты таможенных платежей. Такая необходимость вызвана тем обстоятельством, что ч. 2 ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации», закрепляющая перечень документов для возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов, содержит недостаточно четкие формулировки, что способствует раз-

личному правопониманию и возникновению судебных споров между таможенными органами и участниками внешнеэкономической деятельности.

Теоретическая и практическая значимость работы. Содержащиеся в исследовании положения, выводы и рекомендации призваны углубить и расширить сферу научных познаний в области финансового и таможенного права, позволят составить основу для дальнейших научных изысканий, связанных с проблемами взимания таможенных платежей.

Теоретические выводы и практические рекомендации, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в нормотворческой, научно-исследовательской, правоприменительной деятельности, а также при преподавании дисциплин: «Финансовое право», «Таможенное право», «Налоговое право» в юридических вузах и на юридических факультетах.

Выводы и положения диссертации могут быть приняты во внимание в деятельности должностных лиц таможенных органов, уполномоченных на осуществление администрирования таможенных платежей.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования обсуждены и одобрены на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия». Предложения и выводы, содержащиеся в работе, использовались автором при проведении семинарских занятий по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право», «Таможенное право» в Саратовском социально-экономическом институте (филиале) Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», а также отражены в докладах на международных научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы совершенствования теории и практики таможенного дела в условиях вступления России во Всемирную торговую организацию» (г. Люберцы, 2012 г.), «Правовая политика: вызовы современности» (г. Москва, 2012 г.), «Проблемы и перспективы развития современного законодательства» (г. Люберцы, 2012 г.), «Современные проблемы юридической науки» (г. Уфа, 2013 г.).

Выводы диссертации содержатся в авторских работах:

«Правовой статус органов Таможенного союза и Единого экономического пространства Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации» (Международный конкурс научных работ в номинации на лучшую научную работу по праву, проведенный на базе Финансово-экономического университета при Правительстве РФ, 2013 г.);

«Институты Таможенного союза и Единого экономического пространства Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации и перспективы их развития» (Конкурс рефератов по праву международной торговли «Право международной торговли в Центральной Азии и на Кавказе», проведенный на базе Академии государственного управления при Президенте Азербайджанской Республики, 2013 г.);

«Перспективы развития правовых основ таможенных платежей в условиях евразийской интеграции» (Конкурс молодых ученых, проведенный Комитетом Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам, по результатам которого данная работа была отмечена в числе выполненных на высоком профессиональном уровне, 2014 г.).

Основные результаты исследования отражены в 20 научных статьях, 5 из которых опубликованы в рецензируемых научных изданиях, входящих в Перечень, утвержденный ВАК при Министерстве образования и науки РФ.

Отдельные разделы диссертации выполнены в рамках:

АВЦП (Аналитической ведомственной целевой программы) «Соотношение частных и публичных интересов в условиях реформирования законодательства Российской Федерации» 2008–2010 гг.;

проекта № 6.1206.2011 «Правовой механизм государственного контроля и надзора: перспективы развития», выполненного в рамках государственного задания на оказание услуг (выполнение работ) Министерства образования и науки Российской Федерации в 2011–2013 гг.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, двух глав, включающих семь параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

Глава 1. ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНСТИТУТА ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

1.1. Генезис источников правового регулирования таможенных платежей в современной России

История обложения таможенными платежами насчитывает не одно столетие. Она берет начало с издания свода законов «Русская правда»¹. Выявление и изучение этапов развития правового регулирования таможенных платежей в России неоднократно становились задачами исследования ученых-правоведов, поскольку они позволяют установить закономерности его развития и особенности правовой природы платежей.

В рамках данного исследования целесообразно изучение правового регулирования таможенных платежей в современной России с целью выявления особенностей его источников.

После распада СССР началось суверенное развитие России, ознаменованное переходом от социализма к капитализму, к новому типу экономических отношений. В России была провозглашена свобода предпринимательской деятельности, государство отказалось от монополии на внешнюю торговлю.

С 90-х годов XX в. и по настоящее время институт таможенных платежей сформировался и получил свое новое развитие. В это время были приняты многочисленные нормативные акты, имеющие первостепенное значение для функционирования данного правового института².

Кардинальные политические преобразования, безусловно, потребовали пересмотра положений практически всех отраслей права. Поскольку новое государство не имело собственного законодательства, «использовались многие союзные акты, не противоречившие существу регулируемых отноше-

¹ См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 1: Законодательство Древней Руси. М., 1984. С. 304–308.

² См.: *Землянская Н. И.* Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 12–13.

ний»¹. Одновременно появилась острейшая необходимость в принятии принципиально новых нормативно-правовых актов².

Так, предпосылки для формирования современных принципов таможенного права были заложены в марте 1991 г. с принятием нового Таможенного кодекса СССР³ (далее – ТК СССР) и Закона СССР «О таможенном тарифе»⁴ (далее – Закон о таможенном тарифе 1991 г.).

Таможенный кодекс СССР 1991 г. был принят в целях создания условий для коренного переустройства федеративных отношений, формирования рыночной экономики в рамках единого экономического пространства Союза ССР и роста внешнеэкономической активности республик, национально-территориальных образований, предприятий и организаций, а также установления принципов таможенного дела в СССР на основе единства таможенной территории, таможенных пошлин и таможенных сборов. Один из его разделов был посвящен таможенной пошлине и таможенным сборам как видам таможенных платежей.

Вопросы обложения таможенной пошлиной подробно регулировались Законом о таможенном тарифе, который вступил в силу 5 мая 1991 г. Он закрепил порядок формирования и применения таможенного тарифа, представляющего собой систему таможенных пошлин, применяемых при ввозе на таможенную территорию СССР и вывозе за пределы этой территории товаров и иных предметов, а также правил обложения таможенной пошлиной этих товаров и предметов. Было установлено, что ввозные таможенные пошлины являются дифференцированными: к товарам и иным предметам, происходящим из стран или их союзов, пользующихся в СССР режимом наибольшего

¹ См.: История российского таможенного законодательства: учеб. пособие / В.Г. Балковская; Российская таможенная академия, Владивостокский филиал. Владивосток: РИО Владивосток. филиала Российской таможенной академии, 2009. С. 93.

² См.: *Бакаева О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М.: Статут, 2005. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2014).

³ См.: Таможенный кодекс СССР, утв. ВС СССР 26 марта 1991 г. № 2052-1 // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1991. № 17, ст. 484 (утратил силу).

⁴ См.: Закон СССР от 26 марта 1991 г. № 2054-1 «О Таможенном тарифе» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 24 апреля 1991. № 17, ст. 486 (утратил силу).

благоприятствования, применяются минимальные ставки, предусмотренные Таможенным тарифом СССР, к остальным – максимальные.

Что касается таможенных сборов, то ТК СССР в разделе IV установил две их разновидности: таможенные сборы за выполнение возложенных на таможенную обязанностей (ст. 40 ТК СССР) и таможенные сборы за предоставление услуг в области таможенного дела (ст. 41 ТК СССР). Ставки таких сборов устанавливались Таможенным комитетом СССР исходя из того, что их размер не должен превышать приблизительной стоимости оказанных таможенной услуг. Важно, что законодателем была указана цель использования таможенных сборов – развитие таможенного дела в СССР.

Следует согласиться с точкой зрения И.В. Орлова, в соответствии с которой ТК СССР привнес значительный вклад в формирование отечественного таможенного законодательства¹.

25 октября 1991 г. Указом Президента РСФСР был создан Государственный таможенный комитет РСФСР. Как отмечает Е.Н. Агишева, в результате его принятия таможенные органы получили самостоятельность².

Декабрь 1991 г. ознаменовался принятием важнейших для страны законодательных актов. Так, Законом РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в российскую налоговую систему был введен новый налог – *налог на добавленную стоимость*. Он был отнесен к федеральным налогам. Основные элементы НДС определялись в Законе РФ от 6 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость»³.

Законодатель представлял НДС как форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, создаваемой на каждой стадии процесса производства товаров, работ и услуг, и перечисляется в бюджет. Объектами налогообложения признавались обороты по реализации на территории РСФСР товаров (кроме

¹ Орлов И.В. Правовой статус субъектов административной ответственности в таможенной сфере: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2000. С. 35.

² См.: Агишева Е.Н. Функциональная деятельность таможенных органов. Воронеж, 2001. С. 22.

³ См.: Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 26 декабря 1991. № 52, ст. 1871 (утратил силу).

импортных), в том числе производственно-технического назначения, выполненных работ и оказанных услуг. Ставка налога составляла 28 %, а при реализации товаров по регулируемым ценам (тарифам), включающим в себя НДС, – 21,88 %.

Кроме того, к федеральным налогам были отнесены акцизы на отдельные группы и виды товаров¹, правила обложения которыми регулировались принятым в декабре 1991 г. Законом «Об акцизах»² (далее – Закон об акцизах).

Акцизы определялись законодателем как косвенные налоги, включаемые в цену товара и оплачиваемые покупателем. Закон устанавливал порядок обложения акцизами реализуемых вино-водочных изделий, пива, икры осетровых и лососевых рыб, деликатесной продукции из ценных видов рыб и морепродуктов, шоколада, табачных изделий, шин, легковых автомобилей, ювелирных изделий, бриллиантов, высококачественных изделий из фарфора и хрусталя, ковров и ковровых изделий, меховых изделий, а также одежды из натуральной кожи. Объектом обложения являлась стоимость подакцизных товаров, реализуемых по отпускным ценам, включающим акциз. При этом ставки налога утверждались Правительством РСФСР.

Отметим, что акциз – один из старейших налогов. Он применялся как в дореволюционной, так и в советской России вплоть до 1930-х годов. Однако «налоговая реформа 1930–32 годов ликвидировала в чистом виде акцизы, и отношение к ним стало сугубо отрицательным, что в основном было обусловлено идеологическими соображениями»³. Исходя из этого, можно утверждать, что в 1991 г. акцизы получили «свое второе рождение» в России.

¹ См.: Пункт «б» ч. 1 ст. 19 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. 1992. 10 марта (утратил силу).

² См.: Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1993-1 (с изм. от 2 января 2000 г. № 2-ФЗ) «Об акцизах» // СЗ РФ. 1996. № 11, ст. 1016; 2000. № 2, ст. 123 (утратил силу).

³ Шепенко Р.А. Юридическая природа акцизов. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.03.2015).

1993 г. ознаменовался для Российской Федерации принятием 12 декабря Конституции РФ¹. Основной Закон выступил фундаментом для всех отраслей современного российского законодательства, в том числе для законодательства о таможенных платежах. Так, ст. 71 Основного Закона отнесла таможенное дело к исключительному ведению Российской Федерации. Кроме того, Конституция РФ гарантирует единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержку конкуренции, свободу экономической деятельности. Общеизвестные принципы, нормы международного права и международных договоров России были провозглашены элементом национальной правовой системы. Частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности были признаны равными. Одновременно была закреплена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

В июне 1993 г., за полгода до принятия Основного Закона, был принят новый Таможенный кодекс Российской Федерации² (далее – ТК РФ 1993 г.). Необходимость скорейшего принятия данного нормативного акта была продиктована образованием на территории бывшего СССР новых государств, появлением новой таможенной границы, а также потребностью пополнить казну.

Думается, что период с марта 1991 г., когда был принят ТК СССР, и до 21 июля 1993 г., когда вступил в силу первый Таможенный кодекс РФ 1993 г., можно определить как *этап обновления таможенного законодательства и рестройки финансово-правового регулирования таможенных платежей*. Именно в этот период закладываются предпосылки для построения новой модели таможенного законодательства. Законодатель отказывается от монополии на внешнеэкономическую деятельность; объявляется переход на рыночную экономику. Были приняты важнейшие законодательные акты. Так,

¹ См.: Конституция Российской Федерации: прин. всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. и доп., внес. Федеральным конституционным законом от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // Российская газета. 1993. 25 дек.; СЗ РФ. 2014. № 31, ст. 4398.

² См.: Таможенный кодекс РФ, утв. ВС РФ 18 июня 1993 г. № 5221-1 (с изм. от 26 июня 2008 г. № 103-ФЗ) // Российская газета. 1993. 21 июля; 2008. 28 июня (утратил силу).

ТК СССР 1991 г. и Закон о таможенном тарифе 1991 г. определили в качестве таможенных платежей таможенные пошлины и сборы. Кроме того, были введены новые налоги – НДС и акцизы.

В условиях перехода к новому экономическому строю помимо ТК РФ 1993 г. был принят Закон РФ «О таможенном тарифе»¹ (далее – Закон о таможенном тарифе 1993 г.). Данные нормативные акты – одни из первых законов современной России, что свидетельствует о важности таможенных платежей для бюджета государства. В течение последующих десяти лет они занимали центральное место в системе источников таможенного права вместе со значительным числом иных федеральных законов и подзаконных нормативных правовых актов (их число приближалось к десяти тысячам)².

Как справедливо отмечается в литературе, в 1991–1992 гг. ведущую роль играли средства нетарифного регулирования (такие как квотирование, лицензирование внешнеторговых операций). Однако в 1993 г. в таможенной сфере стало преобладать «эффективное применение мер таможенно-тарифного (экономического) регулирования»³. Данные меры были вызваны стремлением государства наполнить свою казну, что повлекло за собой усиление фискальной функции таможенных органов⁴.

Действительно, ТК РФ 1993 г. в ст. 110 закрепил одиннадцать разновидностей таможенных платежей, а именно: 1) таможенная пошлина; 2) налог на добавленную стоимость; 3) акцизы; 4) сборы за выдачу лицензий таможенными органами РФ и возобновление действия лицензий; 5) сборы за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению и возобновление действия аттестата; 6) таможенные сборы за таможенное оформление; 7) таможенные сборы за хранение товаров; 8) таможен-

¹ См.: Закон РФ от 21 мая 1993 г. №5003-1 «О таможенном тарифе» (с изм. от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ) // Российская газета. 1993. 5 июня; СЗ РФ. 2014. № 48, ст. 6647.

² См.: Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М.: Статут, 2005. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.04.2015).

³ Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. М.: Норма, 2008. С. 23.

⁴ См.: Там же.

ные сборы за таможенное сопровождение товаров; 9) плата за информирование и консультирование; 10) плата за принятие предварительного решения; 11) плата за участие в таможенных аукционах.

К достоинствам ТК РФ 1993 г. следует отнести наличие в нем формулировок определений основополагающих понятий в сфере таможенного обложения. Так, законодатель закрепил, что под таможенными платежами надо понимать таможенную пошлину, налоги, таможенные сборы, сборы за выдачу лицензий, плату и другие платежи, взимаемые в установленном порядке таможенными органами Российской Федерации.

При этом таможенная пошлина определялась как платеж, 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.

Менее содержательно раскрывалось понятие налогов: под ними в ТК РФ понимались налоги, взимание которых возложено на таможенные органы Российской Федерации.

Таможенным платежам был посвящен раздел III ТК РФ 1993 г. Вместе с тем обложение таможенной пошлиной регулировалось новым Законом о таможенном тарифе, введенным в действие с 1 июля 1993 г., взимание НДС осуществлялось в соответствии с Законом о НДС 1991 г., применение акцизов – Законом об акцизах 1991 г.

Основой для исчисления таможенной пошлины, акцизов и таможенных сборов стала *таможенная стоимость* товаров и транспортных средств, определяемая в соответствии с Законом о таможенном тарифе 1993 г., а для НДС – таможенная стоимость товаров, к которой добавлялась таможенная пошлина, а по подакцизным товарам также и сумма акциза.

В ст. 5 Закона о таможенном тарифе 1993 г. законодатель закрепил понятие пошлины – это таможенная пошлина, а также иные виды пошлин, предусмотренные законом. При этом таможенная пошлина – обязательный взнос, взимаемый таможенными органами РФ при ввозе товара на таможен-

ную территорию Российской Федерации или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Таможенная стоимость товара определялась как стоимость товара, используемая для целей: обложения товара пошлиной; внешнеэкономической и таможенной статистики; применения иных мер государственного регулирования торгово-экономических отношений, связанных со стоимостью товаров, включая осуществление валютного контроля внешнеторговых сделок и расчетов банков по ним, в соответствии с законодательными актами РФ.

Таможенные сборы устанавливались за таможенное оформление, за хранение и за таможенное сопровождение товаров. Они были непосредственно связаны с перемещением товаров через таможенную границу. Этим они отличались от сборов за выдачу лицензий и за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению.

Ещё одну разновидность таможенных платежей – плату – можно признать сходной по своим характеристикам с таможенными сборами. Она взималась за информирование и консультирование, принятие предварительного решения, участие в аукционах. Другими словами, плата взималась за услуги, которые предоставлялись таможенными органами. Её размер устанавливал Государственный таможенный комитет РФ.

В десятилетний период, в 1993–2003 гг., ТК РФ неоднократно подвергался изменениям и дополнениям (первое изменение законодатель внес уже в 1995 г.). Кроме того, ряд изменений вносился в Кодекс по решениям Конституционного Суда РФ. К. Сасов обращает внимание на то, что «ТК РФ 1993 года все время его действия последовательно подвергался критике, причем большей частью заслуженной и обоснованной»¹.

Действительно, ТК РФ 1993 г. был принят в период становления рыночных отношений. Он, безусловно, отображал «переходное состояние та-

¹ Сасов К. Старые проблемы нового Кодекса // эж-ЮРИСТ. 2004. № 2. С. 23.

моженного дела»¹, когда в условиях отказа от монополии на внешнюю торговлю первостепенной задачей государства стало скорейшее закрепление механизмов перемещения товаров через таможенную границу².

Следует отметить, что в период с 1990-х по начало 2000-х годов происходит последовательное реформирование всего российского законодательства, приведение его в соответствие с Конституцией РФ. В эти годы принимаются многочисленные кодифицированные акты в различных сферах законодательства. Например, в 1998 г. принята первая часть Налогового кодекса РФ³, в которой законодатель даёт определения понятий налога и сбора. В июле 1998 г. был принят Бюджетный кодекс РФ⁴. Статья 50 БК РФ закрепила положение о том, что таможенные пошлины, таможенные сборы и иные таможенные платежи относятся к налоговым доходам федерального бюджета. В 2000 г. принимается вторая часть Налогового кодекса РФ⁵, которая относит НДС и акцизы к числу федеральных налогов и определяет для них элементы налогообложения.

Кроме того, в период с 1993 по 2003 г. были приняты: Гражданский кодекс РФ (части 1–3)⁶, Кодекс Российской Федерации об административных

¹ См.: Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Ю.Ф. Азаров, М.К. Антипов, Г.В. Баландина и др.; под ред. Ю.Ф. Азарова, Г.В. Баландиной. М.: НОРМА, 2004. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.04.2015).

² См.: Там же.

³ См.: Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2014 г. № 462-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824; 2015. № 1, ч. 1, ст. 15.

⁴ См.: Бюджетный кодекс РФ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 8 марта 2015 г. № 25-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823; 2015. № 10, ст. 1395.

⁵ См.: Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 8 марта 2015 г. № 32-ФЗ) // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340; 2015. № 10, ст. 1402.

⁶ См.: Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 22 октября 2014 г. № 315-ФЗ) // СЗ РФ. 1994. № 32, ст. 3301; 2014. № 43, ст. 5799; 2014. № 19, ст. 2334; Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26 января 1996 г. (с изм. и доп. от 31 декабря 2014 г. № 512-ФЗ) // СЗ РФ. 1996. № 5, ст. 410; 2015. № 1, ч. 1, ст. 65; Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ (с изм. от 5 мая 2014 г. № 124-ФЗ) // СЗ РФ. 2001. № 49, ст. 4552; 2014. № 19, ст. 2329.

правонарушениях¹, Гражданский процессуальный кодекс РФ², Уголовный кодекс РФ³, а также иные акты федерального законодательства.

В результате к началу 2000-х годов потребовалось осуществить глобальную реформу таможенного законодательства, чтобы привести его в соответствие с изменившимися нормами финансового (бюджетного, налогового), гражданского, административного и других отраслей права.

В 2003 г. принимается новый Таможенный кодекс Российской Федерации⁴, который вступил в силу с 1 января 2004 г. Как справедливо отмечается в литературе, «новый кодекс подвел черту под десятилетней историей своего предшественника – Таможенного кодекса РФ 1993 г.»⁵.

На основе изложенного представляется возможным обозначить период с июля 1993 г. по 1 января 2004 г. как *этап становления законодательства о таможенных платежах*. Этому этапу свойственно введение большого числа таможенных платежей, что было обусловлено стремлением государства наполнить казну. Характерными чертами этапа становления являются систематическое реформирование законодательства, в том числе таможенного, а также принятие новых законодательных актов – НК РФ, БК РФ, ГК РФ и др.

А.Н. Козырин описывает три причины принятия в 2003 г. нового Таможенного кодекса: необходимость «максимально приблизить российское законодательство к сформировавшимся в таможенной сфере международным стандартам»; «значительные изменения, произошедшие в «смежных» отраслях законодательства», а также изменение «взгляда таможенного ведомства

¹ См.: Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 8 марта 2015 г. № 57-ФЗ) // СЗ РФ. 2002. № 1, ч. 1, ст. 1; 2015. № 10, ст. 1427.

² См.: Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (с изм. от 6 апреля 2015 г. № 82-ФЗ) // СЗ РФ. 2002. № 46, ст. 4532; 2015. № 14, ст. 2022.

³ См.: Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (с изм. от 30 марта 2015 г. № 67-ФЗ) // СЗ РФ. 1996. № 25, ст. 2954; 2015. № 13, ст. 1811.

⁴ 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.

⁵ См.: Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / О.В. Голландцева, Л.М. Грызунова, И.В. Гущина и др.; под ред. А.Н. Козырина. М.: Проспект, 2004. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.03.2015).

на его взаимоотношения с участниками внешнеэкономической деятельности»¹. О.Ю. Бакаева, в свою очередь, отмечает, что необходимость принятия Кодекса была продиктована рядом факторов: таможенно-правовые нормы часто не соответствовали обновленному федеральному законодательству; как у хозяйствующих субъектов, так и у должностных лиц таможенных органов были проблемы в практической деятельности; таможенное законодательство отличалось громоздкостью, а также большим числом подзаконных актов; имели место недостатки в технологии таможенного процесса².

Следует отметить, что помимо ТК РФ в 2003 г. были приняты Федеральные законы: «О валютном регулировании и валютном контроле»³, «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»⁴, «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров»⁵.

В результате была сформирована практически новая правовая база таможенного дела, которая отвечала требованиям общепризнанных мировых стандартов, а также предусматривала прямое регулирование правоотношений в области таможенного дела на основе норм ТК РФ и в комплексе норм прямого действия. Кроме того, была проделана важная работа по подготовке нормативной правовой базы на основании ТК РФ, практики и опыта применения международного законодательства⁶.

¹ Козырин А.Н. Таможенный кодекс 2003 г.: новые контуры таможенного законодательства. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.01.2015).

² См.: Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М.: Статут, 2005. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.03.2015).

³ См.: Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ (с изм. от 4 ноября 2014 г. № 344-ФЗ) «О валютном регулировании и валютном контроле» // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4859; 2014. № 45, ст. 6154.

⁴ См.: Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ (с изм. от 30 ноября 2013 г. № 318-ФЗ) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4850; 2013. № 48, ст. 6166.

⁵ См.: Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 165-ФЗ (с изм. от 4 июня 2014 г. № 143-ФЗ) «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров» // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4851; 2014. № 23, ст. 2928.

⁶ Андриашин Х.А., Свинухов В.Г. Таможенное право: учебник для вузов / под ред. Х.А. Андриашина. М.: Юстицинформ, 2006. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.07.2014).

Новый ТК в концептуальном плане выгодно отличался от предшествовавшего: был сформирован на основе Конституции РФ, базировался на нормах Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур; его положения тесно связывались с иными отраслями законодательства; он учитывал направления таможенной политики России в условиях развития экономической интеграции¹.

ТК РФ 2003 г. в отличие от ТК РФ 1993 г. не закреплял определение понятия таможенных платежей. Законодатель лишь перечислял их виды, число которых существенно сократилось: 1) ввозная таможенная пошлина; 2) вывозная таможенная пошлина; 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации; 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации; 5) таможенные сборы. Таким образом, разновидности таможенных платежей существенно сократились по сравнению с разновидностями платежей, указанными в ТК РФ 1993 г.

Понятие «таможенные сборы» как вид таможенных платежей не уточнялось законодателем. Вместе с тем в некоторых статьях Кодекса встречалось упоминание об отдельных разновидностях таможенных сборов (в частности, в п. 3 ст. 87 ТК РФ – о таможенных сборах, взимаемых за таможенное сопровождение)².

Отсутствие определений понятий «таможенные платежи», «таможенная пошлина», «таможенные сборы» следует признать существенным недостатком понятийного аппарата ТК РФ 2003 г.

Кодекс закрепил понятие налогов – это налог на добавленную стоимость и акциз, взимаемые таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу в соответствии с НК РФ и ТК РФ. При этом не-

¹ См.: Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Ю.Ф. Азаров, М.К. Антипов, Г.В. Баландина и др.; под ред. Ю.Ф. Азарова, Г.В. Баландиной. М.: НОРМА, 2004. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.12.2014).

² См.: Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / О.В. Голландцева, Л.М. Грызунова, И.В. Гущина и др.; под ред. А.Н. Козырина. М.: Проспект, 2004. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 24.06.2014).

сомненным достоинством нового Кодекса явилась отмена платы за информирование и консультирование.

Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами стали перемещаемые через таможенную границу товары, а налоговой базой для их исчисления – таможенная стоимость товаров и (или) их количество.

Следует признать, что ТК РФ 2003 г. более подробно (по сравнению с предыдущими законодательными актами) регламентировал вопросы исчисления и порядка взимания таможенных платежей. В частности, в нем точно установлены моменты возникновения и прекращения обязательств по их уплате; отдельная глава устанавливала порядок и сроки их уплаты; существенно расширены возможности использования авансовых платежей при уплате таможенных пошлин. Подробнее урегулированы вопросы изменения срока уплаты таможенных пошлин и налогов, перечислены основания для предоставления отсрочки или рассрочки¹. Можно положительно оценить законодательное урегулирование в Кодексе авансовых платежей.

Следует согласиться с К. Сасовым в том, что «новый ТК РФ в целом вообрал в себя новеллы, закрепленные в других нормативных актах, принятых позже и регулирующих сходные правоотношения»².

В связи со сказанным принятие ТК РФ 2003 г. целесообразно определить как своевременный и логичный шаг законодателя, направленный на построение новой правовой базы в сфере таможенного обложения.

Принятие Таможенного кодекса РФ стало свидетельством смены эпох в сфере регулирования международных экономических отношений, а также о начале перехода от «таможни для правительства» к «таможне для участников внешней торговли»³.

¹ См.: Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Ю.Ф. Азаров, М.К. Антипов, Г.В. Баландина и др.; под ред. Ю.Ф. Азарова, Г.В. Баландиной. М.: НОРМА, 2004.

² См.: *Сасов К.* Старые проблемы нового Кодекса // *эж-ЮРИСТ*. № 2. 2004. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.03.2015).

³ См.: *Бакаева О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М.: Статут, 2005. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.01.2015).

Примечательно, что ТК РФ 2003 г. во время всего периода действия систематически подвергался многочисленным изменениям и дополнениям (несколько раз в год). Это говорит о том, что первоначальная редакция нормативного акта не являлась совершенной.

ТК РФ 2003 г. действовал почти семь лет – до июня 2010 г., когда на смену ему пришел Таможенный кодекс Таможенного союза (далее – ТК ТС)¹. Период с января 2004 г. по июнь 2010 г. можно представить как *этап совершенствования (модернизации) законодательства о таможенных платежах*. Важно отметить, что в ТК РФ 2003 г. вопросы, касающиеся таможенных платежей, урегулированы подробнее, чем в ТК РФ 1993 г.

Начало XXI в. связано с формированием на территории постсоветского пространства Таможенного союза России, Белоруссии и Казахстана в рамках Евразийского экономического сообщества. Интеграционные процессы повлекли за собой очередные кардинальные изменения таможенного законодательства и всей системы финансово-правового регулирования таможенных платежей.

Основы формирования и функционирования Таможенного союза между Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией были сформулированы в 1995 г.² Однако построение реальных правовых институтов, подписание международных договоров, которые свидетельствуют о формировании договорно-правовой базы, необходимой для экономического сотрудничества в рамках такой формы интеграции, как Таможенный союз, стали возможными лишь в ходе принятых политических договоренностей в

¹ 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): ратиф. Федеральным законом от 2 июня 2010 г. № 114-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Таможенного союза» // СЗ РФ. 2010. № 23, ст. 2796.

² См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 6 января 1995 г. «О Таможенном союзе»: ратиф. Федеральным законом от 4 ноября 1995 г. № 164-ФЗ «О ратификации Соглашения о Таможенном союзе между Российской Федерацией и Республикой Беларусь и Протокола о введении режима свободной торговли без изъятий и ограничений между Российской Федерацией и Республикой Беларусь» // СЗ РФ. 1995. № 45, ст. 4240.

2007 г.¹ Так, 6 октября 2007 г. были подписаны документы, являющиеся ключевыми для функционирования Таможенного союза².

В Договоре о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза Стороны определили Таможенный союз как форму торгово-экономической интеграции, предусматривающую единую таможенную территорию. В её пределах во взаимной торговле товарами, происходящими с единой таможенной территории, а также происходящими из третьих стран и выпущенными в свободное обращение на этой таможенной территории, не применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера, за исключением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер. Были также определены цели создания Таможенного союза: обеспечение свободного перемещения товаров во взаимной торговле и благоприятных условий торговли Таможенного союза с третьими странами и развитие экономической интеграции государств-членов.

Кроме того, был учрежден единый постоянно действующий регулирующий орган – Комиссия Таможенного союза, основной задачей которой стало обеспечение условий его функционирования и развития³.

¹ См.: *Слюсарь Н.Б.* Правовые институты Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС: их задачи и функции. URL: <http://www.evrazes-bc.ru> (дата обращения: 15.06.2013).

² См.: Договор о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 6 октября 2007 г.: ратиф. 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; Договор о Комиссии Таможенного союза от 6 октября 2007 г. (с изм. и доп., внес. 9 декабря 2010 г.): ратиф. Федеральным законом от 27 октября 2008 г. № 188-ФЗ «О ратификации Договора о Комиссии Таможенного союза» // СЗ РФ. 2008. № 44, ст. 4994 (утратил силу); Протокол от 6 октября 2007 г. «О порядке вступления в силу международных договоров, формирующих договорно-правовую базу Таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним»: ратиф. Федеральным законом от 27 октября 2008 г. № 189-ФЗ «О ратификации Протокола о порядке вступления в силу международных договоров, направленных на формирование договорно-правовой базы Таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним» // СЗ РФ. 2008. № 44, ст. 4995.

³ Договор о Комиссии таможенного союза от 6 октября 2007 г.: ратиф. Федеральным законом от 27 октября 2008 г. № 188-ФЗ «О ратификации Договора о Комиссии таможенного союза» // СЗ РФ. 2008. № 44, ст. 4994 (утратил силу).

В 2008 г. были приняты важнейшие документы, направленные на формирование интеграции¹.

Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 9 июня 2010 г. закреплено, что Таможенный союз формируется в три этапа: предварительный (до 1 января 2010 г.), первый (до 1 июля 2010 г.) и второй (до 1 июля 2011 г.).

В ходе *предварительного этапа* обеспечивалось решение двух основных задач: завершение подготовки нормативно-правовой базы и организация поэтапного переноса согласованных видов государственного контроля, за исключением пограничного, на внешний контур единой таможенной территории. В это время подготовлен и подписан Договор о Таможенном кодексе Таможенного союза². Период 2008–2009 гг. характеризуется ускоренными темпами работы по образованию новой формы интеграции. На этом этапе

¹ См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О едином таможенно-тарифном регулировании»: ратиф. Федеральным законом от 22 декабря 2008 г. № 253-ФЗ «О ратификации Соглашения о едином таможенно-тарифном регулировании» // СЗ РФ. 2008. № 52, ч. 1, ст. 6208 (утратил силу); Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран». URL: <http://www.tsouz.ru>; Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О единых правилах определения страны происхождения товаров»: ратиф. Федеральным законом от 22 декабря 2008 г. № 257-ФЗ «О ратификации Соглашения о единых правилах определения страны происхождения товаров» // СЗ РФ. 2008. № 52, ч. 1, ст. 6212; Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О единых мерах нетарифного регулирования в отношении третьих стран»: ратиф. Федеральным законом от 22 декабря 2008 г. № 255-ФЗ «О ратификации Соглашения о единых мерах нетарифного регулирования в отношении третьих стран» // СЗ РФ. 2008. № 52, ч. 1, ст. 6210 (утратил силу); Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (с изм. от 23 апреля 2012 г.) «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» // СЗ РФ. 2012. № 32, ст. 4471; Бюллетень международных договоров. 2012. № 8; Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (с изм. от 11 декабря 2009 г.) «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» // Бюллетень международных договоров. 2011. № 3 (утратил силу).

² См.: Решение Межгосударственного совета ЕврАзЭС от 27 ноября 2009 г. № 17 «О Договоре о Таможенном кодексе Таможенного союза»: ратиф. Федеральным законом от 2 июня 2010 г. № 114-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Таможенного союза» // СЗ РФ. 2010. № 23, ст. 2796.

был построен «правовой фундамент для функционирования Таможенного союза»¹.

На *первом этапе* формирования единой таможенной территории (с 1 января 2010 г. по 1 июля 2010 г.) велась работа по осуществлению полномочий в сфере тарифного и нетарифного регулирования. В итоге было обеспечено введение единого таможенно-тарифного и нетарифного регулирования; Комиссии Таможенного союза были переданы полномочия в сфере таможенно-тарифного и нетарифного регулирования; произошла отмена действующих ограничительных мер тарифного и нетарифного характера во взаимной торговле².

С 1 июля 2010 г. начался *второй этап формирования Таможенного союза*, который завершился 1 июля 2011 г. Он предусматривал объединение таможенных территорий Сторон в единую таможенную территорию и завершение формирования Таможенного союза. На данном этапе был введен в действие ТК ТС. В законную силу вступили соглашения, необходимые для функционирования единой таможенной территории.

Официальной датой «рождения» Таможенного союза считается 1 января 2010 г., однако в полной мере он начал функционировать с начала июня 2010 г. – со вступлением в силу ТК ТС.

Однако, учитывая всё вышеизложенное, можно утверждать, что классификация этапов становления Таможенного союза, указанных в Решении Межгоссовета от 9 июня 2009 г., не является совершенной.

Как отмечалось ранее, основы формирования и функционирования Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС были заложены в Соглашениях о Таможенном союзе, принимаемых в период с 1995 по 2006 г., а также в Договоре об углублении интеграции в экономической и гуманитарной областях (1996 г.), Договоре о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве (1999

¹ Бакаева О.Ю. и др. Соотношение частных и публичных интересов: теория и практика отраслевого правового регулирования / О.Ю. Бакаева, Н.А. Куприянова Н.Н. Лайченкова, А.В. Трофименко; под общ. ред. О.Ю. Бакаевой; Саратов. гос. социально-эконом. ун-т. Саратов, 2011. С. 51.

² Там же.

г.). В действительности в этот период не произошло построение реальных правовых институтов, которые свидетельствовали бы о формировании договорно-правовой базы, необходимой для сотрудничества в рамках Таможенного союза. Поэтому период с 1995 по 2006 г. можно считать *начальным этапом образования Таможенного союза*.

Октябрь 2007 г. ознаменовался подписанием ключевых документов, формирующих институциональную структуру Союза и определяющих механизм присоединения к Таможенному союзу других государств. В дальнейшем вплоть до 2010 г. продолжалось формирование договорно-правовой базы Таможенного союза. Исходя из этого можно сделать вывод о том, что *первым этапом формирования Таможенного союза, включающим в себя подготовку нормативно-правовой базы, следует считать период с октября 2007 г. по 1 января 2010 г.*

Следует согласиться с А.Н. Козыриным в том, что «одним из наиболее значимых событий в новейшей истории России, повлекшим за собой кардинальные изменения в публичном экономическом праве, по праву может быть названо создание Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС ... и вступление в силу в 2010 году Таможенного кодекса Таможенного союза»¹.

Действительно, экономическая интеграция привела к трансформации всей системы финансово-правового регулирования таможенных платежей. Впервые в истории страны появились три уровня источников таможенного права – международный, союзный и национальный. Приоритет был отдан союзному законодательству, национальные правовые акты стали применяться лишь по вопросам, не урегулированным ТК ТС. В свою очередь, таможенное законодательство Таможенного союза состоит из ТК ТС, международных договоров государств–членов Таможенного союза, а также решений Комиссии Таможенного союза.

Ещё одним глобальным изменением следует признать унификацию ставок ввозных таможенных пошлин и распределение сумм пошлин между

¹ Козырин А.Н. Организационно-правовые основы таможенного регулирования в Таможенном союзе ЕврАзЭС // Реформы и право. 2012. № 1. С. 3-15.

бюджетами трех стран. Нормативы такого распределения были установлены специальным Соглашением между государствами: Республика Беларусь – 4,70%; Республика Казахстан – 7,33%; Российская Федерация – 87,97%¹ (данные нормативы оставались актуальными вплоть до перехода к Экономическому союзу и присоединения к нему Республики Армения с 1 января 2015 г.).

Что касается вывозных таможенных пошлин, то к ним применяются ставки, установленные национальным законодательством в отношении товаров, включенных в сводный перечень товаров, формируемый Комиссией Таможенного союза².

Изменения коснулись практически всех положений ранее действующего таможенного законодательства. Тем не менее виды таможенных платежей остались прежними. Установлено, что они уплачиваются в валюте государства, таможенному органу которого подана декларация.

ТК ТС закрепил понятия таможенных платежей. Согласно документу таможенная пошлина – это обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу; налоги – НДС и акциз (акцизы), взимаемые таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию ТС; таможенные сборы – обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий, установленных ТК ТС и (или) национальным законодательством. Таким образом, Кодексом было изменено поня-

¹ См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 20 мая 2010 г. «Об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)»: ратиф. Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 230-ФЗ «О ратификации Соглашения об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» // СЗ РФ. 2010. № 31, ст. 4199.

² См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран». URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 14.10.2012).

тие таможенных сборов и закреплено, что их виды и ставки устанавливаются национальным законодательством.

Особенностью ТК ТС явилось большое количество отсылочных норм. Указанное обстоятельство негативно оценивается теоретиками¹ и вызывает беспокойство у бизнес-сообщества², поскольку такое положение существенно затрудняет процесс правоприменительной практики.

Центральное место в системе источников таможенного права РФ занял принятый 27 ноября 2010 г. Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (далее – Закон о таможенном регулировании). Он подробно регулирует те вопросы уплаты таможенных платежей, которые ТК ТС передал на национальный уровень (вопросы принудительного взыскания, изменения сроков уплаты, порядок взимания авансовых платежей и др.).

Отметим, что 3 ноября 2011 г. Россия присоединилась к Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 г.³

После создания Таможенного союза экономическая интеграция трёх стран продолжала развиваться и укрепляться. Так, 18 ноября 2011 г. была подписана Декларация «О Евразийской экономической интеграции»⁴, в которой стороны констатировали успешное функционирование Таможенного союза трех государств и заявили о переходе к новому этапу интеграции – Единому экономическому пространству. Была создана Евразийская экономи-

¹ См.: Бакаева О.Ю. Особенности правовой регламентации отношений в рамках Таможенного союза: проблемы и решения // Юридический мир. 2011. № 4 (172). С. 57.

² См.: Шохин А. К новым правилам игры // Российская газета. 2010. 11 марта.

³ См.: Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 г. (с изм. Протокола от 26 июня 1999 г.): ратиф. Федеральным законом от 3 ноября 2010 г. № 279-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 г. в редакции Протокола о внесении изменений в Международную конвенцию об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 26 июня 1999 г.» // СЗ РФ. 2010. № 45, ст. 5744.

⁴ См.: Декларация от 18 ноября 2011 г. «О евразийской экономической интеграции». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.01.2013).

ческая комиссия (далее – ЕЭК)¹ – единый постоянно действующий орган ТС и ЕЭП. Она пришла на смену Комиссии Таможенного союза и начала свою работу 1 января 2012 г.

С 1 января 2012 г. свою фактическую деятельность начал Суд Евразийского экономического сообщества² (до этого дня его функции временно осуществлял Экономический суд СНГ).

Помимо перехода к ЕЭП 2012 г. стал для России годом вступления страны во Всемирную торговую организацию³.

Следующим шагом интеграции явился переход к созданию с 1 января 2015 г. Евразийского экономического союза⁴. ЕАЭС представляет собой форму интеграции, в рамках которой обеспечивается свобода движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, проведение скоординированной, согласованной или единой политики в отраслях экономики, определенных Договором о ЕАЭС и международными договорами в рамках Союза.

Кроме того, в октябре 2014 г. был подписан Договор о присоединении Армении к Евразийскому экономическому союзу⁵. Армения будет получать 1,13 % от сумм ввозных таможенных пошлин. Одновременно сократились доли: Белоруссии с 4,7 до 4,65%, Казахстана – с 7,3 до 7,25 %, России – с 87,97 до 86,97%.

¹ См.: Договор о Евразийской экономической комиссии от 18 ноября 2011 г.: ратиф. Федеральным законом от 1 декабря 2011 г. № 374-ФЗ «О ратификации Договора о Евразийской экономической комиссии» // СЗ РФ. 2011. № 49, ч. 5, ст. 7052 (утратил силу).

² См.: Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 19 декабря 2011 г. № 583 «О формировании и организации деятельности Суда Евразийского экономического сообщества» // Бюллетень Суда Евразийского экономического сообщества. Спец. выпуск 2012–2014. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.01.2013).

³ См.: Протокол от 16 декабря 2011 г. «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.»: ратиф. Федеральным законом от 21 июля 2012 г. № 126-ФЗ «О ратификации Протокола о присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» // СЗ РФ. 2012. № 30, ст. 4177.

⁴ См.: Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. (с изм. от 8 мая 2015 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 16.01.2015); Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 12.05.2015).

⁵ См.: Договор о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.: ратиф. Федеральным законом от 22 декабря 2014 г. № 420-ФЗ «О ратификации Договора о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.» // СЗ РФ. 2014. № 52, ч. 1, ст. 7531.

Нельзя не согласиться с Г. Горшковым в том, что «создание ЕАЭС предполагает формирование законодательной базы качественно иного уровня»¹. Изложенное дает основания полагать, что в ближайшие годы реформирование таможенного законодательства продолжится. Следует поддержать позицию С.Н. Ярышева, в соответствии с которой «Таможенный союз, ЕЭП и собственно ЕврАзЭС являются лишь этапами на пути к созданию Евразийского экономического союза»².

На основании изложенного период с июня 2010 г. по настоящее время можно обозначить как *этап глобализации законодательства о таможенных платежах*. На этом этапе произошли самые существенные изменения таможенного законодательства, что связано в первую очередь с созданием единой таможенной территории ТС. Появилась 3-уровневая система правового регулирования таможенных платежей, а также новые источники правового регулирования. Ставки ввозных таможенных пошлин в рамках Союза были унифицированы, а суммы уплаченных ввозных пошлин распределены между странами ТС.

Таким образом, развитие интеграционных процессов России, Белоруссии и Казахстана можно представить в виде следующих стадий:

1-я стадия – формирование Таможенного союза:

начальный этап – с 1995 г. по октябрь 2007 г. (принятие Соглашений о Таможенном союзе, Договора об углублении интеграции в экономической и гуманитарной областях, Договора о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве);

первый этап – с октября 2007 г. по 1 января 2010 г. (формирование договорно-правовой базы Таможенного союза; организация поэтапного переноса согласованных видов государственного контроля, за исключением пограничного, на внешний контур единой таможенной территории);

второй этап – с 1 января по 1 июля 2010 г. (осуществление полномочий в сфере тарифного и нетарифного регулирования внешней торговли Таможенного союза);

¹ Горшков Г. Правовые аспекты создания ЕЭС // эж-Юрист. 2014. № 21. С. 12.

² Ярышев С.Н. Международно-правовые вопросы формирования и функционирования Единого экономического пространства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2012. С. 16.

третий этап – с 1 июля 2010 г. по 1 июля 2011 г. (объединение таможенных территорий Сторон в единую таможенную территорию; завершение формирования Таможенного союза);

2-я стадия – формирование Единого экономического пространства:

подготовительный этап – с 1 июля 2011 г. по 1 января 2012 года (принятие Декларации «О ЕЭП», Договора «О ЕЭК», решения Межгоссовета ЕврАзЭС «О формировании и организации деятельности Суда ЕврАзЭС» и др.);

основной этап – с 1 января 2012 г. по май 2014 г. (начало работы органов ЕЭП, разработка и подписание ряда международных договоров в соответствии с «Планом действий по формированию Единого экономического пространства»);

3-я стадия – формирование Евразийского экономического союза:

подготовительный этап – с мая 2014 г. по январь 2015 г. (подписание Договора о ЕАЭС, разработка и принятие ряда международных договоров, необходимых для функционирования ЕАЭС);

основной этап – с 1 января 2015 г. (вступление в силу Договора о ЕАЭС от 29 мая 2014 г., разработка Таможенного кодекса ЕАЭС) до настоящего времени.

Нельзя не обратить внимание на то, что реформирование законодательства о таможенных платежах продолжается на протяжении всего существования современного Российского государства. Вместе с тем для качественного развития общественных отношений необходима стабильная правовая база. Систематические изменения законодательства затрудняют ведение внешнеэкономической деятельности, поскольку бизнесу приходится регулярно подстраиваться под новые таможенные правила. Вероятно, переход к Экономическому союзу потребует очередных серьезных изменений законодательства о таможенных платежах. Построение новых правил займет не один год, поэтому в ближайшее время не следует ожидать стабильности правовой базы в данной области.

1.2. Формирование доходной части федерального бюджета таможенными органами при осуществлении ими финансовой деятельности

Вопросы формирования доходной части федерального бюджета никогда не теряют своей актуальности, в том числе на современном этапе. В связи с этим различные аспекты правового регулирования образования, распределения и использования бюджетных средств вызывают особый интерес у представителей юридической науки.

Отметим, что осуществление государством функций по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию денежных фондов (финансовых ресурсов) в науке принято обозначать как финансовую деятельность государства¹. Её целями являются исполнение задач социально-экономического развития, поддержание безопасности и обороноспособности государства, а также финансирование деятельности государственных органов².

Впервые понятие финансовой деятельности государства было введено в научный обиход в 1952 г. М.А. Гурвичем, который предложил понимать под ней «деятельность органов государственной власти и государственного управления в области мобилизации денежных ресурсов и их распределения»³. Позднее оно было сформулировано Е.А. Ровинским в виде концепции⁴. На современном этапе развития финансового права данная категория подробным образом исследовалась в трудах А.А. Пилипенко⁵, Э.Д. Соколовой⁶, Р.В. Шагиевой⁷,

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2003. С. 85.

² См.: Там же

³ Гурвич М.А. Советское финансовое право. М.: Госюриздат, 1952. С. 20.

⁴ См.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М.: Госюриздат, 1960. С. 9-59.

⁵ См.: Пилипенко А.А. Структурно-модификационные аспекты познания категории «финансовая деятельность государства» // Финансовое право. 2007. № 1.

⁶ См.: Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М.: Юриспруденция, 2009.

⁷ См.: Шагиева Р.В. Теоретические основы исследования финансовой деятель-

С.А. Нищимной¹, Т.Г. Лукьяновой², Е.В. Кудряшовой³, Д.А. Лисицына⁴ и др.

Анализ правовой литературы показывает, что большинство определений понятия «финансовая деятельность государства» не содержат существенных отличий⁵. Например, М.В. Карасева понимает финансовую деятельность государства и муниципальных образований как «процесс планомерного образования, распределения и использования финансовых ресурсов через свои денежные фонды для выполнения поставленных задач»⁶. Аналогичное понимание финансовой деятельности содержится и в иных работах⁷. Н.А. Саттарова обращает внимание на то, что итоговая цель такой деятельности заключается в «покрытии затрат на социально-заказные программы»⁸.

Большой вклад в исследование финансовой деятельности государства внесла Э.Д. Соколова. Автор рассматривает финансовую деятельность государства как деятельность его органов по осуществлению финансовой политики в процессе распределения и перераспределения общественного продукта (включая часть национального дохода общества). Такие действия реализуются путем формирования, распределения (перераспределения) и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств,

ности в науке финансового права // Административное и муниципальное право. 2014. № 4.

¹ См.: Нищимная С.А. К вопросу о финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления // Муниципальная служба: правовые вопросы. 2009. № 3.

² См.: Лукьянова Т. Г. Финансовая деятельность государства как правовая категория: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

³ См.: Кудряшова Е.В. К вопросу о значении принципа плановости финансовой деятельности государства для науки финансового права и развития финансового законодательства // Финансовое право. 2011. № 8.

⁴ См.: Лисицын Д. А. Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2004.

⁵ См.: Шагиева Р.В. Теоретические основы исследования финансовой деятельности в науке финансового права // Административное и муниципальное право. 2014. № 4. С. 375-383.

⁶ См.: Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: учебник. М.: Юристъ, 1999. С. 14.

⁷ См., например: Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: моногр. / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013; Финансовое право: учебник / под ред. О.Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996.

⁸ Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве: моногр. М.: Изд-во «Юрлитинформ», 2006. С. 75.

необходимых для финансирования выполнения задач и функций государственных органов¹.

Некоторые ученые относят финансовую деятельность к разновидностям государственного управления, осуществляемого государственными органами всех ветвей власти. В.В. Бесчеревных отмечает, что финансовая деятельность государства по своему содержанию, методам и формам является разновидностью исполнительно-распорядительной управленческой деятельности и осуществляется органами государственного управления². А.И. Худяков, анализируя соотношение понятий «финансовая деятельность» и «управление финансами», считает, что первое понятие используется в основном в финансово-правовой литературе, а понятие «управление финансами» свойственно административному праву. По мнению автора, общественные отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности органов государственного управления, являются административно-правовыми³.

Верной представляется точка зрения М.В. Карасевой о том, что «все, что касается финансовой деятельности государства, целесообразно изучать (исследовать) в рамках одной юридической науки – финансового права»⁴, поскольку вне фактического управления финансами она прекращает свое существование как вид государственной деятельности. Одновременно сказанное «не отрицает того факта, что управление финансами может являться предметом изучения административного и государственного права»⁵.

С.А. Нищимная считает, что финансовая деятельность – разновидность государственной деятельности, которая осуществляется в правовой форме. При этом такой формой является «руководство обществом со сто-

¹ Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М.: Юриспруденция, 2009. С. 71.

² См.: Бесчеревных В.В. Управление в области финансов и кредита: учеб. пособ. М.: Госюриздат, 1958. С. 52.

³ См.: Худяков А.И. К соотношению понятий «финансовая деятельность» и «управление финансами» // Правоведение. 1985. № 1. С. 63.

⁴ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2001. С. 7-13.

⁵ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2001. С. 7-13.

роны органов государственного управления путем введения в действие правовых актов»¹.

В науке финансового права принято выделять правовые и неправовые формы осуществления финансовой деятельности государства. Д.А. Лисицин в своем диссертационном исследовании обосновывает, что неправовые формы (проведение совещаний, издание инструкций финансовых и налоговых органов, финансово-экономический анализ, планирование, прогноз), хотя и не имеют юридического значения, все же создают предпосылки для осуществления правовых форм финансовой деятельности. К правовыми формам автор относит: 1) издание правовых актов; 2) издание индивидуальных правовых актов; 3) заключение договоров, которые опосредуют экономические отношения, связанные с собиранием и расходованием государственных денежных фондов; 4) реализацию государством своих прав и обязанностей в качестве субъекта конкретного правоотношения, возникающего в процессе финансовой деятельности; 5) привлечение лиц, совершивших правонарушения в сфере финансовой деятельности государства, к юридической ответственности².

Анализ правовой литературы дает основания утверждать, что финансовая деятельность государства включает в себя три вида действий – собирание, распределение и использование денежных средств.

Методы осуществления финансовой деятельности в науке финансового права традиционно подразделяются на две основные группы: методы собирания денежных средств и методы их распределения (перераспределения) и использования. При этом важнейшим методом собирания денежных средств является принудительный метод, предполагающий установление налогов и сборов. Для него характерен обязательный характер изъятия денежных средств. К принудительному собиранию относится также уплата неналоговых доходов,

¹ Ницимная С.А. К вопросу о финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления // Муниципальная служба: правовые вопросы. 2009. № 3. С. 18.

² См.: Лисицын Д.А. Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2004. С. 13-14.

образующихся, в частности, при оказании платных услуг, использовании государственного имущества, в результате применения мер юридической ответственности и в иных случаях принудительного изъятия. Помимо названного применяется также метод добровольных взносов: покупка государственных ценных бумаг, пожертвования, вклады в кредитных организациях и т.д.¹

К особенностям финансовой деятельности государства следует отнести то обстоятельство, что ее осуществляют государственные органы трех ветвей власти – как исполнительные, так и законодательные и судебные. При этом полноценными субъектами финансовой деятельности государства являются таможенные органы. Как справедливо отмечает Г.В. Матвиенко, правоотношения, связанные с «уплатой таможенных платежей, «обслуживают» фискальные задачи государства»².

Следует указать, что на протяжении последних пяти лет доходы бюджета Российской Федерации неуклонно растут (табл. 1). Важнейшими источниками пополнения доходной части федерального бюджета являются таможенные платежи. Начиная с 2008 г., доля таможенных платежей неизменно составляет более 50% от общей суммы доходов федерального бюджета³.

¹ См.: Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М.: Юриспруденция, 2009. С. 148.

² Матвиенко Г.В. Производство таможенного обложения: понятие, структура, стадии // Финансовое право. 2011. № 11. С. 34.

³ См.: Сорокина М. Н. Роль таможенных платежей в доходной части бюджетной системы // Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях): сб. науч. тр. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (Саратов, 2 июня 2010 г.). Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. С. 446; Полуянова Т. Казна «с иголки» // Российская газета. 2011. 5 апреля; Интервью руководителя ФТС России Андрея Бельянинова газете «Завтра» от 25 апреля 2013 г. «Таможня даёт добро». URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 05.05.2014).

Доходы бюджета Российской Федерации в 2011–2015 гг.

Год	Прогнозир. общий объем доходов федер. бюджета, тыс. руб.	Кассовое исполнение по доходам, тыс. руб.	Таможенные и иные платежи, администрируемые ФТС России ¹ , млрд руб.	Доля платежей, администрируемых ФТС России, в структуре доходов бюджета, %
2011	11 121 358 590,0 ²	11 367 652 622,6 ³	6 029,3	54
2012	12 914 597 199,0 ⁴	12 855 540 621,1 ⁵	6 486,7	50
2013	12 906 429 980,0 ⁶	13 019 939 484,9 ⁷	6 565,4	50,8
2014	14 238 774 490,0 ⁸	–	7 100,6	49,8
2015	15 082 360 651,0 ⁹	–	–	–

Прогноз доходов федерального бюджета, в том числе по таможенным платежам, закреплен в Основных направлениях бюджетной политики на

¹ См.: Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации в 2014 году». URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 20.03.2015).

² См.: Федеральный закон от 13 декабря 2010 г. № 357-ФЗ (с изм. от 6 ноября 2011 г. № 302-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» // Парламентская газета. 2010. 17–23 декабря; СЗ РФ. 2011. № 45, ст. 6332.

³ См.: Федеральный закон от 2 октября 2012 г. № 151-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2011 год» // СЗ РФ. 2012. № 41, ст. 5516.

⁴ См.: Федеральный закон от 30 ноября 2011 г. № 371-ФЗ (с изм. от 3 декабря 2012 г. № 247-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 02.12.2011); СЗ РФ. 2012. № 50, ч. 5, ст. 6970.

⁵ См.: Федеральный закон от 30 сентября 2013 г. № 254-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2012 год» // СЗ РФ. 2013. № 40, ч. 1, ст. 5024.

⁶ См.: Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 216-ФЗ (с изм. от 2 декабря 2013 г. № 348-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов». URL: <http://pravo.gov.ru> (дата обращения: 03.02.2013); СЗ РФ. 2013. № 49, ч. 1, ст. 6349.

⁷ См.: Федеральный закон от 4 октября 2014 г. № 280-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2013 год» // СЗ РФ. 2014. № 40, ч. 1, ст. 5311.

⁸ См.: Федеральный закон от 2 декабря 2013 г. № 349-ФЗ (с изм. от 26 декабря 2014 г. № 448-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов». URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 05.09.2014); СЗ РФ. 2014. № 52, ч. 1, ст. 7559.

⁹ См.: Федеральный закон от 1 декабря 2014 г. № 384-ФЗ «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 03.02.2015).

2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов¹ и в краткой форме представлен в табл. 2.

Таблица 2

**Прогноз доходов федерального бюджета по таможенным платежам
на 2015–2017 гг., млрд руб.**

Показатель	Год		
	2015	2016	2017
Доходы, всего	14 923,9	15 493,2	16 272,7
Таможенные пошлины	4 468,2	4 306,5	4 339,4
НДС	4 202,4	4 704,3	5 283,9
Акцизы	797,0	933,7	1 036,5
Таможенные пошлины (без нефтегазовых доходов)	707,8	686,2	664,7

Обращает на себя внимание то обстоятельство, что согласно приведенным данным сумма прогнозируемых поступлений от таможенных платежей должна увеличиваться ежегодно.

Следует согласиться с А.Г. Паулем в том, что «характер прогнозных показателей доходов бюджетов может оказать влияние на права и обязанности администраторов доходов бюджетов. В случае придания прогнозным показателям доходов бюджетов качества обязательности получится, что администраторы доходов бюджетов должны эти предписания выполнять. Соответственно, поступление в бюджет доходов в меньшем размере, чем предусмотрено в законе (решении) о бюджете, может рассматриваться как правонарушение»². Абсолютно обоснованным представляется предложение автора «одно-

¹ См.: Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов. URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 21.04.2015).

² См.: Пауль А.Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 173-174.

значно определить, что прогнозируемый объем доходов – это именно прогноз, а не обязывающее предписание, требующее эти показатели исполнять (достигать)»¹.

Отметим, что в соответствии со Стратегией развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года одним из основных стратегических направлений развития таможенной службы является совершенствование фискальной функции. При этом целевыми индикаторами указанного направления выступают:

1) уровень выполнения прогнозируемого задания по администрируемым таможенными органами доходам в федеральный бюджет (не ниже 100 процентов ежегодно);

2) доля таможенных платежей, возвращенных плательщикам в связи с удовлетворением жалоб участников внешнеэкономической деятельности на решение либо действие (бездействие) таможенного органа или его должностного лица, в общем объеме уплаченных таможенных платежей (не более 5 процентов ежегодно);

3) доля взысканных таможенными органами Российской Федерации таможенных платежей в общем объеме таможенных платежей, дополнительно начисленных таможенными органами Российской Федерации в результате проводимых проверочных мероприятий (с 72 процентов в 2013 г. до 80 процентов к 2020 г.).

При этом представляется необходимым *внести изменение в Стратегию и исключить из перечня целевых индикаторов данного направления уровень выполнения прогнозируемого задания по администрируемым таможенными органами доходам в федеральный бюджет (не ниже 100 процентов ежегодно)* по следующим основаниям.

¹ См.: Пауль А.Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 173-174.

Безусловно, что именно от качества и эффективности администрирования таможенных платежей таможенными органами напрямую зависит уровень поступления их в федеральный бюджет.

Однако следует признать, что на собираемость платежей оказывают большое влияние и другие факторы, не имеющие отношения к качеству работы таможенных органов. Например, в период экономического кризиса при снижении товарооборота одновременно снижаются и суммы уплаченных таможенных платежей. Поскольку данный показатель влияет на оценку работы таможенных органов, очевидно, что стремление выполнить показатели может негативно сказываться на качестве администрирования. Рассматриваемый показатель является фактором, склоняющим сотрудников таможенных органов к злоупотреблению своими правами.

Напротив, в случае увеличения товарооборота низкое качество администрирования таможенных платежей не будет выявлено по причине высокой собираемости платежей из-за увеличения числа перемещаемых через границу и облагаемых таможенными платежами товаров.

По данным Федеральной таможенной службы, по состоянию на 30 декабря 2014 г. сумма доходов, администрируемых таможенными органами и учтенная по доходным статьям федерального бюджета от внешнеэкономической деятельности, составила 7008,14 млрд рублей. Это превышает сумму денежных средств, перечисленных ФТС России в 2013 г. (6564,56 млрд рублей), более чем на 442,78 млрд рублей, или на 6,74%¹. Изложенное свидетельствует о значительной роли таможенных органов в осуществлении финансовой деятельности государства.

В связи с этим особый научный интерес представляет концепция финансовой деятельности таможенных органов как составной части финансовой деятельности государства, обоснованная О.Ю. Бакаевой в ее диссертационном исследовании. Согласно указанной концепции финансовая деятельность

¹ См.: ФТС России собрала 7 триллионов рублей в федеральный бюджет. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 04.01.2015).

таможенных органов – это та деятельность, которую они осуществляют в процессе формирования, распределения и использования финансовых ресурсов государства при реализации возложенных на них функций (фискальной и правоохранительной); её целями являются формирование доходной части бюджета и содействие развитию внешней торговли¹.

Обоснованной представляется позиция этого автора относительно деления финансовой деятельности таможенных органов России на два направления. Первое направление – фискальное. Оно предполагает создание государственных денежных фондов в процессе реализации таможенными органами функции по взиманию таможенных платежей. Одновременно в бюджетную систему страны поступают штрафы, пени, недоимки, взысканные таможенными органами (результат финансово-правовых санкций). Указанное свидетельствует о том, что таможенные органы формируют доходную часть федерального бюджета в результате реализации ими также правоохранительной функции².

Второе направление вытекает из их полномочий в качестве распорядителей и получателей бюджетных средств. Так, ФТС России получает бюджетные средства и направляет в региональные таможенные управления, таможни, таможенные посты и т.д.³ Данное направление (распределение и использование денежных фондов) вторично по отношению к фискальной функции, однако оказывает на нее значительное влияние. Недофинансирование таможенных органов, нерациональное расходование имеющихся средств влекут за собой проблемы, связанные с привлечением в бюджет таможенных фискальных доходов⁴.

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 11.

² См.: Там же. С. 72-73.

³ См.: Политико-правовые вопросы финансовой деятельности таможенных органов РФ (на примере Саратовской области) / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой; Саратовский гос. социально-эконом. ун-т. Саратов, 2008. С. 18.

⁴ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации. С. 76.

Бюджетный кодекс РФ в статье 6 определяет бюджет как форму образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления. Законодатель уточняет также определение понятия доходов бюджета – это поступающие в бюджет денежные средства, за исключением тех средств, которые являются источниками финансирования дефицита бюджета. Установлено, что доходы бюджета подразделяются на налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления.

Обложение таможенными платежами основывается на конституционных нормах. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Вопросы установления, уплаты, взимания, обеспечения таможенных платежей регламентируются актами таможенного и иных отраслей законодательства.

В Таможенном кодексе Таможенного союза законодатель не дает определение понятия таможенных платежей, однако перечисляет их виды: 1) ввозная таможенная пошлина; 2) вывозная таможенная пошлина; 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза; 4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза; 5) таможенные сборы.

В 2014 г. в структуре доходов, администрируемых таможенными органами, преобладали вывозные таможенные пошлины и составляли 4 637,1 млрд руб., или 65,3%, а также НДС, составившей 1 631,0 млрд руб., или 23%.

Примечательно, что в ч. 1 ст. 51 БК РФ законодатель относит таможенные пошлины и таможенные сборы к неналоговым доходам, перечисляемым в федеральный бюджет по нормативу 100 %. В свою очередь, НДС и акцизы относятся к налоговым доходам бюджета.

Необходимо разделить точку зрения авторов, утверждающих, что отсутствие сформулированного понятия «таможенные платежи» можно признать недостатком таможенного права¹.

Вместе с тем институт таможенных платежей является традиционным институтом таможенного права России. Он представляет собой обособленную группу правовых норм, направленных на регулирование правоотношений по «установлению, исчислению, уплате, взиманию, обеспечению, взысканию и перечислению таможенных платежей в доходную часть бюджетной системы»².

Следует согласиться с Н.И. Землянской в том, что указанный правовой институт носит межотраслевой характер, поскольку он регулируется нормами различной отраслевой принадлежности (конституционного, международного, гражданского права и других). Вместе с тем наиболее тесно он сопряжен с налоговым и бюджетным правом – подотраслями финансового права³.

В научной литературе понятие «таможенные платежи» разрабатывается достаточно успешно, ученые предлагают различные трактовки данного термина, выделяют признаки таможенных платежей с целью восполнить законодательный пробел. Так, Е.П. Коваленко понимает под таможенными платежами обязательные платежи, которые перечисляются в бюджеты государств – членов Таможенного союза, закрепляются ТК ТС и национальным законодательством государств о налогах и сборах. Автор обращает внимание на то, что они взимаются не только таможенными, но и налоговыми органами, и уплачиваются лицами, участвующими в процессе перемещения товаров через таможенную границу, а также совершающими действия, сопутствующие такому перемещению⁴.

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

³ См.: *Землянская Н.И.* Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 13.

⁴ См.: Таможенное право: учеб. пособ. / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 2-е изд., пересмотр. М.: Норма; ИНФРА-М, 2012. С. 251-252.

Большинство авторов определяют таможенные платежи как систему обязательных платежей¹. Н.И. Землянская рассматривает их как систему обязательных платежей, установленных таможенным и налоговым законодательством РФ, и указывает, что их взимание осуществляется только таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу, и перечисляются они в бюджетную систему РФ. Автор поясняет, что данное определение «не претендует на наиболее полное отражение их особенностей»².

Справедливо мнение М.Н. Сорокиной о том, что необходимо различать понятия «таможенные платежи» и «платежи, предусмотренные таможенным законодательством», поскольку они соотносятся как часть и целое. Второе понятие включает в себя также средства от реализации конфискованного имущества, и финансовые санкции (штрафы, пени), проценты за предоставление отсрочки и рассрочки уплаты таможенных платежей³.

А.И. Ашмарин представляет таможенные платежи (налоговые и неналоговые) как «особый институт парафискалитета (квазиналоговые платежи)»⁴. Автор обосновывает это положение тем, что таможенные платежи – это категория, которая сопоставляется как с неналоговыми, так и с налоговыми доходами бюджета, каждый из которых носит «квазифискальный характер». По его мнению, система таможенных платежей включает в себя две подсистемы: во-первых, это налоговые платежи (НДС и акцизы); во-вторых, неналоговые платежи (таможенные пошлины и таможенные сборы). А.И. Ашмарин заостряет внимание на единообразных отличиях НДС и акцизов, взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию, от обычных НДС и акцизов (в ча-

¹ См.: Калинин М.В. Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 7; Сорокина М.Н. Таможенная пошлина: проблемы нормотворчества и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 12-13.

² Землянская Н.И. Правовая природа таможенных платежей. С. 13-14.

³ См.: Сорокина М.Н. Таможенная пошлина: проблемы нормотворчества и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 12-13.

⁴ См.: Ашмарин А.И. Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы, 2010. С. 14.

стности, имеют разовый характер, отсутствует налоговый период). На основе анализа экономической сущности таможенных пошлин и сборов он приходит к заключению о налоговом характере данных платежей¹.

Однако под парафискальными платежами в юридической литературе понимаются «обязательные платежи, взимаемые на основании требования публичной власти для покрытия расходов на выполнение делегированных публичных функций и зачисляемые напрямую в пользу лиц, исполняющих эти функции, а не в бюджет или иные централизованные публичные фонды»².

В соответствии с изложенным позиция А.И. Ашмарина представляется необоснованной, поскольку в соответствии с БК РФ таможенные платежи зачисляются в федеральный бюджет.

В связи со стремительным развитием интеграционных процессов и, как следствие, глобализацией таможенного законодательства таможенные платежи приобрели новые черты.

На основе проведенного анализа действующего законодательства и научных взглядов можно выделить признаки таможенных платежей, свойственные каждой их разновидности: 1) обязательный характер; 2) трёхуровневое правовое регулирование, включающее международный, союзный и национальный уровни; 3) установление таможенным и налоговым законодательством; 4) поступление в доходную часть федерального бюджета; 5) трансграничный характер; 6) взимание таможенными органами государств-членов ЕАЭС в рамках осуществления ими финансовой деятельности; 7) обеспечение уплаты принудительной силой государства.

Остановимся на рассмотрении каждого из перечисленных признаков.

1. Обязательный характер. Он основан на конституционной обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы (аналогичная норма ус-

¹ См.: *Ашмарин А.И.* Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы, 2010. С. 14.

² *Ромащенко Л.В.* Правовая природа парафискальных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 10.

тановлена также в ч. 1 ст. 3 НК РФ). Интеграционные процессы и образование в результате Евразийского экономического союза привели к серьезным изменениям законодательства о таможенных платежах. Была создана единая таможенная территория, и в её пределах товары перемещаются свободно. Установлено, что таможенные платежи взимаются при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза. Вместе с тем внутри единой для трех стран таможенной территории таможенные пошлины (иные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие) не взыскиваются, действует Единый таможенный тариф ЕАЭС, товары облагаются косвенными налогами.

2. Трёхуровневое правовое регулирование, включающее международный, союзный и национальный уровни. Выделение международного и союзного уровней правового регулирования весьма условно, поскольку уровень ЕАЭС также является международным. Однако такое разделение представляется необходимым в целях уяснения особенностей правовой природы нормативных актов внутри интеграции, построения их по юридической силе (данный вопрос исследован подробно в параграфе 1.3 гл. 1 данной работы).

3. Установление таможенным и налоговым законодательством. Этот признак обусловлен двойственной правовой природой косвенных налогов: с одной стороны, они являются таможенными платежами, с другой стороны, законодатель относит их к федеральным налогам. В настоящее время Таможенный кодекс ТС устанавливает общие положения о таможенных платежах, порядок и сроки их уплаты, правила исчисления, вопросы принудительного взыскания и др. В свою очередь, НК РФ определяет элементы налогообложения НДС и акцизов.

4. Поступление в доходную часть федерального бюджета. В соответствии со ст. 51 БК РФ таможенные пошлины и таможенные сборы перечисляются в федеральный бюджет по нормативу 100 %. НДС и акцизы относятся к федеральным налогам и в полном объеме поступают в федеральный бюджет. Вместе с тем суммы ввозной таможенной пошлины поступают на специаль-

ный единый счет, после чего подлежат распределению между государствами-членами ЕАЭС. В связи с этим таможенные платежи относятся к категории публичных финансов.

5. Трансграничный характер. Обусловлен тем, что обязанность по их уплате возникает только в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза. Отметим, что в ТК ТС законодатель использует термин «таможенная граница Таможенного союза». Вместе с тем в ч. 2 ст. 101 Договора о ЕАЭС от 29 мая 2014 г. уточняется, что до вступления в силу Таможенного кодекса ЕАЭС понятия «таможенная граница Таможенного союза» и «таможенная граница ЕАЭС» следует считать равнозначными.

В соответствии с ч. 1 ст. 71 Договора о ЕАЭС от 29 мая 2014 г. товары, перемещаемые внутри Союза, также облагаются косвенными налогами. Правила взимания косвенных налогов внутри ЕАЭС достаточно подробно урегулированы Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, который является неотъемлемой частью Договора.

Вместе с тем ТК ТС относит к таможенным платежам только те НДС и акцизы, которые взимаются при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза. Взимание НДС и акцизов при перемещении товаров с территории третьих стран осуществляется таможенными органами.

Исходя из буквального толкования закона, логично выделить *две разновидности косвенных налогов*: взимаемые внутри интеграционного образования; взимаемые при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Кроме того, можно прийти к выводу о том, что к таможенным платежам относится только вторая разновидность косвенных налогов. Такой подход предлагается признать пониманием таможенных платежей в узком смысле. В широком смысле к таможенным платежам следует относить также косвенные налоги, взимаемые внутри Евразийского экономического союза.

В научной литературе существует противоположная точка зрения, согласно которой понятие таможенных платежей включает в себя косвенные налоги, взимаемые налоговыми органами при перемещении товаров внутри Таможенного союза. В частности, И.С. Набирушкина отмечает, что «территория ТС включает в себя территории государств-членов, то есть помимо таможенной границы ТС существуют еще и государственные границы стран-участниц: России, Беларуси и Казахстана... Взимание косвенных налогов (по законодательству ТС) осуществляется как при перемещении товаров через таможенную границу ТС, так и при перемещении товаров внутри ТС через государственную границу государства-члена. Таким образом, можно говорить о том, что таможенные платежи являются условием перемещения товаров через границу (как таможенную, так и государственную) ТС»¹.

В связи с этим законодателю необходимо урегулировать данный вопрос в новом Таможенном кодексе ЕАЭС с целью устранения различного правопонимания.

6. Взимание таможенными органами государств-членов ЕАЭС в рамках осуществления ими финансовой деятельности. Согласно п. 4 ч. 1 ст. 12 Закона о таможенном регулировании взимание таможенных пошлин, налогов, антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин, таможенных сборов отнесено к основным функциям (обязанностям) таможенных органов. Взимание платежей производится в процессе осуществления таможенными органами фискального направления финансовой деятельности.

7. Обеспечение уплаты таможенных платежей принудительной силой государства. В случае неуплаты или неполной уплаты таможенных платежей в установленные сроки применяется их принудительное взыскание, которое относится к одной из разновидностей государственного принуждения. Кроме того, за уклонение от уплаты таможенных платежей установлена уголовная

¹ *Набирушкина И.С.* Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. С. 25.

ответственность, а нарушение сроков уплаты таможенных платежей влечет за собой административную ответственность.

На основании изложенного можно сделать вывод, что *таможенные платежи надо рассматривать как обязательные платежи, взимаемые таможенными органами в рамках осуществления ими финансовой деятельности, в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, устанавливаемые таможенным законодательством Таможенного союза, налоговым и таможенным законодательством России, являющиеся доходами федерального бюджета Российской Федерации*. Такой подход следует признать пониманием таможенных платежей *в узком смысле*. В *широком смысле* к таможенным платежам надо относить также косвенные налоги, взимаемые внутри Евразийского экономического союза.

Кроме того, различные научные подходы к определению понятия «таможенные платежи» обусловлены прежде всего различным пониманием правовой природы таможенной пошлины. По этой причине для определения понятия «таможенные платежи», уяснения его правовой природы и выявления признаков необходимо дать правовую характеристику видов таких платежей.

В системе таможенных платежей центральное место занимает *таможенная пошлина*, наиболее широко применяемая государством в качестве инструмента регулирования внешнеэкономической деятельности¹.

Таможенная пошлина – один из инструментов регулирования товарооборота и влияния на экономику страны, поэтому выполняет две основные функции: фискальную и протекционистскую (использование антидемпинговых и компенсационных пошлин)².

Таможенный кодекс ТС в п. 25 ч. 1 ст. 4 закрепил определение понятия таможенной пошлины – это обязательные платежи, взимаемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

¹ См.: Харисов И.Ф. Правовая природа налоговых и таможенных платежей // *Налоги*. 2009. № 4. С. 11.

² См.: Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. *Финансовое право: учеб. пособ.* 2-е изд., испр. и доп. М.: Юриспруденция, 2000. С. 147.

Определение данного понятия содержится и в ст. 5 Закона РФ «О таможенном тарифе», согласно которой таможенная пошлина – обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза и в иных случаях, определенных в соответствии с международными договорами государств–членов Таможенного союза и (или) законодательством РФ.

Важно, что дефиниция таможенной пошлины, закрепленная в национальном законодательстве, не только не противоречит дефиниции, данной в ТК ТС, но и развивает и уточняет ее.

Исходя из законодательной дефиниции, можно сделать вывод, что таможенным пошлинам присущи все общие признаки таможенных платежей.

Отметим, что в науке финансового права на протяжении длительного времени имеет место дискуссия относительно правовой природы таможенной пошлины. Обычно преобладают две точки зрения: одни авторы рассматривают таможенные пошлины как разновидность косвенного налога, другие настаивают на неналоговой природе данных платежей.

Следует указать, что в 2004 г. был принят Федеральный закон¹, который исключил таможенную пошлину из ст. 13 «Федеральные налоги и сборы» НК РФ. В п. 1 ст. 51 БК РФ законодатель закрепил, что неналоговые доходы федерального бюджета формируются, в числе прочего и за счет таможенных пошлин и таможенных сборов, что свидетельствует об отнесении таможенных пошлин к неналоговым поступлениям в бюджет².

¹ См.: Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ (с изм. от 24 ноября 2014 г. № 366-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» // СЗ РФ. 2004. № 31, ст. 3231; 2014. № 48, ст. 6647.

² См.: Якубов Т.А. Правовая природа таможенной пошлины // Налоги. 2012. № 6. С. 31-33.

Несмотря на указанные изменения, внесенные в законодательство, многие авторы по-прежнему считают, что таможенная пошлина является налоговым доходом (Козырин А.Н.¹, Трошкина Т.Н.², Сухарчук И.Л.³).

Аргументированный взгляд на таможенную пошлину как на разновидность налоговых платежей содержится в монографическом исследовании А.Н. Козырина. Автор отмечает, что таможенной пошлине присущи все основные признаки и черты налога, в частности «безвозмездность уплаты, безэквивалентность и безвозвратность налога»⁴.

К.А. Сасов отмечает, что таможенные платежи имеют существенные налоговые признаки: «они уплачиваются в рамках государственно-властных отношений; их уплата обязательна; платежи обладают большинством признаков налогов и сборов» (ст. 8 НК РФ)⁵. Сложно согласиться с высказыванием автора о том, что «налоговая природа таможенных платежей ни у кого не вызывает сомнений», поскольку многие исследователи не признают налоговую природу одной из разновидностей таможенных платежей – таможенной пошлины.

Отличие таможенной пошлины от налога сформулировано Н.И. Химичевой: «Таможенная пошлина является своего рода платой за получение права, т.е. имеет индивидуально возмездный характер»⁶. Автор обращает внимание на то, что налоговым платежам, в отличие от таможенной пошлины, свойственна регулярность уплаты⁷. Позицию Н.И. Химичевой поддерживают Е.Ю. Грачева и Э.Д. Соколова⁸.

¹ См.: Козырин А.Н. Таможенная пошлина. М., 1998. С. 87.

² См.: Трошкина Т.Н. Налоговый характер таможенно-тарифных правоотношений (о правовой природе таможенной пошлины). Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.04.2015).

³ См.: Сухарчук И.Л. Правовое регулирование налогообложения товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2000. С. 11-12.

⁴ См.: Козырин А.Н. Таможенная пошлина. М., 1998. С. 87.

⁵ См.: Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: моногр. М.: Норма, 2013. С. 115.

⁶ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2004. С. 405.

⁷ Там же.

⁸ См.: Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: учеб. пособ. 2-е изд., испр. и доп. М.: Юриспруденция, 2000. С. 147.

Вывод об особом месте таможенной пошлины в системе обязательных платежей и ее неналоговой природе разделяют и другие ученые (О.Ю. Бакаева¹, Н.И. Землянская², М.Н. Сорокина³, М.В. Калинин⁴, И.А. Цинделиани⁵, Р.Н. Черленяк⁶).

Подводя итоги отметим, что позиция ученых о неналоговой природе таможенной пошлины представляется наиболее обоснованной. Однако в научной литературе недостаточно внимания уделяется различиям правовых характеристик ввозной и вывозной таможенных пошлин. Между тем указанные различия следует признать существенными. Договор о ЕАЭС в ч. 2 ст. 25 закрепляет определение понятия ввозной таможенной пошлины. Под ней понимается обязательный платеж, взимаемый таможенными органами государств-членов в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Союза. Важно, что данное определение не вступает в противоречие с определением таможенной пошлины, закрепленным в ТК ТС.

Важный вопрос проводимого нами анализа – особенности правовой природы ввозной таможенной пошлины, отличающие ее как от вывозной пошлины, так и от других разновидностей таможенных платежей.

Во-первых, по общему правилу для ввозных таможенных пошлин применяются *ставки*, установленные Единым таможенным тарифом Евразийского экономического союза⁷. Что касается вывозных пошлин, то к ним при-

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 29-30.

² См.: Землянская Н. И. Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 16-17.

³ См.: Сорокина М. Н. Таможенная пошлина: проблемы нормотворчества и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 8.

⁴ См.: Калинин М. В. Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ. С. 13-14.

⁵ См.: Цинделиани И.А. Таможенная пошлина в системе фискальных платежей России // *Налоги и налогообложение*. 2004. № 12. С. 23-24.

⁶ См.: Черленяк Р.Н. Проблемы определения правовой природы таможенной пошлины // *Юрист*. 2012. № 22. С. 40-43.

⁷ См.: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16 июля 2012 г. № 54 (с изм. от 10 марта 2015 г. № 17) «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза» // *Официальный сайт Евразийской экономической комиссии*. URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 23.07.2012); *Официальный сайт Евразийской экономической комиссии*. URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 11.03.2015).

меняются ставки, установленные национальным законодательством в отношении товаров, включенных в сводный перечень, формируемый Комиссией Таможенного союза в соответствии с договорами, регулируемыми вопросы применения вывозных таможенных пошлин в отношении третьих стран. При этом Стороны стремятся к унификации перечней товаров и ставок вывозных таможенных пошлин¹.

Ситуация, при которой субъекты внешнеэкономической деятельности должны руководствоваться не только действующими нормами ТК ТС, но и национальным законодательством стран-участниц Союза, существенно осложняет работу². Исходя из этого, полагаем, что указанная унификация перечней товаров и ставок вывозных таможенных пошлин существенно облегчит задачу в первую очередь для субъектов хозяйственной деятельности, благоприятно скажется на правоприменительной практике.

Во-вторых, ввозные таможенные пошлины подлежат *распределению между странами* Евразийского экономического союза. Для вывозных таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов подобный механизм распределения не предусмотрен, они перечисляются в полном объеме в бюджет соответствующей Стороны.

В-третьих, ввозные пошлины *зачисляются* в национальной валюте *на единый счет* уполномоченного органа той Стороны, в которой они подлежат уплате, в том числе в случае их взыскания. Что касается вывозных пошлин, то для них не предусмотрено подобной процедуры. Они перечисляются непосредственно в бюджет каждой Стороны.

В-четвертых, ввозные таможенные пошлины *не могут быть зачтены* в счет уплаты иных платежей и уплачиваются на единый счет отдельными расчетными (платежными) документами (инструкциями). Несмотря на это, на-

¹ См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран». URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 11.03.2012).

² См.: Курочкин С. У вас товар, у нас пошлины // эж-ЮРИСТ. 2010. № 37. С. 10.

логи и сборы, а также иные платежи, поступившие на единый счет, могут быть зачтены в счет уплаты ввозных таможенных пошлин.

Подводя итог сравнительно-правовому анализу, можно сделать вывод о том, что ввозная таможенная пошлина в условиях Евразийского экономического союза имеет особенности, отличающие её от других разновидностей таможенных платежей, в том числе от вывозной пошлины.

К числу таможенных платежей также относятся *налог на добавленную стоимость и акцизы*, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза. Их главной особенностью следует признать принадлежность к двум системам обязательных фискальных платежей, установленных законодателем. Так, с одной стороны, ТК ТС включает их в число таможенных платежей (тем самым они образуют группу налоговых таможенных платежей), а с другой – они входят в систему налогов и сборов, действующую в Российской Федерации (относятся к федеральным налогам)¹.

Данные платежи представляют собой существенные источники пополнения доходов федерального бюджета. Их основными признаками являются: 1) обязательный характер; 2) причисление к налоговым доходам федерального бюджета; 3) уплата (взимание) при ввозе товаров на таможенную территорию; 4) установление порядка их исчисления, взимания как нормами таможенного законодательства Таможенного союза, так и налогового законодательства².

До 1 января 2015 г. правовую основу взимания НДС и акцизов во взаимной торговле в Таможенном союзе помимо ТК ТС составляли: Соглашение от 25 января 2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе», Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе, Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе.

¹ См.: Землянская Н.И. Правовая природа таможенных платежей. С. 18.

² См.: Таможенное право: учеб. пособ. / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 2-е изд., пересмотр. М.: Норма; ИНФРА-М, 2012. С. 253.

Указанные документы утратили силу в связи со вступлением в силу с 1 января 2015 г. Договора о ЕАЭС от 29 мая 2014 года. Налогам и налогообложению посвящены раздел XVII нового Договора и 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. Статья 72 Договора раскрывает принципы взимания косвенных налогов в государствах-членах ЕАЭС. Это следует признать несомненным достоинством новой законодательной конструкции.

Установлено, что взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения. Этот принцип предусматривает применение нулевой ставки НДС и (или) освобождение от уплаты акцизов при экспорте товаров, а также их налогообложение косвенными налогами при импорте.

При импорте товаров с территории государства-члена косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства, на территорию которого импортируются товары. Иное правило может устанавливаться национальным законодательством в части товаров, подлежащих маркировке акцизными марками (учетно-контрольными марками, знаками).

Ставки косвенных налогов во взаимной торговле при импорте товаров не должны превышать ставок, которыми облагаются аналогичные товары при их реализации на территории этого государства.

Косвенные налоги не взимаются при импорте товаров, которые: 1) не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при ввозе; 2) ввозятся физическими лицами не в целях предпринимательской деятельности; 3) импортируются с территории государства-члена в связи с передачей в пределах одного юридического лица.

В соответствии с Протоколом о порядке взимания косвенных налогов косвенные налоги – это НДС и акцизы (акцизный налог или акцизный сбор). Понятие «косвенные налоги» используется также в ряде решений Евразийской экономической комиссии (Комиссии Таможенного союза)¹. Действующей

¹ См., например: Решение Комиссии Таможенного союза от 18 июня 2010 г. № 293 (с изм. от 25 января 2012 г. № 915) «О некоторых вопросах переходного периода при взимании косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» // Таможенный вестник. 2010. Июль; Официальный сайт Комиссии Таможенного союза. URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 17.02.2012).

щее же российское законодательство не содержит определения рассматриваемого понятия.

Хотя на сегодняшний день в науке финансового права необходимость деления налогов на прямые и косвенные не вызывает сомнений, стоит заметить, что вопрос законодательного закрепления категории «косвенные налоги» является причиной дискуссии как среди ученых-теоретиков, так и среди практикующих специалистов¹.

Ряд исследователей считают, что косвенные налоги по своей правовой природе несправедливы, так как они не учитывают реальную платежеспособность фактического налогоплательщика. Однако следует согласиться с мнением А.А. Батарина, в соответствии с которым косвенные налоги на данный момент по своей юридической конструкции не носят дискриминационный характер².

Понятие «косвенные налоги» активно используется в практике работы Федеральной налоговой службы³, Федеральной таможенной службы⁴, Министерства финансов РФ⁵ и других федеральных органов исполни-

¹ См.: Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: моногр. / под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.02.2015).

² Там же.

³ См., например: Письмо ФНС России от 20 марта 2014 г. № ЕД-4-15/5040@ «О порядке заполнения заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2014. 4 апреля; Письмо ФНС России от 15 января 2014 г. № АС-4-15/364 «О заполнении в заявлениях о ввозе товаров и уплате косвенных налогов КПП российских экспортеров». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.04.2015); Приказ ФНС России от 5 августа 2010 г. № ЯК-7-6/374@ (с изм. от 27 ноября 2013 г. № ММВ-7-6/525@) «Об утверждении формата представления налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза» в электрон. виде (на основе XML) (версия 5). Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.01.2015) и др.

⁴ См.: Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 01-69/1, № ММ-27-2/1 (с изм. от 22 сентября 2014 г. № 01-69/1/ММ-27-2/1). Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2015).

⁵ См.: Письмо Минфина РФ от 22 июля 2010 г. № 03-07-15/101 «О предоставлении налоговых деклараций». Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.02.2015); Приказ Минфина РФ от 7 июля 2010 г. № 69н «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза и Порядка ее заполнения» // Российская газета. 2010. 4 августа.

тельной власти. Кроме того, оно часто употребляется в судебной и правоприменительной практике, в международных договорах Российской Федерации, в решениях Евразийской экономической комиссии.

Исходя из этого, полагаем, что закрепление дефиниции данного понятия на законодательном уровне представляется необходимым и целесообразным.

Кроме того, видится обоснованным предложение С.А. Кочкалова «внести дополнения в главу 21 Налогового кодекса РФ, включив в нее в качестве первой статьи ст. 143.1 «Понятие налога на добавленную стоимость»»¹.

Экономический суд СНГ в решении от 21 декабря 1995 г. отмечает, что «в настоящее время в большинстве экономических и правовых доктрин преобладает точка зрения, в соответствии с которой налоги (налог на прибыль, налог на имущество, НДС, акциз, таможенная пошлина, подоходный налог и другие) делятся на прямые и косвенные, исходя из способа их взимания. С этих позиций прямым налогом является налог, который уплачивается самим субъектом налогообложения, *косвенным* – налог, экономическое бремя которого возлагается на покупателя при приобретении им продукции (товаров, работ, услуг), так как он устанавливается в виде надбавки к цене либо тарифу»².

Конституционный Суд РФ в своих решениях неоднократно обращался к анализу особенностей налога на добавленную стоимость и указывал на то, что НДС является формой изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью матери-

¹ Кочкалов С.А. Правовое регулирование возмещения налога на добавленную стоимость по внешнеэкономическим сделкам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2010. С. 11.

² Решение Экономического суда СНГ от 21 декабря 1995 г. № 07/95 // Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ «Содружество». 1996. № 1. С. 99.

альных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, является *косвенным* налогом (налогом на потребление)¹.

Подчеркнем, что НДС и акцизы, взимаемые таможенными органами в процессе осуществления ими финансовой деятельности, являются важными источниками формирования доходной части федерального бюджета.

В юридической литературе правильно отмечалось большое значение НДС для формирования государственных доходов, так как «по объему бюджетных поступлений он уступает только налогу на прибыль организаций и составляет 33%». Таким образом, верным является вывод о том, что «фискальное значение НДС велико»².

Наиболее существенные отличия НДС от акциза состоят в том, что последний, во-первых, «привязан» к конкретному перечню товаров, закрепленному в НК РФ, а во-вторых, уплачивается производителем подакцизного то-

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб» // СЗ РФ. 2014. № 24, ст. 3143; Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2014 г. № 62-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «НЬЮ ТРЕЙД» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 6 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.03.2015); Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» // СЗ РФ. 2000. № 14, ст. 1533; Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс» // СЗ РФ. 2001. № 10, ст. 996; Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 48, ст. 4838; Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О «По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 48, ст. 4839.

² См.: *Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.* Финансовое право: учеб. пособ. 2-е изд., испр. и доп. М.: Юриспруденция, 2000. С. 137.

вара или лицом, совершающим внешнеторговые операции, один раз, а не каждый раз с оборота¹.

В соответствии с Договором о ЕАЭС взыскание косвенных налогов продолжится по принципу страны назначения. Функции по сбору косвенных налогов в государствах – участниках ЕАЭС по-прежнему осуществляют налоговые органы.

Наиболее сложным и важным является вопрос о необходимости унификации ставок рассматриваемых налогов. Так, взимание косвенных налогов производится по принципу страны назначения, экспорт облагается НДС по ставке 0%. При импорте товаров применяется ставка, действующая в государстве-импортере, при этом в Республике Казахстан она равна 12%, в Республике Беларусь – 20%, в Российской Федерации – 18%. Из-за низких налоговых ставок и щадящего налогового администрирования Казахстан является более привлекательным для бизнеса, чем Россия и Беларусь.

Этот вопрос остаётся нерешенным на протяжении нескольких лет. Думается, что при формировании правовой базы Евразийского экономического союза следует проанализировать его для создания равных условий для ведения бизнеса. Кроме того, упрощение процедуры уплаты НДС и акцизов будет способствовать их эффективному администрированию.

В число таможенных платежей включены таможенные сборы. Согласно ч. 1 ст. 72 ТК ТС они представляют собой обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, и за совершение иных действий, установленных ТК ТС и (или) законодательством государств-членов Таможенного союза.

Часть 1 ст. 123 Закона о таможенном регулировании уточняет, что таможенные сборы – это обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, хранением товаров. Приведенное положение явля-

¹ См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О. Ю. Бакаева. М.: Норма, 2008. С. 308.

ется нововведением, поскольку в соответствии с ТК РФ 2003 г. таможенные сборы уплачивались за оформление, хранение и сопровождение товаров.

В юридической литературе под таможенным сбором понимают вид таможенных платежей, имеющих неналоговую природу и представляющих собой плату, взимаемую таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий, установленных ТК и (или) законодательством государств–членов Таможенного союза¹.

М.В. Калинин понимает под таможенным сбором «обязательный неналоговый взнос»² и считает, что его главное назначение состоит в покрытии расходов на таможенное оформление, хранение и сопровождение товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ³.

А.Ю. Денисова формулирует три существенных признака таможенных сборов: «фискальное взимание, обязательный характер уплаты сбора, а также возмездный характер отчуждения материальных благ при уплате сбора»⁴. Более подробно останавливается на признаках таможенных сборов И.В. Мильшина⁵.

Размер таможенных сборов не может превышать примерной стоимости затрат таможенных органов за совершение действий, в связи с которыми установлен таможенный сбор. Это в очередной раз свидетельствует о неналоговой природе сбора.

¹ См.: Научно-практический комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза ЕврАзЭС (постатейный) / А.А. Бельтюкова, Ю.В. Гинзбург, А.С. Емельянов и др.; под ред. А.Н. Козырина. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.01.2015).

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. М., 2008. С. 17.

³ Там же.

⁴ Денисова А.Ю. Правовые основы регулирования таможенных сборов в Таможенном союзе ЕврАзЭС // Современный юрист. 2013. № 2(3) (апрель-июнь). С. 77-87.

⁵ См.: Комментарий к Федеральному закону от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» / под ред. С.А. Овсянникова, Г.Н. Комковой. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 06.03.2015).

Виды и ставки сборов устанавливаются национальным законодательством. В России таким правовым актом стал Закон о таможенном регулировании. Ставки таможенных сборов закреплены в ст. 130 названного Закона. Долгое время представители юридической науки обращают внимание на то, что имеющаяся шкала ставок таможенных сборов не вполне отвечает принципу эквивалентности величины платежа и произведенных работ (в денежном выражении)¹.

В Республике Казахстан к таможенным сборам относятся: 1) таможенные сборы за таможенное декларирование товаров; 2) таможенные сборы за таможенное сопровождение; 3) плата за предварительное решение².

Больше всего видов таможенных сборов предусматривает таможенное законодательство Республики Беларусь: 1) за таможенное оформление; 2) за таможенное сопровождение товаров; 3) за осуществление мер по защите прав на объекты интеллектуальной собственности; 4) за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению; 5) за принятие таможенными органами предварительного решения; 6) за выдачу марок, идентификационных знаков или иных знаков для обозначения товаров в целях подтверждения операций таможенного оформления либо принятого таможенным органом решения в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Республики Беларусь; 7) за включение в реестр банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, признанных таможенными органами гарантами уплаты таможенных платежей³.

Представляется, что наиболее целесообразно установить запрет на введение национальным законодательством тех разновидностей таможенных

¹ См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. М.: Норма, 2008. С. 318-321; *Землянская Н.И.* Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. . . . канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 20

² См.: Научно-практический комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза ЕврАзЭС (постатейный) / А.А. Бельтюкова, Ю.В. Гинзбург, А.С. Емельянов и др.; под ред. А.Н. Козырина. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.11.2014).

³ См.: Научно-практический комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза ЕврАзЭС (постатейный) / А.А. Бельтюкова и др.

платежей, которые не предусмотрены ТК ЕАЭС, унифицировать виды таможенных сборов на единой таможенной территории ЕАЭС. Это необходимо осуществить в целях единообразного таможенного регулирования. Такая схема логична, поскольку в рамках трех стран действует единообразный порядок администрирования таможенных платежей.

При разработке ТК ЕАЭС надо обратить особое внимание на формирование понятийного аппарата. Будет рациональным закрепление в документе определений следующих понятий: «таможенные платежи», «таможенные пошлины», «косвенные налоги», «налог на добавленную стоимость», «акцизы». При этом эти определения должны содержать признаки, отличающие каждую разновидность таможенных платежей от других.

Указанные изменения законодательства будут способствовать эффективному осуществлению таможенными органами финансовой деятельности, что, в свою очередь, положительно скажется на формировании доходной части федерального бюджета.

1.3. Особенности финансово-правового регулирования института таможенных платежей в условиях Евразийского экономического союза

В юридической литературе общепринятым является утверждение о том, что институт таможенных платежей носит межотраслевой характер¹, поскольку его функционирование основано на нормах конституционного, таможенного, финансового и других отраслей законодательства². Одновременно нельзя не согласиться с позицией Н.И. Землянкой, согласно которой данный институт тесно связан с налоговым и бюджетным правом – крупными подотраслями финансового права³.

Однако в науке финансового права существует и иная позиция. А.И. Ашмарин считает, что таможенные платежи являются собирательной категорией науки финансового права. Кроме того, он предлагает признать институтом финансового права группу норм, регулирующих «финансово-правовые отношения в сфере таможенного дела». Более того, автор считает необходимым структурно выделить «институт таможенного дела» в системе финансового права⁴. Думается, что позиция А.И. Ашмарина заслуживает особого внимания.

Статья 2 Закона о таможенном регулировании определяет таможенное дело как совокупность методов и средств обеспечения соблюдения мер таможенно-тарифного регулирования, а также запретов и ограничений при ввозе товаров в Российскую Федерацию и вывозе товаров из нее. Понятие таможенного дела тем самым включает в себя помимо таможенно-тарифного и

¹ См., например: *Калинин М.В.* Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9; *Землянская Н. И.* Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 13.

² См.: *Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева.* М.: Норма, 2008. С. 293.

³ *Землянская Н. И.* Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 13.

⁴ См.: *Ашмарин А.И.* Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы, 2010. С. 12, 14.

нетарифное регулирование, которое не имеет отношения к предмету финансового права.

По этой причине трудно согласиться с А.И. Ашмариным в вопросе о выделении в науке финансового права института таможенного дела. В то же время следует признать достаточно обоснованными его выводы о том, что таможенные платежи представляют собой «собирательную категорию науки финансового права, а предметы таможенного и финансового права пересекаются, например, при осуществлении «таможенного контроля, проводимого ... в отношении поступления таможенных платежей ... в бюджетную систему»¹.

В науке финансового права существуют различные взгляды на то, какие общественные отношения образуют предмет финансового права. Обоснованной представляется точка зрения Н.И. Химичевой, в соответствии с которой «предмет финансового права – это общественные отношения, возникшие в процессе деятельности по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию государственных, муниципальных и иных публичных денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях реализации задач публичного характера»². Автор отмечает также, что основным методом финансово-правового регулирования является императивный метод, «в финансовом праве он имеет специфику: конкретное денежное содержание и определенный круг органов, уполномоченных государством на властные действия»³.

Вопрос о месте таможенного права в системе российского права и до настоящего времени относится к числу дискуссионных. В данной работе поддерживается положение о том, что таможенное право – это комплексная отрасль российского законодательства, а предметом таможенного права являются общественные отношения, функционирующие в процессе или по поводу перемещения товаров через таможенную границу⁴.

¹ Ашмарин А.И. Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации. С. 12, 14.

² Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Норма; ИНФРА-М, 2012. С. 37.

³ Там же. С. 41.

⁴ См.: Таможенное право: учеб. пособ. / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 2-е изд., пересмотр. М.: Норма; ИНФРА-М, 2011. С. 49-50.

Таможенные платежи, бесспорно, относятся к категории публичных финансов и перечисляются в федеральный бюджет, а, значит, используются для решения задач и функций государства.

На основании изложенного в предмет финансового права следует включать такие отношения:

- по исчислению таможенных платежей;
- по порядку и срокам уплаты таможенных платежей;
- по взысканию таможенных платежей;
- по перечислению таможенных платежей в бюджетную систему РФ;
- по контролю за уплатой таможенных платежей и перечислением их в бюджет РФ.

Нельзя отрицать то обстоятельство, что институт таможенных платежей тесно связан с иными отраслями права (прежде всего с таможенным, конституционным и гражданским правом). Однако это не противоречит включению его в предмет финансового права. Например, институт налоговых платежей связан с конституционным, гражданским и административным правом; институт публичного долга – с конституционным, международным и гражданским правом.

Следует обратить внимание на то, что финансово-правовое регулирование таможенных платежей имеет ряд отличительных особенностей. Так, особый интерес для науки финансового права представляет система источников правового регулирования таможенных платежей и субъектов нормотворчества в данной сфере. Это обусловлено с тем, что в связи с интеграцией России в Таможенный союз, а затем и в Евразийский экономический союз правовое регулирование таможенных платежей стало осуществляться на трех уровнях: международном, союзном и национальном. Возникли новые субъекты правотворческой деятельности: Высший Евразийский экономический совет (Высший совет), Евразийский межправительственный совет (далее - Межправительственный совет); и Евразийская экономическая комиссия.

Безусловно, союзный уровень по своей сути также является международным, но его обособление представляется необходимым в целях изучения внутренней структуры и особенностей.

Как известно, внутригосударственное и международное право представляют собой взаимосвязанные, но относительно самостоятельные системы права¹. Международное право не входит ни в одну национальную систему права, поэтому ни одно государство мира не может считать его своим². Российская Федерация установила примат международного права во взаимодействии внутригосударственного и международного права. Общепризнанные принципы и нормы международного права, а также международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором предусмотрены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Однако примат международного права вовсе не означает его юридического верховенства, подчинения ему внутригосударственного. Предполагается добровольное исполнение Российской Федерацией принятых на себя международных обязательств. Конституция РФ, выражая суверенитет российского народа, не подчиняется автоматически нормам международного права. Она обладает верховенством на территории Российской Федерации. Для практического использования принципы и нормы международного права должны трансформироваться во внутригосударственную систему права³. Для этого необходима ратификация Российской Федерацией международных договоров.

Отметим, что в новой России существенно возросла роль международного права. В настоящее время «никто не ставит под сомнение выделе-

¹ См.: Кулапов В.А. Проблемы теории государства и права: учеб. пособ. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. С. 286.

² См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. С. 329-330.

³ См.: Кулапов В.А. Проблемы теории государства и права: учеб. пособ. С. 287.

ние национального и международного уровней регулирования таможенных отношений»¹.

Остановимся на изучении каждого уровня. К первому уровню – международному – следует отнести *международные договоры Российской Федерации с иностранными государствами в области регулирования таможенных платежей*.

Под международным договором РФ понимается международное соглашение, заключенное РФ с иностранным государством (или государствами) либо с международной организацией в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится такое соглашение в одном документе или в нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования².

Развитие современного российского таможенного законодательства неразрывно связано с имплементацией норм международных договоров и соглашений в российскую правовую систему³.

Наиболее важное значение для развития таможенного регулирования в России имеет Международная (Киотская) конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 г. в редакции Брюссельского протокола 1999 г. Глава 4 Генерального положения Конвенции посвящена пошлинам и налогам. Она закрепляет вопросы начисления, взимания и уплаты пошлин и налогов, отсрочки их уплаты, а также возврата излишне взысканных сумм.

Протокол «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля

¹ Пащенко А.В. Правоотношения по установлению и уплате таможенных пошлин в Таможенном союзе в рамках ЕврАзЭС: к вопросу о статусе участников / под ред. А.Н. Козырина. М.: Институт публично-правовых исследований, 2013. С. 53.

² См.: Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ (с изм. от 12 марта 2014 г. № 29-ФЗ) «О международных договорах Российской Федерации» // СЗ РФ. 1995. № 29, ст. 2757; 2014. № 11, ст. 1094.

³ См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. М.: Норма, 2008. С. 481.

1994 г.»¹ также напрямую затрагивает положения о таможенных платежах, поскольку регулирует ставки пошлин, тарифные преференции и другие вопросы.

Помимо договоров в рамках ВТО к международному уровню относятся и другие договоры, ратифицированные Российской Федерацией².

Особый интерес для финансового права представляет рассмотрение финансово-правового регулирования таможенных платежей *на уровне Евразийского экономического союза*. По общему правилу таможенное регулирование в ТС осуществляется в соответствии с союзным законодательством. Национальным законодательством таможенные правоотношения регулируются только в части, не урегулированной союзным законодательством и только до установления соответствующих правоотношений на уровне Союза.

Договор о ЕАЭС от 29 мая 2014 г. закрепил новое понятие – «право Союза». Право Союза составляют: Договор о ЕАЭС; международные договоры в рамках Союза; международные договоры Союза с третьей стороной; решения и распоряжения Высшего Евразийского экономического совета, Евразийского межправительственного совета и Евразийской экономической комиссии.

Важно обратить внимание на структуру Договора о ЕАЭС, занимающего центральное место в системе права Союза. Он состоит из четырех частей, включающих двадцать восемь разделов, и тридцати трех приложений к Договору. Первая часть Договора посвящена учреждению ЕАЭС, вторая – Та-

¹ См.: Протокол от 16 декабря 2011 г. «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.»: ратиф. Федеральным законом от 21 июля 2012 г. № 126-ФЗ «О ратификации Протокола о присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» // СЗ РФ. 2012. № 30, ст. 4177.

² См.: Соглашение между Российской Федерацией и Республикой Южная Осетия о сотрудничестве и взаимопомощи в таможенных делах. Ратифицировано Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. № 314-ФЗ «О ратификации Соглашения между Российской Федерацией и Республикой Южная Осетия о сотрудничестве и взаимопомощи в таможенных делах» // СЗ РФ. 2011. № 47, ст. 6604; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Кабинетом Министров Украины о мерах по обеспечению стратегического сотрудничества в газовой отрасли от 18 августа 2004 г. // Бюллетень международных договоров. 2007. № 7. С. 51-55.

моженному союзу, третья – Единому экономическому пространству, четвертая часть – переходным и заключительным положениям.

Приложения к Договору охватывают различные вопросы. Так, например, в качестве приложений включены такие документы: Положение о ЕЭК; Статут Суда ЕАЭС; Протокол о порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), их перечисления в доход бюджетов государств-членов; Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг и ряд других.

Примечательно, что Положение о зачислении и распределении специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин является приложением к приложению № 8 «Протокол о применении специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер по отношению к третьим странам».

Вызывает особый интерес то обстоятельство, что Договор не содержит отдельной части, раздела и даже статьи, посвященной таможенным платежам и перечисляющей их виды. Данное обстоятельство существенно затрудняет правопонимание и толкование положений Договора о таможенных платежах.

В Договоре урегулированы вопросы взимания ввозных таможенных пошлин и косвенных налогов. Часть 2 ст. 25 Договора закрепляет понятие ввозной таможенной пошлины и ЕТТ ЕАЭС, а ст. 26 – зачисление и распределение ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие). Приложением № 5 к Договору является специальный Протокол, освещающий вопросы порядка зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), их перечисления в доход государств-членов.

Налогообложению в Союзе посвящен раздел XVII Договора. Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг также регулирует вопросы налогообложения в рамках ЕАЭС. Тем не менее вопро-

сы о разновидностях и порядке взимания таможенных сборов не нашли отражения в Договоре. В результате остается неясным, будут ли взыскиваться таможенные сборы и могут ли Стороны устанавливать таможенные сборы национальным законодательством.

Вероятно, правовое регулирование таможенных платежей будет осуществляться не указанным Договором, а Таможенным кодексом ЕАЭС. Разработка проекта кодекса была начата в декабре 2013 г. В планах ЕЭК предусмотрено, что ТК ЕАЭС сможет вступить в силу в начале 2016 г. До этого времени таможенное регулирование будет осуществляться в соответствии с ТК ТС¹.

Подобная законодательная конструкция достаточно сложная для понимания, поскольку протоколы являются, по сути, отдельными договорами, закрепляющими различные вопросы, не связанные между собой общей тематикой. Наиболее логичным представляется выделение отдельного раздела, посвященного таможенным платежам, в Договоре, а в дальнейшем – в ТК ЕАЭС. Такой раздел должен содержать в себе нормы, закрепленные в разделе XVII «Налоги и налогообложение» Договора, Приложении № 8 «Протокол о применении специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер по отношению к третьим странам», Приложении № 18 «Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг».

Среди международных договоров в рамках Союза на сегодняшний день центральное место занимает Таможенный кодекс Таможенного союза.

В соответствии с ч. 1 ст. 3 ТК ТС *таможенное законодательство Таможенного союза* состоит из:

- 1) Таможенного кодекса Таможенного союза;

¹ См.: Интервью члена Коллегии (Министра) по таможенному сотрудничеству ЕЭК Владимира Гошина Евразийскому коммуникационному центру: «Таможенный кодекс ЕАЭС принесёт предпринимателям только выгоду» // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru/nae/news/Pages/12-08-2014-1.aspx> (дата обращения: 04.09.2014).

- 2) международных договоров государств–членов Таможенного союза;
- 3) решений Комиссии таможенного союза, принимаемых в соответствии с ТК ТС и международными договорами государств–членов Таможенного союза.

Необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что действующая редакция ТК ТС причисляет к источникам таможенного законодательства решения несуществующего в настоящее время органа – Комиссии Таможенного союза. Подпункт 11 ч. 1 ст. 4 ТК ТС определяет ее как «единый постоянно действующий регулирующий орган Таможенного союза». Однако в настоящее время её функции исполняет Евразийская экономическая комиссия. Несмотря на это, соответствующих изменений в ТК ТС внесено не было. Кроме того, в ТК ТС неоднократно употребляется только понятие «решения Комиссии Таможенного союза», в то время как о Евразийской экономической комиссии нет ни одного упоминания.

Изложенное дает основание сомневаться в том, входят ли решения нового органа – Евразийской экономической комиссии в систему таможенного законодательства Таможенного союза. Закономерно поставить и вопрос о том, имел ли законодатель намерение изменить правовой статус решений нового наднационального органа вместе с его названием.

Думается, что в данном случае налицо несовершенство юридической техники, а в систему таможенного законодательства входят оба источника – как сохранившие силу решения КТС, так и решения ЕЭК. Такой вывод вытекает из положения ч. 1 ст. 5 Договора о ЕЭК, согласно которому «решения Комиссии (ЕЭК) входят в договорно-правовую базу Таможенного союза и Единого экономического пространства и подлежат непосредственному применению на территориях Сторон».

Однако нельзя не признать то обстоятельство, что подобные недостатки юридической техники недопустимы. Таможенное законодательство весьма объемно, состоит из множества нормативных актов различного уровня правового регулирования, и ТК ТС, как уже говорилось, занимает среди них

центральное место, а поэтому его нормы должны быть максимально доступны для правопонимания и толкования.

Законодателю следовало своевременно внести изменения в п. 3 ч. 1 ст. 3 ТК ТС, изложив его в такой редакции: «решений Евразийской экономической комиссии (Комиссии Таможенного союза), регулирующих таможенные правоотношения в Таможенном союзе, принимаемых в соответствии с настоящим Кодексом и международными договорами государств–членов Таможенного союза». Кроме того, соответствующие изменения требовались и по тексту ТК ТС.

Думается, что в соответствии с планами по разработке и принятию ТК ЕАЭС требующиеся изменения будут учтены в новом документе. При разработке нового кодекса нельзя не учитывать опыт построения норм в ТК ТС, игнорировать нарекания к предыдущему кодексу со стороны представителей юридической науки и правоприменителей.

Отметим, что Договор о Таможенном кодексе Таможенного союза был утвержден решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств 27 ноября 2009 г. и ратифицирован Российской Федерацией 2 июня 2010 г.¹ В Российской Федерации данный Договор применяется с 1 июля 2010 г.

Ряд авторов, в частности О.Ю. Бакаева, А. Бельянинов, обращают внимание на то, что ТК ТС имеет статус международного договора².

Пленум ВАС РФ указал, что «предметом регулирования ТК ТС являются правовые отношения, связанные с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза. Будучи неотъемлемой частью междуна-

¹ См.: Федеральный закон от 2 июня 2010 г. № 114-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Таможенного союза» // СЗ РФ. 2010. № 23, ст. 2796.

² См.: Бакаева О.Ю. Актуальные вопросы унификации таможенного регулирования в рамках Таможенного союза // Официальный сайт Евразийского юридического журнала. URL: <http://www.eurasialaw.ru> (дата обращения: 31.03.2015); Доклад руководителя ФТС России Андрея Бельянинова «Долгосрочная программа ФТС России по реализации политики руководства Российской Федерации по формированию Таможенного союза» на международной конференции «Таможня и бизнес: Международные и региональные аспекты сотрудничества», проходившей в г. Москве 22 октября 2009 г. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 24.03.2014).

родного договора, в силу части 4 статьи 15 Конституции РФ ТК ТС является актом прямого действия на территории РФ, если не содержит требований по изданию внутригосударственных актов, необходимых для его применения»¹.

Интерес для науки финансового права представляют положения раздела 2 ТК ТС, посвященного таможенным платежам, а также главы 8 раздела 1, закрепляющего порядок определения таможенной стоимости товара.

Помимо ТК ТС к таможенному законодательству Таможенного союза относятся и иные *международные договоры государств*. Их значение заключается в том, что они направлены на регулирование вопросов, не урегулированных ТК ТС. В то же время нельзя не отметить, что такой вид источников не представляется удобным для правоприменителя: большое число договоров существенно затрудняет процесс правопонимания и толкования. Думается, что законодателю следует пойти по пути минимизации числа международных договоров и закрепления большинства вопросов в ТК ЕАЭС.

Особый интерес для науки финансового права представляет вопрос о правовом статусе решений Евразийской экономической комиссии (Комиссии Таможенного союза), имеющих обязательный характер. Отметим, что Комиссия в пределах своих полномочий принимает решения, имеющие нормативно-правовой характер и обязательные для государств-членов, распоряжения, имеющие организационно-распорядительный характер, и рекомендации, не имеющие обязательного характера. При этом решения ЕЭК входят в право Союза и подлежат непосредственному применению на территориях государств-членов.

Значение решений ЕЭК состоит в том, что они направлены на развитие положений ТК ТС и международных договоров государств-членов Союза, их конкретизацию. Поскольку заседания Комиссии проводятся регулярно, к достоинствам решений ЕЭК можно отнести возможность систе-

¹ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 ноября 2013 г. № 79 «О некоторых вопросах применения таможенного законодательства» // Вестник ВАС РФ. 2014. № 1.

матического урегулирования таможенных отношений в рамках Союза, восполнения пробелов по мере их возникновения. Многие решения ЕЭК отражают финансово-правовые аспекты таможенных платежей¹. Не утратили свою юридическую силу также многие решения Комиссии Таможенного союза².

На основании изложенного можно сделать вывод, что решения Евразийской экономической комиссии (Комиссии Таможенного союза), касающиеся вопросов взимания таможенных платежей – это новые источники финансового права наднационального уровня.

¹ См.: Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 15 июля 2014 г. № 113 «О Положении об использовании при применении методов определения таможенной стоимости товаров документов, соответствующих общепринятым принципам бухгалтерского учета» // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 16.07.2014); Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16 июля 2012 г. № 55 (с изм. от 23 декабря 2013 г. № 100) «О применении Республикой Казахстан ставок ввозных таможенных пошлин, отличных от ставок Единого таможенного тарифа Таможенного союза, в отношении отдельных категорий товаров» // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.tsouz.ru/> (дата обращения: 27.08.2012; 28.01.2014); Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 12 декабря 2012 г. № 273 «О применении метода сложения (метод 5) при определении таможенной стоимости товаров» (вместе с «Правилами применения метода сложения (метод 5) при определении таможенной стоимости товаров») // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.tsouz.ru/> (дата обращения: 14.09.2013); Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 28 марта 2014 г. № 15 «Об установлении ставок ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа Таможенного союза в отношении редкоземельных металлов, скандия и иттрия в чистом виде, в смесях или сплавах» // Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 28 марта 2014 г. № 15 «Об установлении ставок ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа Таможенного союза в отношении редкоземельных металлов, скандия и иттрия в чистом виде, в смесях или сплавах» // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 19.01.2015).

² См., например: Решение Комиссии Таможенного союза от 20 сентября 2010 г. № 376 (с изм. от 10 декабря 2013 г. № 289) «О порядках декларирования, контроля и корректировки таможенной стоимости товаров» // Официальный сайт Комиссии Таможенного союза. URL: <http://www.tsouz.ru/> (дата обращения: 21.12.2010; 11.02.2014); Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 11.12.2013); Решение Комиссии Таможенного союза от 25 марта 2010 г. № 199 «О механизме зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» // Таможенный вестник. 2010. № 8; Решение Комиссии Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. № 130 (с изм. от 23 декабря 2014 г. № 128) «О едином таможенно-тарифном регулировании Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации» // Российская газета. 2009. 30 ноября; Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 25.12.2014).

Все перечисленные источники права по своей юридической природе являются международными договорами. Отсюда возникает вопрос, равнозначна ли их юридическая сила. Думается, что ответ на него отрицательный.

Договором о ЕАЭС установлено, что он имеет приоритет в случае возникновения противоречий. Решения и распоряжения органов Союза не должны противоречить Договору и международным договорам в рамках Союза. Решения Высшего Евразийского экономического совета имеют приоритет над решениями Евразийского межправительственного совета и Евразийской экономической комиссии, а решения Евразийского межправительственного совета – над решениями ЕЭК.

Следует обратить внимание на то, что решения ЕЭК обладают статусом «актов наднационального органа в системе источников таможенного законодательства»¹. Кроме того, согласно п. 3 ч. 1 ст. 3 ТК ТС решения Комиссии должны приниматься в строгом соответствии с ТК ТС и международными договорами государств–членов Таможенного союза. Это означает, что решения ЕЭК, не соответствующие первым двум источникам, фактически не будут иметь силы и могут игнорироваться правоприменителями. Это указывает на то, что *решения ЕЭК по своей юридической силе уступают ТК ТС и международным договорам государств.*

Сложнее ответить на вопрос о соотношении юридической силы ТК ТС (в дальнейшем и ТК ЕАЭС) и международных договоров. Пленум ВАС РФ в Постановлении от 8 ноября 2013 г. указал, что, «будучи неотъемлемой частью международного договора, в силу части 4 статьи 15 Конституции РФ Кодекс является актом прямого действия». Действительно, ТК ТС служит приложением к Договору о ТК ТС, а поэтому ТК ТС – это международный договор государств-членов Таможенного союза.

В ч. 1 ст. 3 ТК ТС законодатель, перечисляя систему таможенного законодательства ТС, ставит на первое место (первым подпунктом) именно

¹ *Козырин А.Н.* Интеграционные процессы в ЕврАзЭС: новое в правовом регулировании публичных финансов. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.06.2014).

ТК ТС, который является основным правовым источником таможенного регулирования.

Однако Высший Арбитражный Суд России отмечал, что «в случае коллизии положений международных договоров, составляющих договорно-правовую базу Таможенного союза, и актов, принятых ЕЭК, судам следует руководствоваться толкованием, которое в силу пункта 3 статьи 13 Статута Суда ЕАЭС, ... дает Суд ЕАЭС при принятии решений по конкретным делам, а также по запросам, в частности высших судебных органов государств-членов Таможенного союза»¹.

Таким образом, ВАС России придал решениям Суда ЕврАзЭС особое значение для правоприменения. Деятельность Суда ЕврАзЭС строится на основе положений, закрепленных в Договоре о ЕАЭС (ст. 19 Договора), а также Статуса Суда, который является Приложением № 2 к Договору. По результатам рассмотрения спора Суд выносит решение, а по заявлению о разъяснении предоставляет консультативное заключение, носящее рекомендательный характер. Оно не изменяет и (или) не отменяет действующих норм права Таможенного союза, законодательства государств-членов и не создает новых.

Действие решения Комиссии или его отдельных положений, признанных Судом не соответствующими Договору и (или) международным договорам, продолжается после вступления в силу соответствующего решения Суда вплоть до исполнения Комиссией данного решения. Решение или его отдельные положения, признанные Судом не соответствующими Договору и (или) международным договорам, в разумный срок, но не превышающий 60 календарных дней, приводится Комиссией в соответствие.

На основе анализа компетенции Суда ЕАЭС можно сделать вывод о том, что он представляет собой *орган судебного контроля* за законностью решений и действий (бездействия) органов Евразийского экономического союза.

¹ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 ноября 2013 г. № 79 «О некоторых вопросах применения таможенного законодательства» // Вестник ВАС РФ. 2014. № 1.

Своими решениями Суд ЕАЭС может оказывать существенное влияние на правовую базу ЕАЭС.

Необходимо оговориться, что *решения Суда ЕАЭС не являются источниками права* по следующим причинам: во-первых, они не несут в себе новой нормы, а лишь дают толкование уже действующих норм; во-вторых, акт, признанный не соответствующим международным договорам, приводится в соответствие с международными договорами только Евразийской комиссией, а не решением Суда; в-третьих, решения Суда не упоминаются в ТК ТС при перечислении элементов системы таможенного законодательства ТС; в-четвертых, Стороны Таможенного союза не делегировали Суду полномочия по нормотворчеству, его задача – это толкование, обеспечение единообразного применения действующей правовой базы.

Таким образом, решения Суда ЕАЭС имеют статус *актов официального толкования*. Такой позиции придерживался и Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ. Эти решения выполняют функцию судебного нормоконтроля.

Следующим уровнем правового регулирования таможенных платежей является *национальный уровень*. В России основным нормативным актом в данной сфере стал Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации», который вступил в силу (за исключением отдельных положений) 29 декабря 2010 г. Таможенным платежам посвящен раздел II Закона.

Однако таможенные отношения регулируются и другими актами федерального законодательства. В их числе немало кодифицированных законов: Налоговый кодекс РФ, Бюджетный кодекс РФ, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Уголовный кодекс РФ и др. Таможенные отношения регулируются и Федеральными законами: «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»¹, «О

¹ См.: Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ (с изм. от 30 ноября 2013 г. № 318-ФЗ) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4850; 2013. № 48, ст. 6166.

специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров»¹, «О таможенном тарифе» и др.

Наиболее важную роль в финансово-правовом регулировании таможенных платежей играют Налоговый кодекс РФ (части 1 и 2) и Бюджетный кодекс РФ. Налоговый кодекс закрепляет как общие вопросы налогообложения (понятие налога, понятие элементов налогообложения и другие), так и вопросы взимания НДС и акцизов. Глава 21 НК РФ регулирует взимание НДС, глава 22 – взимание акцизов.

Как известно, НК РФ – это основной источник налогового права, являющегося подотраслью финансового права. В соответствии с этим он выступает одновременно и в качестве источника финансово-правового регулирования таможенных платежей.

Правовые отношения в области таможенного дела в Российской Федерации регулируются также указами Президента Российской Федерации. Однако в последние годы Президент РФ не принимал указов, посвященных непосредственному регулированию таможенных платежей. Такие указы относятся к 1990-м годам прошлого века².

¹ См.: Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 165-ФЗ (с изм. от 4 июня 2014 г. № 143-ФЗ) «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров» // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4851; 2014. № 23, ст. 2928.

² См.: Указ Президента РФ от 29 августа 1994 г. № 1787 (с изм. от 1 августа 2003 г. № 866) «О внесении таможенных платежей по подакцизным товарам в федеральный бюджет» // СЗ РФ. 1994. № 19, ст. 2130; 2003. № 31, ст. 3106; Указ Президента РФ от 18 сентября 1996 г. № 1363 «Об укреплении бюджетной дисциплины в части таможенных платежей» // СЗ РФ. 1996. № 39, ст. 4529; Указ Президента РФ от 30 ноября 1995 г. № 1199 «О таможенных льготах» // СЗ РФ. 1995. № 49, ст. 4771; Указ Президента РФ от 17 декабря 1994 г. № 2195 «О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 29 августа 1994 г. № 1787 «О внесении таможенных платежей по подакцизным товарам в федеральный бюджет» // СЗ РФ. 1994. № 34, ст. 3588.

Правительство России также вправе издавать постановления и распоряжения в области таможенного дела на основании и во исполнение федеральных законов в области таможенного дела и указов Президента РФ¹.

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в соответствии с законодательством РФ функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию, контролю и надзору в области таможенного дела, а также функции агента валютного контроля и специальные функции по борьбе с контрабандой, иными преступлениями и административными правонарушениями, является Федеральная таможенная служба².

В процессе осуществления таможенной деятельности часто возникает необходимость решения задач, требующих оперативного реагирования. Этому и способствует ведомственное нормотворчество ФТС России³. Акты ФТС России весьма многочисленны⁴.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 24 марта 2011 г. № 187 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и на отдельные категории товаров, выработанные из нефти, вывозимые за пределы территории Российской Федерации и территории государств-участников соглашений о Таможенном союзе» // СЗ РФ. 2011. № 14, ст. 1918; Постановление Правительства РФ от 16 марта 2011 г. № 169 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин в отношении кожевенного полуфабриката, вывозимого за пределы государств-участников соглашений о Таможенном союзе» // СЗ РФ. 2011. № 12, ст. 1646; Постановление Правительства РФ от 29 января 2011 г. № 40 (с изм. от 26 мая 2011 г. № 414) «Об организации ведения статистики взаимной торговли Российской Федерации с государствами-членами Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС» (вместе с «Правилами ведения статистики взаимной торговли Российской Федерации с государствами-членами таможенного союза в рамках ЕврАзЭС») // СЗ РФ. 2011. № 6, ст. 889; 2011. № 22, ст. 3183.

² См.: Постановление Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 (с изм. от 27 декабря 2014 г. № 1581) «О Федеральной таможенной службе» // СЗ РФ. 2013. № 38, ст. 4823; 2015. №2, ст. 491.

³ См.: Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. М.: Норма, 2008. С. 52.

⁴ См., например: Приказ ФТС РФ от 14 февраля 2011 г. № 282 «Об утверждении форм постановления таможенного органа об изъятии товаров, незаконно перемещенных через таможенную границу Таможенного союза, и актов об изъятии товаров и возврате изъятых товаров» // Российская газета. 2011. 30 марта; Приказ ФТС РФ от 27 января 2011 г. № 150 «Об утверждении формы заявления об уплате акциза по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства-члена Таможенного союза» // Российская газета. 2011. 18 марта; Распоряжение ФТС РФ от 19 января 2011 г. № 6-р «О классификации в соответствии с ТН ВЭД ТС отдельных товаров» (вместе со «Сборником решений и разъяснений по классификации по единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (ТН ВЭД ТС) отдельных товаров») // Российская газета. 2011. 1 апреля.

Уяснение истинного содержания права – цель, к достижению которой стремятся как частные, так и публичные субъекты¹. Исходя из этого, особую роль отводят Конституционному Суду Российской Федерации². Не являясь законодательным органом, он тем не менее принимает важнейшие положения, трансформирующиеся впоследствии в полноценные нормы права. В ряде решений Конституционного Суда РФ содержатся положения, толкующие действующее законодательство в области таможенного дела и способствующие, как представляется, его дальнейшему совершенствованию³.

Знаковыми для становления отрасли таможенного законодательства следует назвать решения Конституционного Суда РФ о признании конституционными полномочия Правительства РФ об установлении ставок таможенных пошлин⁴; о неправомерности применения конфискации в административном порядке⁵, о признании конституционным запрета на пользование и распоряжение товарами и транспортными средствами, в отношении которых таможенное оформление не завершено⁶, и др. Думается, что в условиях современного реформирования таможенного законодательства его роль только возрастет.

¹ См.: Бакаева О.Ю. Роль Конституционного Суда Российской Федерации в толковании норм таможенного законодательства // *Внешнеторговое право*. 2008. № 2. С. 31.

² См.: Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» (с изм. от 4 июня 2014 г. № 9) // *СЗ РФ*. 1994. № 13, ст. 1447; 2014. № 23, ст. 2922.

³ См.: Бакаева О.Ю. Роль Конституционного Суда Российской Федерации в толковании норм таможенного законодательства. С. 31.

⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 15 декабря 2000 г. № 294-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав граждан-акционеров пунктом 3 статьи 3 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» // *Вестник Конституционного Суда РФ*. 2001. № 2.

⁵ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 10 января 2002 г. № 3-О «По жалобе гражданина Н.Д. Ильченко на нарушение его конституционных прав частью 1 статьи 279 Таможенного кодекса Российской Федерации» // *СЗ РФ*. 2002. № 7, ст. 744.

⁶ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 14 мая 1999 г. № 8-П «По делу о проверке конституционности положений части 1 статьи 131 и части 1 статьи 380 Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Сибирское агентство «Экспресс» и гражданина С.И. Тененева, а также жалобой фирмы «Y. & g. Reliable Services, Inc.» // *СЗ РФ*. 1999. № 21, ст. 2669.

Подводя итоги перечислим *особенности финансово-правового регулирования таможенных платежей*:

1) финансово-правовое регулирование таможенных платежей осуществляется на трёх уровнях – международном, союзном и национальном;

2) источниками финансово-правового регулирования таможенных платежей являются: Конституция РФ, международные договоры РФ, Таможенный кодекс ТС, Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г., международные договоры в рамках Евразийского экономического союза, международные договоры Евразийского экономического союза с третьей стороной, решения и распоряжения Высшего Евразийского экономического совета, Евразийского межправительственного совета и Евразийской экономической комиссии, федеральные конституционные законы и федеральные законы РФ, в частности, Федеральный закон о таможенном регулировании, Налоговый кодекс РФ (части 1, 2), Бюджетный кодекс РФ, указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, нормативные акты ФТС России и Минфина России;

3) субъектами нормотворческой деятельности на союзном уровне являются: Высший Евразийский экономический совет (Высший совет), Евразийский межправительственный совет (Межправительственный совет), Евразийская экономическая комиссия (ЕЭК);

4) в процессе финансово-правового регулирования таможенных платежей задействованы нормы различных отраслей права и законодательства – финансового, гражданского, административного, конституционного, таможенного;

5) в процессе построения новых финансово-правовых норм в рассматриваемой сфере государства-члены Евразийского экономического союза стремятся к унификации большинства положений и глобализации законодательства о таможенных платежах.

Отметим также, что в ближайшее время ожидается принятие важнейшего нормативного акта – Таможенного кодекса Евразийского экономического

союза. По этой причине в настоящем не следует ожидать стабильности правовой базы в рассматриваемой сфере.

Вместе с тем уже сегодня представляется возможным выработать некоторые рекомендации для построения положений ТК ЕАЭС о таможенных платежах.

Во-первых, ТК ЕАЭС должен содержать отдельный раздел, посвященный таможенным платежам. Одновременно из Договора о ЕАЭС следует исключить нормы, регулирующие аналогичные отношения. Такие меры позволят упростить процесс толкования и правоприменения положений о таможенных платежах.

Во-вторых, ТК ЕАЭС должен содержать положение о том, что он имеет приоритет над другими международными договорами в рамках Союза, и в случае противоречий должны применяться положения ТК ЕАЭС.

В-третьих, при разработке нового кодекса необходимо пойти по пути минимизации отсылочных и бланкетных норм. Это обусловлено тем, что положения о таможенных платежах регулируются нормами различной отраслевой принадлежности и законодательство в данной сфере весьма объемно. В связи с этим группировка норм в одном документе существенно упростит правопонимание и толкование. На такую необходимость неоднократно указывали многие представители финансово-правовой науки.

Процесс разработки новых положений о таможенных платежах следует сделать более прозрачным и доступным для изучения. Как представители правовой науки, так и заинтересованные субъекты внешнеэкономической деятельности ещё на этапе разработки нового ТК ЕАЭС должны оценить новые нормы и выявить возможные коллизии и пробелы. В результате предварительного обсуждения и правового анализа недостатки правовых конструкций могут быть устранены.

Важно провести тщательный анализ проекта нового ТК ЕАЭС на предмет соответствия его национальному законодательству Сторон. Новые нормы ТК ЕАЭС не должны вступать в противоречие с положениями национальных законодательных актов и международных договоров Сторон.

На момент вступления ТК ЕАЭС в силу должны быть приняты все национальные законодательные и подзаконные акты, которые потребуются для эффективной работы сотрудников таможенных и налоговых органов. Кроме того, правоприменители должны получить все необходимые разъяснения и рекомендации по применению нового законодательства, изучить внутренние приказы и акты, уточняющие процесс применения ТК ЕАЭС. Только в результате основательной подготовки возможен безболезненный переход к применению новых таможенных правил.

Глава 2. АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ: ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

2.1. Понятие администрирования в финансовом и таможенном законодательстве России, в юридической науке и судебной практике

Исследование администрирования таможенных платежей необходимо начать с детального анализа дефиниции «администрирование». Кроме того, надо учитывать то обстоятельство, что комплексный характер понятия «таможенные платежи» обусловлен закреплением его признаков нормами финансового и таможенного права. В связи с этим в целях обеспечения полноты и логики исследования обратимся также к правовому анализу различных определений администрирования, существующих в рамках финансового и таможенного права.

Рассмотрим этимологию указанного термина. Слово «администрирование» производно от глагола «администрировать», что означает «управлять чем-нибудь бюрократически, формально, не входя в существо дела»¹. Современный экономический словарь определяет администрирование как преобладание в управлении формальных, чисто административных, приказных форм и методов².

Н.С. Бацвин обращает внимание на то, что «профессиональная деятельность государственных чиновников в западной политологии обозначается термином «public administration», что переводится на русский язык как «государственное администрирование». В свою очередь государственное администрирование американская энциклопедия раскрывает как «все виды дея-

¹ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка // Российская академия наук; Институт русского языка им. В.В. Виноградова. М.: АТЕМП, 2004. С. 19.

² См.: Райзберг Б.А. и др. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. М.: ИНФРА-М, 2006.

тельности, направленные на осуществление решений правительства»¹. Ф. Нигро и Л. Нигро понимают под ним такие «скоординированные групповые действия в государственных делах», которые напрямую связаны с тремя сферами власти – законодательной, исполнительной, судебной, а также их взаимодействием. Такие действия имеют важнейшее значение в разработке государственной политики и являются непосредственной частью политического процесса. Вместе с тем, они существенно отличаются от администрирования в частном секторе, и напрямую связаны с различными частными группами и индивидами, которые работают в многочисленных компаниях и общинах².

В российской правовой доктрине понятия «администрирование» и «государственное администрирование», их соотношение с понятием «государственное управление» остаются малоизученными.

Ю.Н. Стариков, в свою очередь, отмечает, что отечественный законодатель при установлении пределов современного правового регулирования отношений в сфере публичного администрирования преследовал конкретные цели. В частности, в деятельность публичной администрации необходимо внедрить демократические и эффективные административные процедуры. Причем демократизация административной системы, преобразование публичного администрирования, совершенствование порядка внешнего контроля над исполнительной властью могут достигаться посредством усиления судебного контроля, его специализацией, развитием административного правосудия, судебного нормоконтроля³.

Вызывает вопросы позиция А.В. Нестерова, который отмечает, что «понятие правового властного (государственного или муниципального) админи-

¹ Бацвин Н.С. Понятие и сущность государственного администрирования // Вестник Санкт-Петербургской юридической академии. 2012. № 1 (14). С. 33.

² Там же.

³ Стариков Ю.Н. Преодоление «избыточности» публичного администрирования – основная задача развития современного административного права // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2008. № 3. С. 83.

стрирования не совпадает с понятием государственного управления»¹. Автор пишет, что органы исполнительной власти могут иметь не только управленческие, но и административно-правовые властные функции. Кроме того, такими функциями могут обладать уполномоченные организационные структуры и/или отдельные лица. Несомненно, что органы исполнительной власти обладают управленческими (организационно-распорядительными) функциями. Однако данные органы власти не управляют частными лицами и/или гражданами (субъектами общественных отношений), а только осуществляют функции правового администрирования в сфере своей ответственности в соответствии со своими полномочиями².

Сложно согласиться с позицией этого автора, поскольку отождествление понятий «правовое администрирование» и «государственное администрирование» либо «муниципальное администрирование» представляется неверным по нескольким причинам. Во-первых, право и государство – это не равнозначные понятия, во-вторых, государственное администрирование предполагает использование как правовых, так и неправовых форм и способов его осуществления.

Обоснованной и верной видится точка зрения А.М. Волкова, который в рамках науки административного права анализирует понятия «публичная администрация» и «публичное администрирование». Он обращает внимание на то, что администрация есть аппарат, органы, совокупность лиц, которые управляют, руководят действиями людей, а администрирование – это деятельность администрации, администраторов, то есть управление, руководство людьми³.

В результате А.М. Волков приходит к выводу, что «в современных условиях публичное администрирование – это регламентированная законами и

¹ *Нестеров А.В.* О понятии администрирования в административном праве // Административное и муниципальное право. 2012. № 3. С. 68-72.

² Там же.

³ См.: *Волков А.М.* О юридической конструкции понятия «публичное администрирование» // Административное и муниципальное право. 2014. № 6. С. 503-510.

другими правовыми актами организационная, управленческая деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения прав и обязанностей субъектов административных правоотношений»¹. Кроме того, ученый указывает, что «публичное администрирование – это деятельность исполнительно-распорядительного типа на основании и во исполнение законов органов и организаций, обладающих (или наделенных) властными полномочиями по обеспечению реализации и защите субъективных публичных прав частных лиц, а также по выработке и реализации государственной политики, нормативно-правовому регулированию, по оказанию публичных услуг, по управлению публичным имуществом и осуществляющих правоприменительные функции по контролю и надзору»².

Похожей, но не тождественной позиции придерживается С.Н. Белова, считающая, что процесс государственного администрирования составляет лишь часть процесса государственного управления, что администрирование – бюрократический метод управления посредством командования. Таким образом, под администрированием следует понимать обособленную управленческую деятельность. Администрирование – это одновременно и процесс и метод управления, а также деятельность, реализующаяся ради достижения определенной государственно-общественной цели, которой подчинено содержание администрирования. Администрирование как процесс по достижению указанной цели соответствует виду управления, а как командный метод стоит в одном ряду с другими методами управления³.

Вызывает интерес научный взгляд представителя казахстанской юридической науки Д. Досмырза⁴. Автор полагает, что содержательно государст-

¹ Волков А.М. О юридической конструкции понятия «публичное администрирование» // Административное и муниципальное право. 2014. № 6. С. 503-510.

² Там же.

³ См.: Белова С.Н. Сущность понятия администрирования доходов бюджетов органами внутренних дел // Бизнес в законе. 2011. № 1. С. 275-277.

⁴ См.: Досмырза Д. Организационно-правовые основы таможенного администрирования в Республике Казахстан: дис. ... канд. юрид. наук. Алматы, 2009.

венное управление включает в себя два процесса: формирование государственной политики в той или иной области общественной жизни и последующая реализация данной политики легитимными средствами. Процесс реализации государственной политики правовед определяет как государственное администрирование (регулирование). По его мнению, государственное администрирование – это «профессиональная управленческая деятельность государственных служащих по осуществлению государственной политики через данные им в распоряжение средства путем управления этими средствами». В результате проведенного анализа Д. Досмырза делает вывод, что «систему государственного управления в содержательном аспекте можно представить как совокупность двух элементов: государственной политики и государственного администрирования как процесса реализации государственной политики»¹.

Согласиться с предложением автора о разделении государственного управления на государственную политику и государственное администрирование сложно по следующей причине. В широком смысле управление можно понимать как «целенаправленное воздействие субъекта управления на объект управления с целью создания эффективно функционирующей системы на основе информационных связей и отношений»².

Традиционно выделяют механическое (техническое), биологическое и социальное управление (управление общественными процессами, людьми и организациями)³. Государственное управление является одной из разновидностей социального управления.

В теории административного права разработано два подхода к пониманию государственного управления:

¹ Досмырза Д. Проблемы толкования понятия таможенного администрирования // Исследования в сфере деятельности органов финансовой полиции и таможни. 2010. № 4 (12). С. 20.

² Административное право России: учебник / под ред. Н.М. Кониной, Ю.Н. Старилова. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2006. С. 12.

³ См.: Бахрах Д.Н. и др. Административное право: учебник для вузов / Д.Н. Бахрах, Б.В. Россинский, Ю.Н. Старилов. 3-е изд., пересмотр, и доп. М.: Норма, 2007. С. 22.

в широком понимании – это регулирующая деятельность государства в целом (деятельность как представительных, так и исполнительных органов государственной власти, прокуратуры, судов и т. д.). В рамках данного подхода функции государственного управления в той или иной мере реализуют различные органы: прокуратура, суд, представительные органы публичной власти;

в узком понимании – это административная деятельность, то есть деятельность только исполнительных органов государственной власти на уровне Российской Федерации либо ее субъектов. Это деятельность Президента РФ, Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ. В административном праве понятие государственного управления рассматривается в узком понимании¹.

Исходя из сказанного ранее, возвращаясь к обсуждению позиции Д. Досмырза, отметим следующее. Если рассматривать государственное управление в широком понимании, то помимо государственной политики и администрирования потребуется выделять иные его разновидности, поскольку иначе в данную концепцию не вписываются некоторые государственные органы. Так, например, судебные органы не осуществляют государственную политику, в своей деятельности они руководствуются только законами, являются независимыми. В то же время причислить их деятельность к администрированию также затруднительно, поскольку она носит скорее правоохранный, нежели управленческий характер. То же относится и к органам прокуратуры.

Если рассматривать государственное управление в узком смысле, то нельзя не отметить, что государственную политику формирует также представительный орган и Президент России, которые не входят в систему органов управления в данном контексте. Кроме того, в процессе формирования государственной политики учувствуют только федеральные органы власти.

¹ См.: См.: Бахрах Д.Н. и др. Административное право: учебник для вузов / Д.Н. Бахрах, Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. 3-е изд., пересмотр, и доп. М.: Норма, 2007. С. 31.

При этом под функциями управления принято понимать наиболее характерные, сходные и ярко выраженные виды (направления) деятельности управляющего субъекта, которые соответствуют содержанию и служат достижению целей управляющего воздействия. К ним относят: 1) прогнозирование (планирование); 2) организацию; 3) координацию; 4) регулирование; 5) распорядительство; 6) контроль¹.

Следует констатировать, что согласно классической теории управления администрирование как главная функция управления включает в себя: планирование (определение целей и задач); организацию (образование формальной структуры подчиненности и распределения заданий между подразделениями); руководство (своевременное принятие решений – приказов и распоряжений, создание слаженности взаимодействия всех подразделений); учет; контроль; анализ².

На основании вышеизложенного можно прийти к выводу о том, что по своему содержанию понятие государственного администрирования сходно с понятием государственного управления в узком смысле. Его следует рассматривать как управленческую (исполнительно-распорядительную) деятельность государственных органов.

Администрирование доходов бюджета. В рамках науки финансового права понятие «администрирование» получило широкое распространение. Впервые понятие «администрирование государственных доходов» ввел ещё в 1985 г. С.В. Запольский, определив его как «деятельность по обеспечению возникновения и исполнения финансовых обязательств и мобилизации в бюджет предусмотренных законом денежных доходов государства»³.

¹ См.: Административное право: учебник / под ред. Л.Л. Попова. М.: Юристъ, 2002. С. 9.

² См.: *Манташев Т.Б.* Характеристика государственных органов, осуществляющих налоговое администрирование в Российской Федерации // *Финансы и кредит.* 2009. № 47 (383). С. 59.

³ *Запольский С.В.* О системе органов, администрирующих государственные доходы // *Субъекты советского административного права: сб. науч. тр. СЮИ.* Свердловск, 1985. С. 148.

Вместе с тем О.А. Лёвина считает, что институт администрирования доходов бюджета был введен в 2005 г. в результате издания Приказа Минфина России от 21 декабря 2005 г. № 152н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации»¹, поскольку в нем было дано определение понятия «администратор доходов бюджета», за федеральными органами государственной власти закреплены источники доходов, а также утвержден порядок присвоения кода администратора доходов².

Бюджетный кодекс РФ не содержит понятия «администрирование доходов бюджета», однако законодатель оперирует весьма сходными определениями. В БК РФ используются такие понятия, как: «администратор доходов бюджета» и «главный администратор доходов бюджета», «администратор источников финансирования дефицита бюджета» и «главный администратор источников финансирования дефицита бюджета».

Статья 6 БК РФ определяет администратора доходов бюджета как орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Центральный банк РФ, казенное учреждение, осуществляющие контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы РФ, если иное не установлено БК РФ.

Главный администратор доходов бюджета определяется законом (решением) о бюджете. Он имеет в своем ведении администраторов доходов бюджета и (или) является администратором доходов бюджета, если иное не установлено БК РФ.

¹ См.: Приказ Минфина РФ от 21 декабря 2005 г. № 152н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» // Финансовая газета. 2006. № 4.

² Лёвина О.А. Некоторые вопросы финансово-контрольных правоотношений, возникающих в процессе администрирования доходов федерального бюджета // Бизнес в законе: эконом.-юрид. журнал. 2012. № 1. С. 185-188.

Что касается администраторов источников финансирования дефицита бюджета, то к ним относятся: органы государственной власти (государственные органы), органы местного самоуправления, органы местной администрации, органы управления государственным внебюджетным фондом, иные организации, имеющие право в соответствии с БК РФ осуществлять операции с источниками финансирования дефицита бюджета.

В Федеральном законе от 1 декабря 2014 г. № 384-ФЗ «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов»¹ законодатель неоднократно использует понятие администрирования. Так, ст. 5 указанного нормативного акта посвящена особенностям администрирования доходов бюджетов бюджетной системы РФ в 2014 г. Данная статья регулирует вопросы, связанные с отражением возврата суммы обязательных платежей, подлежащих возмещению, отражением уплаты процентов, начисленных при нарушении сроков возврата сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных обязательных платежей, и др.

Кроме того, в Приложении № 4 к Закону перечислены «иные доходы федерального бюджета, администрирование которых может осуществляться главными администраторами доходов федерального бюджета в пределах их компетенции»; а Приложение № 5 содержит перечень «иных источников финансирования дефицита федерального бюджета, администрирование которых может осуществляться главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета в пределах их компетенции».

Законодателем установлено также, что администрирование доходов по статье «1 11 05031 01» осуществляется по установленному Министерством финансов РФ коду подвида названного кода вида дохода; а администрирование доходов федерального бюджета по видам доходов «1 14 03012 01 0000 410», «1 14 03012 01 0000 440» осуществляется федеральными государственными органами по установленным Министерством финансов РФ кодам под-

¹ См.: Федеральный закон от 2 декабря 2013 г. № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (с изм. от 26 декабря 2014 г. № 448-ФЗ) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL:<http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 13.01.2014.); СЗ РФ. 2014. № 52, ч. 1, ст. 7559.

видов названных видов доходов в соответствии с закрепленными законодательством РФ полномочиями по распоряжению и реализации имущества, средства от распоряжения и реализации которого учитываются по указанным кодам подвидов доходов¹.

Отметим, что понятие администрирования доходов достаточно часто используется также в подзаконных нормативных актах – Постановлениях² и Распоряжениях³ Правительства РФ, нормативных актах министерств и ведомств⁴, а также в законодательстве субъектов Российской Федерации⁵.

Поскольку законодательство оперирует данным понятием, оно используется и в судебной практике⁶, однако, при этом суды избегают его определения и не обращаются к его сущности.

¹ См.: Федеральный закон от 2 декабря 2013 г. № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (с изм. от 26 декабря 2014 г. № 448-ФЗ) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 13.01.2014); СЗ РФ. 2014. № 52, ч. 1, ст. 7559.

² См., например: Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2007 г. № 995 «О порядке осуществления федеральными органами государственной власти (государственными органами), органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящимися в их ведении казенными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» // СЗ РФ. 2008. № 2, ст. 116; Постановление Правительства РФ от 27 декабря 2014 года № 1563 «О мерах по реализации Федерального закона «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 30.12.2014).

³ См., например: Распоряжение Правительства РФ от 20 июля 2011 г. № 1275-р «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами “Электронный бюджет”» // СЗ РФ. 2011. № 31, ст. 4773.

⁴ См., например: Приказ Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» // Финансовая газета. 2013. 5 сентября; Приказ Рослесхоза от 17 мая 2011 г. № 181 «Об администрировании доходов бюджетной системы Российской Федерации» // Российская газета. 2011. 2 сентября.

⁵ См., например: Закон Саратовской области от 5 декабря 2014 г. № 172-ЗСО «Об областном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» // СЗ законодательства Саратовской области. 2014. № 54; Областной закон Ленинградской области от 22 декабря 2014 г. № 96-оз «Об областном бюджете Ленинградской области на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 23.12.2014); Закон Омской области от 25 декабря 2014 г. № 1694-ОЗ «Об областном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 30.12.2014).

⁶ См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 18190/10 по делу № А73-3993/2010 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 10; Апелляционное определение

Вместе с тем в юридической литературе существует точка зрения, согласно которой в настоящее время образовался новый институт бюджетного права – институт администрирования доходов бюджета, который представляет собой отдельную группу правовых норм, которые регулируют правоотношения, возникающие при формировании доходной части бюджетов всех уровней бюджетной системы¹. При этом он пока не в полной мере определен ни в законодательстве, ни в финансово-правовой теории².

Остановимся на изучении научных взглядов по вопросу о понятии администрирования доходов бюджета. Так, О.А. Лёвина в рамках диссертационного исследования определяет администрирование доходов бюджета как осуществление уполномоченными субъектами полномочий, закрепленных в нормативных актах, и направленных на обеспечение исполнения бюджетов по доходам (в частности на реализацию полномочий, связанных с неправомерным поступлением денежных средств в бюджет, а также с участием в планировании бюджета и формировании бюджетной отчетности)³.

Вместе с тем автор подчеркивает, что администрирование доходов бюджета предполагает осуществление контрольных полномочий по двум направлениям: контроль администраторов доходов бюджета за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним; контроль главных администраторов доходов бюджета за подведомственными администраторами доходов бюджета по осуществлению ими функций администрирования доходов⁴.

В рамках экономической науки М.Д. Давыдов предлагает понимать под администрированием доходов деятельность по обеспечению и учету поступ-

Московского городского суда от 28 марта 2014 г. по делу № 33-9699/14. Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.04.2015).

¹ См.: Искоренова Д.К. Становление и развитие института администрирования доходов бюджета // Вопросы экономики и права. 2009. № 8. С. 23.

² Там же.

³ См.: Лёвина О.А. Правовые основы контрольной деятельности на стадии исполнения федерального бюджета: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012. С. 10.

⁴ См.: Лёвина О.А. Правовые основы контрольной деятельности на стадии исполнения федерального бюджета: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012. С. 10.

лений в бюджеты бюджетной системы РФ, а также по контролю за выполнением обязанностей и соблюдению прав плательщиков доходов в соответствии с требованиями законодательства¹. При этом ученый отмечает, что, несмотря на недолговременную историю существования, институт администрирования приобрел значительное место в системе управления государственными финансами России².

Т.Н. Хребетова рассматривает сущность администрирования поступлений доходов с точки зрения финансового права, а именно «как урегулированную нормами финансового права деятельность уполномоченных органов в сфере финансов по аккумулированию (обеспечению поступлений) и обращению в собственность государства и муниципальных образований обязательных платежей в соответствии с бюджетным и налоговым законодательством»³.

Наиболее разработанной и обоснованной представляется позиция А.Г. Иванова, в соответствии с которой администрирование доходов выступает «регламентированной законами и другими правовыми актами организационной, управленческой деятельностью государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению поступления денежных средств в бюджетную систему РФ»⁴. Оно является частью бюджетного процесса и сопряженного с ним налогового, таможенного, иных процессов по взиманию денежных доходов в бюджет. Автор обращает внимание на то, что администрирование доходов не обычное управление и отличается от последнего тем, что «оказывает регулирующее правовое воздействие с помощью правовых средств (норм права, правоотношений, актов реа-

¹ Давыдов М.Д. Развитие финансового механизма администрирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Самара, 2011. С. 13.

² Там же. С. 20.

³ См.: Опальский А.П. и др. Бюджетное финансирование в МВД России. История и современность: моногр. / А.П. Опальский, Е.В. Титов, А.П. Щербина. М.: АЭБ МВД России, 2005.

⁴ Финансовый механизм и право: монография / отв. ред. С.В. Запольский. М.: КОНТРАКТ, 2014. Доступ из СПС «Гарант» (дата обращения: 10.04.2015).

лизации прав и обязанностей) и иных правовых явлений (принципов права, правосознания, правовой культуры)»¹.

А.Г. Иванов выделяет два уровня администрирования доходов: уровень бюджетного процесса и уровень процессов, связанных с мобилизацией доходов в бюджеты обязанными субъектами (налоговый процесс и др.). В уровне бюджетного процесса он выделяет стадии: прогнозирования, планирования, составления проектов бюджетов; исполнения бюджетов; контроля за исполнением бюджетов².

В результате проведенного анализа можно прийти к выводу о том, что в настоящее время положения об администрировании доходов бюджета окончательно не сформированы как самостоятельный институт в рамках финансово-правовой теории, они не достаточно определены в законодательстве и в судебной практике. Однако можно с уверенностью утверждать, что имеют место предпосылки для формирования нового института финансового права.

Налоговое администрирование. Понятие налогового администрирования следует признать наиболее разработанным в науке финансового права, поскольку оно получило широкое распространение как в законодательных актах, так и в научных трудах и судебной практике.

Впервые понятие налогового администрирования было введено Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

В дальнейшем оно регулярно используется в текстах нормативных правовых актов, в ежегодных бюджетных посланиях Президента РФ Федеральному Собранию, в правоприменительной и судебной практике.

¹ Финансовый механизм и право: монография / отв. ред. С.В. Запольский. М.: КОНТРАКТ, 2014. Доступ из СПС «Гарант» (дата обращения: 10.04.2015).

² Там же.

Например, в Определении от 10 июня 2009 г. № 33-Г09-4¹ Верховный Суд РФ указал, что «федеральное законодательство не относит налоговое администрирование к компетенции государственного органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации»; в Определении от 14 ноября 2007 г. Суд отметил, что «доходы субъекта Российской Федерации могут администрироваться органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъекта РФ, ими совместно, а также органами местного самоуправления муниципальных образований»².

Однако легальное определение рассматриваемого понятия, раскрывающее его правовую природу, отсутствует. Несмотря на это, оно активно разрабатывается в рамках науки финансового права. Как справедливо отмечает А.П. Хомяков, вопросы налогового администрирования в той или иной степени исследуются в трудах, посвященных налоговому, финансовому праву, субъектам налогового права, налоговому процессу, правоотношениям, налоговому контролю и др.³

Некоторые авторы определяют налоговое администрирование как деятельность уполномоченных органов. В частности, М.Н. Кобзарь-Фролова понимает под налоговым администрированием такую деятельность налоговых органов и их должностных лиц, которая направлена на своевременную и полную уплату налогоплательщиками налогов, сборов и иных обязательных

¹ См.: Определение Верховного Суда РФ от 10 июня 2009 г. № 33-Г09-4 «Об оставлении без изменения решения Ленинградского областного суда от 20 марта 2009 г., которым удовлетворено заявление о признании недействующим подпункта 25 пункта 4 утвержденного постановлением правительства Ленинградской области от 14 мая 2008 г. № 114 Положения о Комитете по транспорту и транспортной инфраструктуре». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.05.2015).

² Определение Верховного Суда РФ от 14 ноября 2007 г. № 67-Г07-23 «Об отказе в удовлетворении требований в части признания недействующими части 2 статьи 2 (с таблицей 2 приложения № 1), статей 12, 19, 20, 23 Закона Новосибирской области от 16 декабря 2006 г. № 70-ОЗ «Об областном бюджете Новосибирской области на 2007 год». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.05.2015).

³ См.: Хомяков А.П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования // Финансовое право. 2011. № 4. С. 34-38.

платежей в бюджет государства¹. Аналогичной, но не тождественной точки зрения придерживается Е.А. Федина, толкующая налоговое администрирование как «правоприменительную деятельность уполномоченных (налоговых) органов, направленную на аккумуляцию налоговых доходов бюджета посредством организации исполнения налогоплательщиками и налоговыми агентами налоговой обязанности»². Сходной позиции придерживается А.П. Беликов³.

Некоторые авторы соотносят налоговое администрирование с налоговой политикой государства. Т.Н. Клементьева считает, что «налоговое администрирование является важным элементом налоговой политики», который включает в себя налоговый процесс, контроль и производство. Таким образом, налоговое администрирование определяется как деятельность государственных органов в налоговой сфере, направленная на проведение эффективной налоговой политики и включающая механизм реализации налогового законодательства⁴.

Интересной представляется позиция М.О. Клейменовой, которая рассматривает налоговое администрирование в качестве организации и осуществления эффективной деятельности субъектов налогового контроля – налоговых инспекций, системы управления налоговыми отношениями. Автор выделяет два состава налоговых администраций: первый включает Федеральную налоговую службу, Федеральную таможенную службу, второй состав – государственную налоговую администрацию, к которой относятся государственные органы, наделенные властными полномочиями в области налогооб-

¹ См.: *Кобзарь-Фролова М.Н.* Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 6.

² *Федина Е.А.* Правовые основы формирования налоговых доходов бюджетов (на примере функционирования налоговых органов): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 82.

³ См.: *Беликов А.П.* Налоговое администрирование как инструмент финансового контроля // *Налоги (газета)*. 2008. № 11. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.04.2015).

⁴ *Клементьева Т.Н.* Некоторые вопросы налогового администрирования // *Финансовое право*. 2007. № 9. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2015).

ложения и являющиеся участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах¹.

Однако наиболее обоснованной следует признать позицию авторов, определяющих налоговое администрирование через понятие управления.

В рамках данной концепции существуют различные подходы. Так, С.Н. Белова пишет: «Сущность налогового администрирования состоит в управлении отношениями участников процесса на основе принятой налоговой политики государства, а под налоговым администрированием следует понимать организационно–методологическую деятельность государственных органов управления»². О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев, в свою очередь, определяют налоговое администрирование как «динамически развивающуюся систему управления налоговыми отношениями, координирующую деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики»³.

Несколько шире трактует налоговое администрирование А.С. Титов, а именно через систему управления государством налоговыми правоотношениями. По мнению автора, в администрировании преобладает организационно-исполнительская сторона налоговой политики; содержательная же сторона как налоговой политики, так и налогового администрирования одинакова и заключается в системе мер по налоговому регулированию, планированию и контролю⁴.

Представитель белорусской юридической науки Л.Я. Абрамчик рассматривает налоговое администрирование как «своеобразный механизм управления в налоговой сфере». В Республике Беларусь к государственным органам, осуществляющим налоговое администрирование, относятся Министерство по налогам и сборам, таможенные органы и иные государственные

¹ См.: *Клейменова М.О.* Налоговое право: учеб. пособ. М.: Моск. финансово-промыш. ун-т «Синергия», 2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.04.2015).

² *Белова С.Н.* Сущность понятия администрирования доходов бюджетов органами внутренних дел // *Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал.* 2011. № 1. С. 275-277.

³ См.: *Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф.* Налоговое администрирование. М.: Омега-Л, 2005. С. 33.

⁴ См.: *Титов А.С.* Налоговое администрирование и контроль. М.: ВК, 2007. С. 127.

органы, имеющие полномочия налоговых органов (например, органы Комитета государственного контроля Республики Беларусь). Одновременно автор дает определение налогового администрирования в узком смысле – это повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающая своевременную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей¹.

Отметим, что в науке имеет место дуалистический подход к пониманию налогового администрирования. Так, И.В. Фонова понимает налоговое администрирование в двух аспектах: как процессуальную деятельность, в основе которой лежит налоговое производство, как систему управленческих отношений по взаимодействию между компетентными органами исполнительной власти, урегулированных нормами административного права. При этом автор уточняет, что сущность налогового администрирования представляет первый аспект².

Обоснованной представляется позиция А.Г. Иванова, который отмечает, что администрирование налогов – это установленная законодательством «организационная, управленческая деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов», которая направлена на обеспечение возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечение поступления налогов в бюджетную систему государства³. Одновременно он обращает внимание на то, что «администрирование налогов в большей степени процессуальная деятельность», «налоговое администрирование не является в полной мере управленческим процессом»⁴.

Налоговое администрирование (как и администрирование доходов бюджета) этот автор разделяет на следующие стадии: стадия наделения налого-

¹ См.: *Абрамчик Л.Я.* Налоговое администрирование в системе финансового контроля // *Финансовое право.* 2005. № 6.

² См.: *Фонова И.В.* Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 22.

³ *Иванов А.Г.* Понятие администрирования налогов // *Финансовое право.* 2005. № 9. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.03.2015).

⁴ *Финансовый механизм и право: моногр. / отв. ред. С.В. Запольский.* М.: КОНТРАКТ, 2014. Доступ из СПС «Гарант» (дата обращения: 10.04.2015).

вой правосубъектностью; стадия возникновения прав и обязанностей (правотношений); стадия реализации прав налогоплательщика; стадия реализации прав налогового органа; юрисдикционная стадия (факультативная). При этом А.Г. Иванов считает, что налоговое администрирование является составной частью администрирования доходов бюджета, поскольку «основную часть доходов государства составляют налоги»¹.

Думается, что согласиться с приведенным суждением возможно лишь отчасти. Данные понятия соотносятся как часть и целое только в случае рассмотрения налогового администрирования в узком смысле слова, поскольку налоговые органы являются администраторами доходов бюджета. Верной представляется точка зрения О.А. Лёвиной, сделавшей вывод о том, что если обратиться к более широкой трактовке налогового администрирования, то можно установить, что рассматриваемые понятия будут иметь общие аспекты, но в число полномочий налоговых органов входят такие, которые не относятся к функциям администраторов доходов. Так, например, контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах включает в себя более широкие полномочия по сравнению с финансовым контролем главных администраторов (администраторов) доходов².

Таким образом, в рамках науки финансового права понятие администрирования получило широкое распространение, и наиболее обоснованным представляется рассмотрение понятия администрирования через понятие управления.

Таможенное администрирование. Принимая во внимание устойчивое развитие экономической интеграции России и создание Евразийского экономического союза, следует сказать, что особую актуальность на современном этапе приобретает вопрос о построении оптимального механизма правового регулирования таможенного администрирования.

¹ См.: Финансовый механизм и право: моногр. / отв. ред. С.В. Запольский. М.: КОНТРАКТ, 2014. Доступ из СПС «Гарант» (дата обращения: 10.04.2015).

² Лёвина О.А. Правовые основы контрольной деятельности на стадии исполнения федерального бюджета: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012. С. 10.

Данное понятие часто используется в практической деятельности Евразийской экономической комиссии, оно нашло отражение в многочисленных нормативно-правовых актах, в частности, в Таможенном кодексе Таможенного союза, Законе о таможенном регулировании, нормативных актах федеральных органов исполнительной власти.

Данный термин был использован Президентом РФ в Послании Федеральному Собранию Совета Федерации России ещё в 2000 г.¹ В Послании от 22 декабря 2011 г. Президент указал, что финансирование государственных обязательств должно осуществляться прежде всего «за счет увеличения доходов, полученных от... улучшения ... таможенного администрирования»².

Впервые понятие таможенного администрирования было раскрыто в 2005 г. в Концепции развития таможенных органов РФ³, в соответствии с которой оно представляло собой «совокупность средств и методов обеспечения соблюдения таможенного законодательства физическими и юридическими лицами при перемещении ими товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ».

Однако в Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года⁴ (далее – Стратегия), принятой 28 декабря 2012 г., определение рассматриваемого понятия было модифицировано. Согласно документу таможенное администрирование составляет основное содержание таможенной политики России и представляет собой организационно-управленческую деятельность Федеральной таможенной службы, а также деятельность таможенных органов, осуществляемые в нормативно-правовых

¹ См.: Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 8 июля 2000 г. «Какую Россию мы строим» // Российская газета. 2000. 11 июля.

² Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 22 декабря 2011 г. // Российская газета. 2011. 23 декабря.

³ Распоряжение Правительства РФ от 14 декабря 2005 г. № 2225-р «О Концепции развития таможенных органов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2006. № 2, ст. 260.

⁴ См.: Распоряжение Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2012 г. № 2575-р «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года» // СЗ РФ. 2013. № 2, ст. 109.

рамках в процессе реализации возложенных на них задач в сфере таможенного дела.

Кроме того, Стратегия установила положение о том, что при реформировании таможенного администрирования следует учитывать необходимость создания обратных связей с объектом администрирования, под которым понимается участник внешнеэкономической деятельности. Согласно документу существенный пересмотр основных принципов таможенного администрирования позволит выполнить концепцию государственных услуг в области таможенного дела в полном соответствии с международными стандартами качества.

Вместе с тем в соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об экспортном контроле» под внешнеэкономической деятельностью понимается внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность (в том числе производственная кооперация) в области международного обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (правами на них)¹.

Приняв за основу положения рассматриваемой Стратегии, представляется возможным обозначить следующие признаки таможенного администрирования:

- 1) оно представляет собой организационно-управленческую деятельность;
- 2) осуществляется в ходе реализации задач в сфере таможенного дела, возложенных на таможенные органы;
- 3) реализуется в нормативно-правовых рамках;
- 4) к субъектам таможенного администрирования относятся таможенные органы РФ;
- 5) объектом администрирования является участник внешнеторговой, инвестиционной и иной деятельности, включая производственную кооперацию, в области международного обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (правами на них).

¹ См.: Федеральный закон от 18 июля 1999 года № 183-ФЗ (с изм. от 21 июля 2014 г. № 259-ФЗ) «Об экспортном контроле» // СЗ РФ. 1999. № 30, ст. 3774; 2014. № 30, ч. 1, ст. 4260.

Обращает на себя внимание то обстоятельство, что в соответствии с рассматриваемой Стратегией таможенное администрирование представляет собой основное содержание таможенной политики РФ. По мнению А.Б. Новикова, таможенная политика – это направления деятельности государства по обеспечению экономической безопасности и урегулированию внешнеэкономических связей, осуществляемые специальными средствами таможенного регулирования¹. Целесообразно разделить позицию О.Ю. Бакаевой по поводу того, что таможенная политика – это система мероприятий (экономических, организационных и иных), осуществляемых государством с целью урегулирования таможенных отношений, а также реализации внутри- и внешнеэкономических интересов страны².

Исходя из изложенного можно прийти к выводу о том, что понятия «таможенное администрирование» и «таможенная политика» соотносятся как часть и целое, поскольку таможенную политику проводят в числе прочих и представительные органы государства.

В рамках экономической науки понятие таможенного администрирования разрабатывается достаточно активно (А.А. Артемьев³, М.В. Борисов⁴, А.Д. Пономаренко⁵, С.Ф. Прущак⁶, И.С. Чуватова⁷ и др.). Так, например, М.В. Борисов на уровне диссертационного исследования изучает таможенное администрирование как разновидность государственной услуги, на которую распространяются базовые принципы оказания государственных ус-

¹ См.: *Новиков А.Б.* Административный процесс в механизме таможенного регулирования Российской Федерации: моногр. СПб., 2008. С. 189.

² См.: *Бакаева О.Ю. и др.* Политико-правовые вопросы финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации (на примере Саратовской области) / О.Ю. Бакаева, Н.И. Землянская, Д.Г. Штенберг; под общ. ред. О.Ю. Бакаевой; Саратов. гос. социал.-экон. ун-т. Саратов: Изд-во Саратов. гос. социал.-экон. ун-та, 2008. С. 8.

³ См.: *Артемьев А.А.* Администрирование таможенных платежей как направление налоговой политики: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2010.

⁴ См.: *Борисов М.В.* Совершенствование таможенного администрирования в особых экономических зонах (на примере ОЭЗ «Алабуга»): автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2011.

⁵ См.: *Пономаренко А.Д.* Совершенствование системы таможенного администрирования как фактора повышения конкурентоспособности Российской Федерации в международных транзитных грузовых перевозках направления Восток–Запад: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2011.

⁶ См.: *Прущак С.Ф.* Инновационное развитие таможенного администрирования внешнеэкономической деятельности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2007.

⁷ См.: *Чуватова И.С.* Совершенствование деятельности таможенных органов по администрированию таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2011.

луг¹. Такой подход представляется узким, поскольку в полной мере не раскрывает всех аспектов таможенного администрирования.

Наиболее распространенным является определение рассматриваемого понятия через понятие управления. Так, С.Ф. Прущак предлагает понимать таможенное администрирование как «функционирование организационной системы таможенного управления», которое является инструментом для осуществления таможенными органами регулирующей и фискальной функций, повышения надежности и улучшения качества товародвижения, а также снижения случаев нарушений таможенных правил². Аналогичной, но не тождественной точки зрения придерживается А.А. Иванов, который таможенное администрирование определяет как систему управления взаимоотношениями в области таможенного дела между государством (в лице таможенных органов) и участниками цепей поставок в сфере внешнеэкономической деятельности. В число основных методов таможенного администрирования автор включает таможенное планирование, таможенное регулирование и таможенный контроль³.

Представляет интерес позиция М.В. Кинякина, отмечающего, что, с одной стороны, таможенное администрирование является составной частью государственного администрирования и, следовательно, реализовывает систему государственного управления экономическими процессами, с другой стороны, для него характерен целый ряд институциональных особенностей. Приоритетным в укреплении экономических связей России автор считает участие в международных интеграционных объединениях⁴.

Приведенные взгляды на сущность таможенного администрирования характеризуют его как экономическую, а не как правовую категорию. Что ка-

¹ См.: *Борисов М.В.* Совершенствование таможенного администрирования в особых экономических зонах (на примере ОЭЗ «Алабуга»): автореф. дис. ... канд. экон. наук: М., 2011. С. 12.

² См.: *Прущак С.Ф.* Указ. соч. С. 11.

³ См.: *Иванов А.А.* Организация таможенного администрирования в цепях поставок подакцизных товаров: автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2010. С. 9.

⁴ См.: *Кинякин М.В.* Таможенное администрирование как институт интеграции России в мировую экономику: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д, 2012. С. 8.

сается юридической литературы, то в последние годы многие исследователи уделяют пристальное внимание рассматриваемому понятию, разрабатываются различные подходы к определению таможенного администрирования.

С.Н. Гармонников обосновывает позицию, согласно которой таможенное администрирование представляет собой применение таможенного дела таможенными органами. По мнению автора, это деятельность таможенных органов, направленная на применение и обеспечение соблюдения таможенного законодательства¹. Думается, что такой подход является достаточно широким, а также не позволяет уяснить признаки рассматриваемого понятия и его правовую природу.

Е.Е. Крусс, в свою очередь, под таможенным администрированием понимает интегрированную систему закрепленных законом мер и мероприятий, проводимых таможенными органами и «направленных на получение полной и достоверной информации о состоянии дел в таможенной сфере, мониторинг этого состояния, планирование и прогнозирование поступлений таможенных платежей в доходную часть бюджета государства-члена Таможенного союза, таможенное регулирование, таможенный, налоговый и валютный контроль и осуществляемых с целью совершенствования управления в сфере таможенного дела»².

А.Б. Новиков обращает внимание на то, что «таможенное администрирование как процедура реализации методов административно-правового воздействия» выражается в двух формах деятельности – позитивной либо негативной, которые осуществляют «коммуникативно-позитивные и коммуникативно-негативные методы». Их разграничение предопределено ха-

¹ См.: *Гармонников С.Н.* О необходимости совершенствования определений понятий «таможенное дело» и «таможенное администрирование» в Таможенном союзе в рамках ЕврАзЭС // *Таможенное дело.* 2013. № 2. С. 11-12.

² См.: *Крусс Е.Е.* Административно-юрисдикционная деятельность таможенных органов в налоговой сфере: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы, 2013. С. 12.

рактором коммуникации государственных органов и субъектов, испытывающих государственное воздействие¹.

Однако чаще всего таможенное администрирование исследуется через понятие управления – как управленческая деятельность. Так, М.В. Иващенко рассматривает его как «организационно-управленческую деятельность таможенных органов», установленную правовыми нормами и направленную на осуществление процессуальных форм реализации прав и обязанностей субъектов таможенных правоотношений².

Верной представляется точка зрения О.Ю. Бакаевой, согласно которой таможенное администрирование есть управленческая деятельность таможенных органов, которая направлена на поддержку развития внешней торговли, предоставление услуг лицам, перемещающим товары и транспортные средства через таможенную границу, а также выполнение фискальных, правоохранительных, контрольных функций³.

Интересна позиция правоведа Д. Досмырза, в соответствии с которой таможенное администрирование представляет собой особую разновидность государственного администрирования, которая является элементом государственного управления. Она заключается в управлении посредством осуществления таможенной политики через управление таможенными операциями и процедурами⁴.

В настоящее время особую актуальность приобретает вопрос о необходимости разработки единого для всех государств-членов Евразийского экономического союза понятия «таможенное администрирование». Это обусловлено прежде всего тем, что оно активно используется в работе Евразийской экономической комиссии. Кроме того, как указывает С.Н. Гармонни-

¹ См.: *Новиков А.Б.* Административный процесс и механизм таможенного регулирования Российской Федерации: моногр. СПб., 2008. С. 174-175.

² См.: *Иващенко М.В.* Администрирование в деятельности таможенных органов Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2011. С. 12.

³ См.: *Бакаева О.Ю.* Правовые аспекты таможенного администрирования: понятие и признаки // Государство и право. 2009. № 11. С. 94-98.

⁴ См.: *Досмырза Д.* Концептуальные направления повышения эффективности таможенного администрирования // Вклад молодых ученых. 2009. № 1 (5). С. 135.

ков, отсутствие законодательного определения рассматриваемого понятия привело к тому, что в научных публикациях, профессиональном лексиконе сотрудников таможенных органов и хозяйствующих субъектов, а также в международных договорах под таможенным администрированием стал пониматься сам процесс правового регулирования таможенных отношений¹.

Несмотря на различия в толковании рассматриваемого понятия, большинство исследователей сходятся во мнении о том, что субъектами таможенного администрирования следует признать таможенные органы. Они входят в систему органов исполнительной власти Российской Федерации и представлены Федеральной таможенной службой (ФТС России), региональными таможенными управлениями, таможнями и таможенными постами².

Подчеркнем, что важным достоинством таможенного законодательства России следует признать закрепление принципов деятельности таможенных органов в ст. 11 Закона о таможенном регулировании. В их числе – принцип совершенствования таможенного контроля, принцип применения современных информационных технологий, принцип внедрения прогрессивных методов таможенного администрирования, в том числе на основе общепризнанных международных стандартов в области таможенного дела, опыта управления таможенным делом в иностранных государствах – торговых партнерах Российской Федерации. Однако при определении компетенции таможенных органов понятие «таможенное администрирование» не используется.

Что касается субъектов таможенного администрирования на союзном уровне, то в соответствии со ст. 3 действовавшего до 1 января 2015 г. Договора о Евразийской экономической комиссии таможенное администрирование являлось одной из сфер деятельности ЕЭК. Однако пришедший на смену

¹ См.: *Гармонников С.Н.* О необходимости совершенствования определений понятий «таможенное дело» и «таможенное администрирование» в Таможенном союзе в рамках ЕврАзЭС // *Таможенное дело.* 2013. № 2. С. 11-12.

² См.: Постановление Правительства Российской Федерации от 16 сентября 2013 г. № 809 (с изм. от 27 декабря 2014 г. № 1581) «О Федеральной таможенной службе» (вместе с Положением о Федеральной таможенной службе) // *СЗ РФ.* 2013. № 38, ст. 4823; 2015. № 2, ст. 491.

ему Договор о ЕАЭС не содержит понятие «таможенное администрирование». Несмотря на это, абсолютное большинство функций и полномочий, сфер деятельности Комиссии остались неизменными.

Отметим, что анализ полномочий органов, функционирующих в рамках Евразийского экономического союза, позволяет условно классифицировать их на следующие виды:

- правотворческие (Высший совет и Межправительственный совет);
- управленческие (Евразийская экономическая комиссия);
- судебные (Суд ЕАЭС).

Исходя из изложенного можно прийти к выводу о наличии двух уровней осуществления таможенного администрирования в рамках ЕАЭС: союзного и национального.

Подводя итог анализа законодательства и существующих в науке определений понятия «таможенное администрирование», можно предложить авторское его определение: *таможенное администрирование представляет собой управленческую деятельность, осуществляемую Евразийской экономической комиссией, а также национальными таможенными органами государств – членом ЕАЭС, направленную на обеспечение условий функционирования и развития ЕАЭС, а также на выполнение функций, присущих таможенным органам.* Оно осуществляется в двух формах:

правовая форма – таможенное администрирование осуществляется путем принятия нормативно-правовых актов (решения ЕЭК, приказы и распоряжения Федеральной таможенной службы);

неправовая (организационная) форма – совершение организационно-распорядительных действий, проведение совещаний, издание инструкций, мониторинг законодательства и практики его применения и пр.

Проведем классификацию таможенного администрирования на разновидности по нескольким основаниям. В зависимости от уровня таможенного администрирования представляется возможным выделить:

1) таможенное администрирование в рамках Евразийского экономического союза;

2) национальное таможенное администрирование – таможенное администрирование в Российской Федерации; таможенное администрирование в других государствах, входящих в ЕАЭС.

В зависимости от субъектного состава таможенное администрирование подразделяется на:

1) таможенное администрирование, осуществляемое Евразийской экономической комиссией;

2) таможенное администрирование, осуществляемое национальными таможенными органами.

На основе анализа полномочий и функций таможенных органов можно выделить следующие направления таможенного администрирования: содействие международному сотрудничеству; правоохранительное направление; фискальное направление; валютно-таможенное направление; информационно-консультативное направление; осуществление таможенного контроля; протекционистское направление; научно-статистическое направление.

Необходимо отметить, что перспективы развития и совершенствования правовых основ в сфере таможенного администрирования напрямую связаны с происходящими интеграционными процессами.

На современном этапе таможенное администрирование развивается с учетом двух основных тенденций – необходимости проведения должного контроля с целью обеспечения безопасности общества, а также поддержки развития бизнеса путем максимального упрощения таможенных формальностей. Таможенные органы государств-членов интеграции имеют возможность вполне успешно реализовать каждую тенденцию. Вместе с тем устойчивое развитие мировой торговли и информационных технологий, безус-

ловно, требует выхода на более высокую ступень развития таможенного администрирования¹.

Важно, что в настоящее время проводится большая работа, направленная на модификацию таможенного законодательства Евразийского экономического союза в данной сфере. Думается, что ТК ЕАЭС должен содержать отдельную главу о таможенном администрировании, включающую, в частности, следующие положения:

во-первых, определение таможенного администрирования, общее для государств-членов ЕАЭС и необходимое для обеспечения его единообразного толкования;

во-вторых, принципы таможенного администрирования; в условиях реформирования таможенного законодательства они станут своеобразными ориентирами для правотворческой и правоприменительной деятельности;

в-третьих, перечень субъектов, осуществляющих таможенное администрирование, их основные задачи и полномочия. Проведение странами-участницами ЕАЭС единой таможенной политики немыслимо без четкого определения правового статуса субъектов, участвующих в её осуществлении;

в-четвертых, характеристику разновидностей таможенного администрирования.

Подводя итоги отметим, что интеграция России в мировое сообщество, безусловно, повлечет за собой целый ряд серьезных изменений в правовом регулировании таможенного администрирования. Функционирование Евразийского экономического союза и принятие Таможенного кодекса ЕАЭС будут означать начало нового этапа развития таможенного законодательства.

¹ См.: *Гошин В.А.* Основные направления совершенствования таможенного администрирования в Таможенном союзе до 2015 г. URL: http://www.alt.ru/expert_opinion/25401 (дата обращения: 10.03.2014).

2.2. Администрирование таможенных платежей и финансовая деятельность государства: соотношение понятий (финансово-правовой аспект)

Понятие «администрирование таможенных платежей» в последние годы все чаще используется как в российском законодательстве, так и в нормативных актах на уровне Таможенного союза¹, однако, законодатель не раскрывает определение данного понятия.

Так, например, в ч. 6 ст. 147 Закона о таможенном регулировании указано: «Возврат излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных пошлин, налогов производится по решению таможенного органа, который осуществляет администрирование данных денежных средств». Часть 4 ст. 121 названного Закона закрепляет, что «таможенный орган, который осуществляет администрирование указанных денежных средств, производит идентификацию авансовых платежей в качестве таможенных платежей или денежного залога по их видам и суммам».

Кроме того, данное понятие активно используется Правительством России. Так, согласно Стратегии развития таможенной службы² одним из целевых индикаторов развития таможенной службы РФ является «уровень выполнения прогнозируемого задания по администрируемым таможенными органами доходам в федеральный бюджет». Кроме того, в соответствии со Стратегией «совершенствование фискальной функции основывается на эффективном осуществлении контроля и надзора за соблюдением таможенного законодательства ..., а также за безусловным исполнением закона о федеральном бюджете в части доходов, администрируемых таможенными органами».

¹ См., например: Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 6 октября 2007 г. № 1 (с изм. от 27 ноября 2009 г. № 14) «О формировании правовой базы Таможенного союза в рамках Евразийского экономического сообщества» // Сборник базовых документов Евразийского экономического сообщества. 2-изд. М., 2008; Официальный сайт Комиссии Таможенного союза. URL: <http://tsouz.ru>

² См.: Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года» (с изм. от 15 апреля 2014 г. № 612-р) // СЗ РФ. 2013. № 2, ст. 109; 2014. № 18, ч. 4, ст. 2220.

Активно оперирует рассматриваемым понятием и Федеральная таможенная служба. Так, ещё в 2007 г. ФТС России было издано Распоряжение «О совершенствовании администрирования таможенных платежей»¹. Особого внимания заслуживает то обстоятельство, что в Приказе от 4 сентября 2014 г. ФТС России отнесла к полномочиям таможен «администрирование таможенных пошлин, налогов и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы»², а к полномочиям региональных таможенных управлений – «организацию и контроль администрирования таможенных пошлин, налогов и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы»³. В то же время документ так и не раскрывает понятия администрирования.

Вместе с тем в юридической литературе отсутствуют комплексные исследования, посвященные данной проблематике. Изучение администрирования таможенных платежей проводилось только в рамках экономической науки. Например, А.А. Артемьев на уровне диссертационного исследования рассматривает таможенные платежи как направление налоговой политики государства⁴.

Исходя из анализа понятия «администрирование», проведенного в предыдущих разделах данной работы, можно прийти к выводу о том, что администрирование таможенных платежей следует рассматривать как управленческую деятельность, осуществляемую в рамках закона. Думается, что такая деятельность связана с взиманием таможенных платежей, которое осуществ-

¹ См.: Распоряжение ФТС РФ от 11 января 2007 г. № 6-р «О совершенствовании администрирования таможенных платежей» (с изм. от 14 января 2010 г. № 23) // Таможенный вестник. 2007. № 3; Таможенные ведомости. 2010. № 2.

² См. подпункт 33 п. 6 Общего положения о таможене, утв. Приказом ФТС России от 4 сентября 2014 г. № 1700 «Об утверждении Общего положения о региональном таможенном управлении и Общего положения о таможене» // Российская газета. 2015. 14 января.

³ См. подпункт 9 п. 6 Общего положения о Региональном таможенном управлении, утв. Приказом ФТС России от 4 сентября 2014 г. № 1700 «Об утверждении Общего положения о региональном таможенном управлении и Общего положения о таможене» // Российская газета. 2015. 14 января.

⁴ См.: *Артемьев А.А.* Администрирование таможенных платежей как направление налоговой политики: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2010.

ляют таможенные органы государств-членов ЕАЭС, а также Евразийская экономическая комиссия, и регулируется на союзном и национальном уровнях.

Таким образом, представляется возможным выделить два уровня администрирования таможенных платежей – союзный и национальный. Такое деление имеет важное значение для исследования его особенностей.

Изучение национального уровня администрирования таможенных платежей и выявление его характерных черт следует начать с правового анализа основных функций (обязанностей) таможенных органов Российской Федерации, перечисленных в ст. 12 Закона о таможенном регулировании, к которым относятся:

- взимание таможенных пошлин, налогов, антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин, таможенных сборов;
- контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты указанных пошлин, налогов и сборов;
- принятие мер по их принудительному взысканию.

В юридической литературе существует позиция, согласно которой понятие «Взимание таможенных платежей» включает в себя не только деятельность по сбору платежей, но и их принудительное взыскание. Так, И.С. Набирушкина формулирует следующее определение: «взимание таможенных платежей – действия таможенных (налоговых) органов, направленные на получение денежных средств от плательщика (в случае их добровольной уплаты), а также применение принудительных мер по взысканию задолженности в случае ненадлежащего исполнения должником обязанности по их уплате»¹.

Позиция автора представляется обоснованной по следующим причинам. Во-первых, толковый словарь раскрывает содержание понятия «взимание» через синонимы «брать», «взыскивать». Во-вторых, таможенные платежи – это обязательные платежи, их взимание носит императивный характер, они должны быть уплачены вне зависимости от желания субъекта внешнеэконо-

¹ *Набирушкина И.С.* Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. С. 57.

мической деятельности. В том случае, если платежи не уплачиваются добровольно, применяется принудительный порядок, который обеспечивается силой государства. Исходя из этого уместно говорить о двух формах взимания таможенных платежей: принудительной и непринудительной (добровольной). В-третьих, цель и окончательный результат, как в случае принудительного взыскания, так и в случае взимания платежей, одинаковы – это перечисление средств в бюджет.

Полномочия Федеральной таможенной службы России, связанные с взиманием таможенных платежей можно представить следующим образом:

1) принятие нормативных правовых актов, определяющих, в частности: порядок списания задолженности по уплате таможенных платежей (недоимка), пеням, процентам, признанной безнадежной к взысканию, а также перечень документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежной к взысканию такой задолженности; типовую форму соглашения о применении централизованного порядка уплаты таможенных пошлин, налогов; порядок и технологии совершения операций по уплате таможенных платежей, авансовых платежей, пеней, процентов, штрафов с использованием электронных терминалов, платежных терминалов и банкоматов; форму требования об уплате таможенных платежей и порядок его заполнения; форму и порядок заполнения акта таможенного органа об обнаружении факта неуплаты или неполной уплаты таможенных платежей; фиксированный размер обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов в отношении отдельных видов товаров и др.;

2) осуществление контроля и надзора за соблюдением таможенного законодательства, а также за правильностью исчисления и своевременностью уплаты антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин, предварительных антидемпинговых, предварительных специальных и предварительных компенсационных пошлин, утилизационного сбора в отношении колесных транспортных средств;

3) осуществление ФТС России бюджетных полномочий главного администратора доходов федерального бюджета;

4) осуществление взимания таможенных пошлин, налогов, антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин, предварительных антидемпинговых, предварительных специальных и предварительных компенсационных пошлин, таможенных сборов, пеней, процентов, принятие мер по их принудительному взысканию;

5) осуществление возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов и иных денежных средств, авансовых платежей, таможенных сборов, пеней, денежного залога;

6) принятие предоставленного обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов и обращение взыскания на такое обеспечение;

7) принятие решения о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов или об отказе в ее предоставлении;

8) заключение договора поручительства для обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов нескольких лиц;

9) осуществление контроля таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза;

10) контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов, принятие мер по их принудительному взысканию;

11) принятие по результатам таможенной проверки решений в случае выявления неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов;

12) ведение реестра банков, иных кредитных организаций и страховых организаций, обладающих правом выдачи банковских гарантий уплаты таможенных пошлин, налогов, обеспечение его опубликования на своем официальном сайте и в своих официальных изданиях.

Условно перечисленные полномочия ФТС России можно разделить на несколько групп: 1) подзаконное нормотворчество, связанное с взиманием таможенных платежей; 2) взимание таможенных платежей, антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин; 3) принудительное взыска-

ние таможенных платежей; 4) контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты таможенных платежей.

Примечательно, что, закрепляя полномочия региональных таможенных управлений (далее – РТУ) и таможен, ФТС России неоднократно использует понятие администрирования. Так, к полномочиям РТУ относятся: «организация и контроль администрирования таможенных пошлин, налогов и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы», «совершенствование администрирования таможенных пошлин, налогов при централизованной уплате таможенных пошлин, налогов», «распределение между подчиненными таможенными органами контрольных показателей по формированию федерального бюджета в части доходов, администрируемых таможенными органами, а также анализ, контроль и обеспечение их выполнения»¹.

Таможня, в свою очередь, осуществляет в числе прочего следующие полномочия: «администрирование таможенных пошлин, налогов и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы», «исполнение контрольных показателей формирования федерального бюджета в части администрируемых доходов», «установление и доведение до таможенных постов контрольных показателей по формированию федерального бюджета в части доходов, администрируемых таможенными органами», «представление отчетов о выполнении контрольных показателей формирования федерального бюджета в части администрируемых доходов в вышестоящие таможенные органы»².

Исходя из анализа полномочий таможенных органов Российской Федерации, администрирование таможенных платежей, осуществляемое на национальном уровне, можно представить в виде двух направлений:

1) взимание таможенных платежей (в том числе их принудительное взыскание);

¹ См.: Приказ ФТС России от 4 сентября 2014 г. № 1700 «Об утверждении Общего положения о региональном таможенном управлении и Общего положения о таможне» // Российская газета. 2015. 14 января.

² См.: Там же.

2) контроль за правильностью исчисления, своевременностью уплаты таможенных платежей.

Что касается нормотворческой деятельности ФТС России, то она не входит в понятие администрирования таможенных платежей, поскольку является скорее способом его реализации, чем направлением. Такой подход позволяет выделить две формы администрирования таможенных платежей:

1) правовая форма – принятие ФТС России нормативных актов по вопросам взимания таможенных платежей;

2) неправовая форма – проведение совещаний, издание инструкций, мониторинг законодательства и практики его применения и пр.

Нельзя не обратить внимание на то обстоятельство, что деятельность таможенных органов Российской Федерации по взиманию и контролю за правильностью исчисления, своевременностью уплаты таможенных платежей имеет ярко выраженный фискальный характер, поскольку она направлена прежде всего на пополнение доходной части федерального бюджета РФ.

Вместе с тем развитие интеграционных процессов и образование ЕАЭС привели к существенным изменениям процесса взимания рассматриваемых платежей. Так, ранее обращалось особое внимание на различные правовые характеристики ввозной и вывозной таможенных пошлин. Был сделан вывод о наличии особенностей правовой природы ввозной таможенной пошлины, отличающих её как от вывозной пошлины, так и от других разновидностей таможенных платежей (ставки установлены Единым таможенным тарифом; распределяются между странами Таможенного союза; зачисляются на единый счет; не могут быть зачтены в счет уплаты иных платежей). Указанные особенности обусловили выделение нового уровня администрирования таможенных платежей.

Отметим, что Договор о ЕАЭС от 29 мая 2014 г., закрепляя сферы деятельности Евразийской экономической комиссии, относит к ним «зачисление и распределение ввозных таможенных пошлин», «таможенно-тарифное и нетарифное регулирование» и иные сферы. В соответствии с ч. 5 ст. 84 ТК ТС

уплаченные (взысканные) суммы ввозных таможенных пошлин подлежат зачислению и распределению между государствами. Порядок такого зачисления и распределения был установлен Приложением № 5 к Договору о Евразийском экономическом союзе.

Установлено, что суммы ввозных пошлин зачисляются в национальной валюте на единый счет уполномоченного органа того государства-члена, в котором они подлежат уплате (в том числе при взыскании). Под уполномоченным органом понимается «государственный орган государства-члена, осуществляющий кассовое обслуживание исполнения бюджета этого государства-члена» (в Российской Федерации таким органом является Федеральное казначейство). В свою очередь, *единый счет* представляет собой счет, открытый уполномоченному органу. Он используется для цели зачисления и распределения поступлений между бюджетами государств-членов и может быть открыт как в национальном (центральном) банке, так и в уполномоченном органе, имеющем корреспондентский счет в национальном (центральном) банке.

Что касается распределения, а также учета сумм ввозных таможенных пошлин, распределенных и перечисленных в бюджеты государств-членов, то они также осуществляются уполномоченным органом (Федеральным казначейством РФ).

Важно, что договор о ЕАЭС предусматривает ответственность государств за несоблюдение порядка распределения ввозных таможенных пошлин, которая наступает при наличии одновременно двух условий: 1) неперечисление или неполное перечисление денежных средств на счет в иностранной валюте государства-члена в установленные сроки; 2) непоступление информации от уполномоченного органа об отсутствии сумм ввозных таможенных пошлин, подлежащих распределению.

Мерой ответственности за указанные нарушения выступает уплата процентов за просрочку на всю сумму образовавшейся задолженности по ставке в размере 0,1% за каждый календарный день просрочки. Если одним из государств была направлена недостоверная информации об отсутствии сумм,

подлежащих распределению, а также если неполностью перечислены денежные средства, то государство-нарушитель обязано перечислить другим суммы от распределения пошлин не позднее следующего рабочего дня. Одновременно оно уплачивает проценты за просрочку.

Если денежные средства не поступают, то на третий рабочий день пострадавшая сторона вправе приостановить перечисление сумм со своего единого счета на счет государства-нарушителя и обособленно учитывать их в бюджете. Однако о принятии такого решения необходимо уведомить уполномоченные органы других государств-членов и ЕЭК. В этом случае Комиссия проводит консультации с органами исполнительной власти всех государств, и если в результате консультаций решение о возобновлении распределения ввозных таможенных пошлин не принято, то данный вопрос выносится на рассмотрение ЕЭК. Если исправить ситуацию по-прежнему не удастся, данный вопрос выносится на рассмотрение Межправительственного совета.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в процессе зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин основную роль играют национальные уполномоченные органы (Федеральное казначейство РФ). Полномочия Евразийской экономической комиссии фактически сводятся к проведению консультаций в случае нарушений установленного порядка, а также к рассмотрению данного вопроса на своих заседаниях.

Что касается непосредственно процесса перечисления в бюджет сумм ввозных таможенных пошлин, поступивших от уполномоченных органов на счета в иностранной валюте, то в нем задействованы также национальные (центральные) банки сторон (в Российской Федерации – Центральный Банк Российской Федерации). Так, национальный (центральный) банк первого государства обязан продать национальному (центральному) банку второго государства денежные средства в долларах США за сумму национальной валюты первого государства, равную сумме национальной валюты первого государства, перечисленной на счет в иностранной валюте уполномоченного органа второго государства-члена.

Отметим, что уполномоченный орган (в РФ – Казначейство России) ежедневно направляет уполномоченным органам других государств следующую информацию за отчетный день: 1) суммы ввозных таможенных пошлин, зачисленные на единый счет; 2) суммы исполненных зачетов в счет уплаты ввозных таможенных пошлин; 3) суммы ввозных таможенных пошлин, возвращенные в отчетном дне, и отдельно суммы ввозных пошлин, подлежащие возврату в текущем дне; 4) суммы ввозных таможенных пошлин, подлежащие распределению между государствами-членами; 5) сумма поступлений в бюджет государства-члена доходов от распределения ввозных таможенных пошлин, перечисленная с единого счета уполномоченного органа этого государства-члена; 6) сумма поступивших государству-члену от других государств-членов процентов за просрочку при нарушении исполнения требований и др. Далее уполномоченными органами государств осуществляется оперативная сверка данных. В случае установления расхождений оформляется соответствующий протокол и принимаются меры по урегулированию расхождений.

Обмен информацией, связанной с уплатой ввозных таможенных пошлин, осуществляется на регулярной основе. Так, центральные таможенные органы государств-членов ЕАЭС представляют друг другу, а также в ЕЭК информацию, связанную с уплатой ввозных таможенных пошлин (если она не относится к сведениям, составляющим государственную тайну).

Кроме того, проводятся мониторинг и контроль в рассматриваемой сфере, который осуществляют:

1) Комитет государственного контроля Республики Беларусь, Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета Республики Казахстан, Счетная палата Российской Федерации – в рамках совместных контрольных мероприятий ежегодно проверяют соблюдение уполномоченными органами государств-членов положений Протокола;

2) ЕЭК – представляет ежегодно в Межправительственный совет отчет о зачислении и распределении сумм ввозных таможенных пошлин.

По решению Комиссии может быть создан специальный комитет из сотрудников уполномоченных, таможенных и иных государственных органов государств-членов, а также привлеченных специалистов для контроля (аудита) за соблюдением государствами-членами порядка зачисления и распределения поступивших сумм ввозных таможенных пошлин.

Подводя итоги отметим, что полномочия ЕЭК в сфере зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин сводятся к направлениям: 1) проведение консультаций в случае нарушения порядка зачисления и распределения платежей; 2) мониторинг; 3) предоставление отчета в Евразийский межправительственный совет.

Особого внимания заслуживает тот факт, что для реализации своих полномочий в установленных сферах деятельности ЕЭК принимает решения нормативно-правового характера, обязательные для государств-членов; распоряжения организационно-распорядительного характера, а также рекомендации, не имеющие обязательного характера. В числе решений ЕЭК в сфере зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин можно назвать, например, следующие: Решения Коллегии ЕЭК «Об утверждении форм отчетов об уплаченных, зачисленных и распределенных суммах ввозных таможенных пошлин»¹, «О мерах, направленных на обеспечение осуществления Евразийской экономической комиссией контрольных функций в сфере зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)»² и др.

Изложенное свидетельствует о том, что Евразийская экономическая комиссия осуществляет администрирование таможенных платежей в двух фор-

¹ См.: Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 2 декабря 2014 г. № 222 «Об утверждении форм отчетов об уплаченных, зачисленных и распределенных суммах ввозных таможенных пошлин» // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 15.04.2015).

² См.: Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 20 августа 2013 г. № 176 «О мерах, направленных на обеспечение осуществления Евразийской экономической комиссией контрольных функций в сфере зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 05.05.2015).

мах: правовой (путем принятия решений, имеющих обязательный характер) и неправовой (проведение консультаций, заседаний, мониторинга, предоставление в Межправительственный совет отчетов и т.п.).

Важно отметить, что помимо ЕЭК в процессе зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин напрямую задействованы также следующие органы: 1) Федеральное казначейство РФ (непосредственно осуществляет процесс распределения и зачисления пошлин); 2) Счетная палата Российской Федерации (в рамках контрольных мероприятий ежегодно проверяет соблюдение положений Протокола о порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин); 3) Евразийский межправительственный совет (рассматривает отчет о зачислении и распределении сумм ввозных таможенных пошлин и пр.); 4) Центральный банк Российской Федерации (продает национальному (центральному) банку второго государства денежные средства в долларах США за сумму национальной валюты).

Однако перечисленные органы нельзя отнести к числу субъектов администрирования таможенных платежей. Наиболее обоснованным представляется обозначение их как органов, способствующих администрированию таможенных платежей. Участие в процессе зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин не относится к их основным полномочиям и задачам. Каждый из таких субъектов, участвуя в процессе администрирования, преследует свои цели и задачи. Так, например, Казначейство России создано для осуществления функций «по обеспечению исполнения федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета»¹. В свою очередь, Счетная палата Российской Федерации является постоянно действующим высшим органом

¹ См. пункт 1 Положения о Федеральном казначействе, утв. Постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. № 703 «О Федеральном казначействе» (с изм. от 27 декабря 2014 г. № 1581) // СЗ РФ. 2004. № 49, ст. 4908; 2015. № 2, ст. 491.

внешнего государственного аудита (контроля)¹. Кроме того, перечисленные органы участвуют в процессе администрирования таможенных платежей только на отдельной его стадии, ограничиваясь узким кругом полномочий в данной сфере.

На основании проведенного анализа представляется возможным выделить следующие признаки администрирования таможенных платежей:

1. Администрирование таможенных платежей имеет фискальный характер. Следует признать, что деятельность таможенных органов в сфере взимания платежей, а также контроль за правильностью их исчисления и своевременностью уплаты направлены на достижение единой цели – пополнения доходной части федерального бюджета. Кроме того, от решений, принимаемых ЕЭК, напрямую зависит объем зачисляемых в бюджет ввозных таможенных пошлин. В связи с этим можно сделать вывод о прямой зависимости между эффективностью администрирования таможенных платежей и формированием доходной части федерального бюджета.

2. Администрирование таможенных платежей обладает всеми характеристиками управленческой деятельности. Этот признак вытекает из анализа понятия администрирования, проведенного в предыдущем разделе данной работы. В рамках науки финансового права его целесообразно определять именно через понятие управления.

3. Субъектами администрирования таможенных платежей являются национальные таможенные органы государств-членов ЕАЭС, а также Евразийская экономическая комиссия, с одной стороны, и плательщики таможенных платежей, с другой стороны.

4. К органам, которые непосредственно не осуществляют администрирование таможенных платежей, но способствуют его осуществлению, следует относить:

¹ См. часть 1 ст. 2 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (с изм. от 4 ноября 2014 г. № 341-ФЗ)// СЗ РФ. 2013. № 14, ст. 1649; 2014. № 45, ст. 6151.

а) Федеральное казначейство Российской Федерации (осуществляет перечисление сумм уплаченных таможенных платежей в бюджет, распределение сумм ввозных таможенных пошлин; направляет уполномоченным органам других государств, а также в ЕЭК определенную информацию о перечислении ввозных таможенных пошлин в бюджет РФ и др.);

б) Счетную палату Российской Федерации (в рамках совместных контрольных мероприятий ежегодно проверяет соблюдение уполномоченными органами государств-членов положений Протокола о порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), их перечисления в доход бюджетов государств-членов);

в) Центральный банк Российской Федерации (продает национальному (центральному) банку второго государства денежные средства в долларах США за сумму национальной валюты);

г) Евразийский межправительственный совет (утверждает отчет о зачислении и распределении сумм ввозных таможенных пошлин).

5. Администрирование таможенных платежей осуществляется на двух уровнях: союзном и национальном. Данный признак обусловлен особенностями правовой характеристики ввозных таможенных пошлин. Суммы указанных платежей зачисляются на единый для трех стран специальный счет, после чего распределяются между ними согласно установленным нормативам. При этом зачисление и распределение таких сумм относится к ведению Евразийской экономической комиссии. Администрирование остальных разновидностей таможенных платежей осуществляется на национальном уровне.

6. Администрирование таможенных платежей регулируется таможенным законодательством, в том числе таможенным законодательством ЕАЭС, и законодательством РФ о налогах и сборах. Данный признак обусловлен двойственной природой косвенных налогов как разновидностей таможенных платежей. Вопросы, связанные с взиманием НДС и акцизов, регулируются НК РФ.

7. Администрирование таможенных платежей осуществляется в двух формах – правовой и неправовой. Правовая форма выражается в принятии нормативных актов Федеральной таможенной службой России, а также решений Евразийской экономической комиссией. Неправовая форма выражается в проведении организационных, распорядительных мероприятий, совещаний, в планировании, прогнозе, которые не имеют юридического значения, однако, создают предпосылки для осуществления правовых форм.

8. Направлениями администрирования таможенных платежей являются их взимание (в том числе принудительное взыскание), контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты, а также зачисление и распределение сумм ввозных таможенных пошлин.

Признаки администрирования таможенных платежей позволили разработать концептуальную модель администрирования таможенных платежей, которую можно представить в виде схемы 1.



Схема 1. Концептуальная модель администрирования таможенных платежей

Нельзя не обратить внимание на то обстоятельство, что признаки администрирования таможенных платежей указывают на сходство данного понятия с понятием финансовой деятельности государства.

Так, Н.И. Химичева отмечает, что финансовая деятельность – это «важная и необходимая составная часть механизма социального управления»¹. Аналогичной позиции придерживается Т.Г. Лукьянова, которая в диссертационном исследовании обосновывает точку зрения о том, что финансовая деятельность не только выступает как важнейшая составляющая механизма социального управления, но и определяет «экономическую политику, функционирование бизнеса путем законодательного закрепления эффективной системы налогообложения, стимулирования приоритетных видов предпринимательской деятельности, с учетом общегосударственных интересов»². Таким образом, как финансовая деятельность, так и администрирование носят управленческий характер.

Сущность финансовой деятельности государства выражается в ее функциях по формированию, распределению и использованию государственных денежных фондов³. Администрирование таможенных платежей, в свою очередь, направлено на образование главного денежного фонда страны – федерального бюджета, средства, полученные от уплаты платежей, необходимы для выполнения задач и функций государства.

Обращает на себя внимание то обстоятельство, что финансовая деятельность государства в лице таможенных органов, а точнее, ее фискальное направление заключается именно во взимании таможенных платежей. Исходя из этого можно прийти к выводу о том, что первое направление финансовой

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, ИНФА-М, 2012. С. 90.

² Лукьянова Т.Г. Финансовая деятельность государства как правовая категория: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 7.

³ См.: Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: моног. / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. С. 16.

деятельности таможенных органов – фискальное по своему содержанию сходно с понятием администрирования таможенных платежей (схема 3).

Таким образом, представляется возможным выделить следующие признаки, общие для понятий «фискальное направление финансовой деятельности таможенных органов» и «администрирование таможенных платежей»:

- 1) имеют фискальный характер;
- 2) обладают управленческим характером;
- 3) представляют собой деятельность в процессе образования главного финансового ресурса государства – федерального бюджета РФ;
- 4) содержание рассматриваемых понятий отражает направление важнейшей функции таможенных органов – взимание таможенных платежей;
- 5) формы осуществления делятся на правовые (принятие нормативных актов) и неправовые (организационные) формы.

Вместе с тем поставить знак равенства между администрированием таможенных платежей, с одной стороны, и фискальным направлением финансовой деятельности таможенных органов, с другой стороны, не представляется возможным, по следующим причинам:

во-первых, финансовая деятельность таможенных органов ограничена принципом разделения властей, а точнее, их полномочиями как исполнительных органов каждого из суверенных государств ЕАЭС. Что касается администрирования таможенных платежей, то оно осуществляется также ЕЭК, которая является постоянно действующим регулирующим органом ЕАЭС, и действует как наднациональный орган управления. При этом в Совет Комиссии входят по одному представителю от каждого государства-члена, являющемуся заместителем главы правительства и наделенному необходимыми полномочиями. Персональный состав Коллегии Комиссии утверждается Высшим советом по представлению государств-членов;

во-вторых, суммы уплаченных ввозных таможенных пошлин перечисляются на единый счет и подлежат распределению между странами независимо от того, таможенными органами какого государства осуществлялось

администрирование. Таким образом, в бюджет РФ перечисляется часть платежей, взимаемых таможенными органами Казахстана, Белоруссии, Армении. В приведенной ситуации таможенные органы России не участвуют в администрировании ввозных таможенных пошлин, а администраторами становятся ЕЭК и таможенные органы иностранных государств.

В соответствии с изложенным понятия администрирования таможенных платежей и фискального направления финансовой деятельности таможенных органов являются сходными, но не тождественными, что можно схематично показать в виде наложения, но не совпадения областей (схема 2).

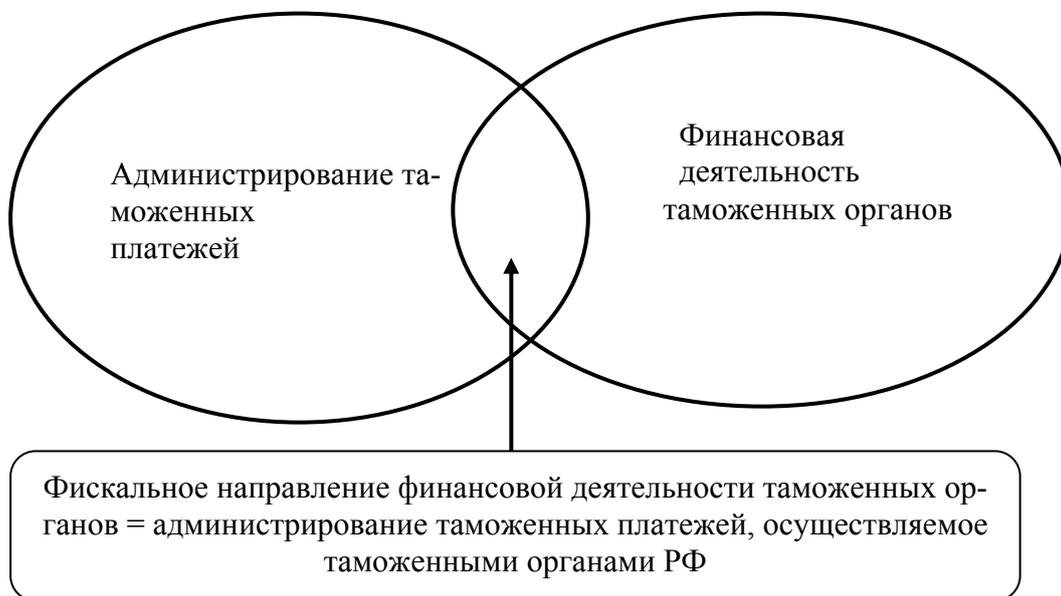


Схема 2. Соотношение понятий администрирования таможенных платежей и финансовой деятельности таможенных органов

Вместе с тем, принимая во внимание общие черты и различия рассматриваемых понятий, верным представляется определение администрирования таможенных платежей как направления финансовой деятельности государства в целом (диаграмма 1).

Исходя из вышеизложенного, *администрирование таможенных платежей в РФ следует рассматривать как направление финансовой деятель-*

ности государства, осуществляемое таможенными органами Российской Федерации, включающее взимание таможенных платежей (в том числе их принудительное взыскание) и контроль за правильностью исчисления и своевременностью их уплаты, а также деятельность Евразийской экономической комиссии по зачислению и распределению сумм ввозных таможенных пошлин, в целях пополнения доходной части федерального бюджета.

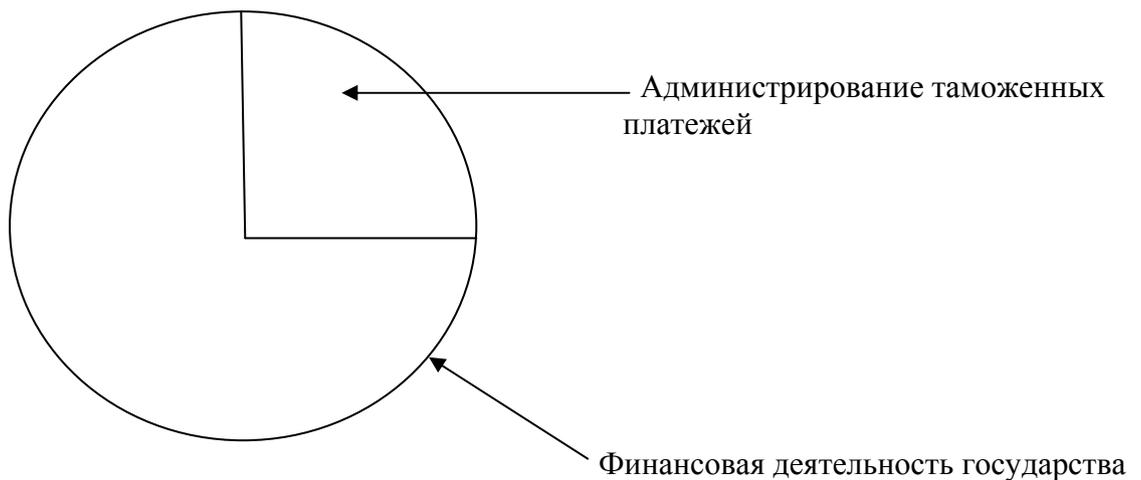


Диаграмма 1. Соотношение понятий «финансовая деятельность государства» и «администрирование таможенных платежей»

Представляется возможным выделить следующие виды администрирования таможенных платежей в зависимости:

от разновидностей платежей –

администрирование таможенных пошлин;

администрирование косвенных налогов;

администрирование таможенных сборов;

от субъектов, осуществляющих администрирование –

администрирование таможенных платежей, осуществляемое таможенными органами;

администрирование таможенных платежей, осуществляемое Евразийской экономической комиссией.

Для уяснения правовой природы администрирования таможенных платежей необходимо остановиться на соотношении данного понятия с понятиями администрирования доходов бюджета, налогового и таможенного администрирования.

Отметим, что таможенные платежи являются одними из важнейших источников доходов федерального бюджета, а таможенные органы, в свою очередь, – администраторами доходов в бюджеты бюджетной системы РФ. Несмотря на общие аспекты, понятия администрирования таможенных платежей и администрирования доходов бюджета не могут соотноситься как часть и целое, поскольку в сферу деятельности таможенных органов входят полномочия, не относящиеся к функции администратора доходов (например, контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты таможенных платежей). Кроме того, ЕЭК как субъект администрирования таможенных платежей не имеет отношение к администраторам доходов бюджета.

По вопросу о соотношении с понятием налогового администрирования необходимо уточнить следующее. В предыдущих разделах данной работы был сделан вывод о целесообразности выделения двух разновидностей косвенных налогов: взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС и взимаемых внутри интеграционного образования. Было также отмечено, что ТК ТС относит к таможенным платежам только те НДС и акцизы, которые взимаются таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза. Из этого был сделан вывод о том, что к таможенным платежам относится только первая разновидность косвенных налогов. Исходя из приведенной позиции, взимание косвенных налогов, осуществляемое таможенными органами, нельзя признать разновидностью налогового администрирования, поскольку субъектами налогового администрирования являются налоговые органы. В связи с этим понятия налогового администрирования и администрирования таможенных платежей являются параллельными, не пересекающимися понятиями (схема 3).



Схема 3. Соотношение понятий «администрирование таможенных платежей», «администрирование доходов бюджета» и «налоговое администрирование»

Администрирование таможенных платежей, как и таможенное администрирование в целом, направлено не только на обеспечение условий функционирования и развития ЕАЭС, но и на выполнение фискальной функции таможенными органами. Думается, что администрирование таможенных платежей следует признать разновидностью таможенного администрирования – данные понятия соотносятся как часть и целое.

Подводя итоги отметим, что в настоящее время в науке финансового права складываются предпосылки для формирования нового института – института администрирования таможенных платежей. В условиях экономической интеграции России и не прекращающегося реформирования правового регулирования таможенных платежей вопросы, связанные с их администрированием, приобретают особую актуальность.

2.3. Проблемы правового регулирования администрирования таможенных платежей

Пополнение доходной части федерального бюджета РФ напрямую зависит от эффективности и качества осуществления администрирования таможенных платежей. Так, в п. 2 ч. 1 ст. 18 Закона о таможенном регулировании законодатель относит своевременность и полноту поступления таможенных платежей к одним из основных критериев оценки работы таможенных органов. В связи с этим особую актуальность для юридической науки приобретают вопросы, связанные с выявлением проблем правового регулирования администрирования таможенных платежей и выработкой рекомендаций для их решения.

Для обнаружения указанных проблем требуется проведение анализа правового регулирования, а также уяснение сущности каждого из направлений администрирования таможенных платежей, а именно: 1) взимания таможенных платежей, в том числе их принудительного взыскания; 2) контроля за правильностью исчисления и своевременностью уплаты таможенных платежей; 3) зачисления и распределения сумм уплаченных ввозных таможенных пошлин.

Отметим, что в настоящем исследовании не приводится подробное описание всего процесса исчисления и уплаты таможенных платежей, рассматриваются лишь спорные моменты, требующие научного осмысления и обоснования.

Остановимся на изучении порядка взимания таможенных платежей. В соответствии со ст. 84 ТК ТС таможенные пошлины и налоги уплачиваются (взыскиваются) в том государстве, таможенным органом которого производится выпуск товаров. Исключение составляют случаи уплаты платежей в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита: они уплачиваются в том государстве, таможенный орган которого выпустил товары.

Формы уплаты платежей и момент исполнения обязанности по их уплате определяются национальным законодательством. В Российской Федерации данные вопросы установлены Законом о таможенном регулировании. В названном нормативном акте закреплено, что вывозные таможенные пошлины, налоги, таможенные сборы, а также таможенные пошлины, налоги в отношении товаров для личного пользования уплачиваются на счет Федерального казначейства. По желанию плательщика ввозные таможенные пошлины могут уплачиваться ещё до подачи таможенной декларации. Примечательно, что физические лица могут оплачивать таможенные платежи в отношении товаров для личного пользования непосредственно в кассу таможенного органа.

Уплата таможенных платежей может осуществляться с применением устройств, предназначенных для совершения операций с использованием электронных средств платежа, без возможности приема (выдачи) наличных денежных средств (электронные терминалы), а также через платежные терминалы или банкоматы.

Таким образом, можно выделить несколько форм уплаты таможенных платежей: в безналичной форме, посредством платежных терминалов или банкоматов и централизованно¹.

При использовании электронных терминалов, платежных терминалов и банкоматов информационный обмен между участниками расчетов осуществляют специальные юридические лица. Они несут ответственность за поступление средств, а также обеспечивают надлежащее исполнение принимаемых на себя обязательств путем предоставления банковских гарантий и (или) внесения денежных средств на счет Федерального казначейства. Требования к указанным юридическим лицам, порядок организации

¹ См.: Комментарий к Федеральному закону от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» / под ред. С.А. Овсянникова, Г.Н. Комковой. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.05.2015).

взаимодействия между ними, плательщиками таможенных платежей и ФТС России определяются Правительством РФ¹.

Законодателем предусмотрена также возможность уплаты таможенных пошлин и налогов в централизованном порядке, который предполагает внесение соответствующих сумм на счета за товары, предполагаемые к ввозу или вывозу за определенный период вне зависимости от того, в какой таможенный орган будет подана таможенная декларация на такие товары. Для применения такого порядка необходимо заключение специального соглашения либо с ФТС России, либо с обозначенными ею таможенными органами. Важно, что такое соглашение не может содержать положения, которые освободят от соблюдения требований и условий, касающихся полноты и своевременности уплаты платежей, а также от соблюдения таможенных процедур.

Соглашение о применении централизованного порядка заключается между плательщиком и ФТС России в строго определенных законом случаях. Оно может также заключаться между плательщиком и таможенным органом, определенным Федеральной таможенной службой, а именно региональным таможенным управлением. Законодатель отдельно оговаривает, что такое соглашение заключается на текущий календарный год и этот срок может быть сокращен по соглашению сторон.

Принудительному взысканию посвящена гл. 14 ТК ТС и гл. 18 Закона о таможенном регулировании. Оно осуществляется только в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов в установленные сроки.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 30 марта 2013 г. № 285 «О требованиях к юридическим лицам, ответственным за поступление на счет Федерального казначейства и (или) на счет, определенный международным договором государств-членов Таможенного союза, денежных средств, уплаченных с использованием электронных терминалов, платежных терминалов и банкоматов, а также обеспечивающим надлежащее исполнение принимаемых на себя обязательств в соответствии с законодательством Российской Федерации путем предоставления банковских гарантий и (или) внесения денежных средств (денег) на счет Федерального казначейства, и порядке организации взаимодействия между ними, плательщиками таможенных пошлин, налогов и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела» // СЗ РФ. 2013. № 14, ст. 1702; № 20, ст. 2505.

О.Ю. Бакаева подразделяет основания принудительного взыскания таможенных пошлин и налогов на материальные и процессуальные. К первым относится неуплата, а равно неполная уплата таможенных пошлин, налогов в установленные законом сроки. К процессуальным основаниям автор причисляет: 1) наличие субъекта, ответственного за уплату таможенных платежей, а также денежных средств и имущества, с помощью которых можно произвести взыскание; 2) выставление предварительного требования об уплате таможенных платежей не позднее трех лет со дня истечения срока исковой давности¹. А.Н. Козырин, в свою очередь, относит принудительное взыскание к разновидностям государственного принуждения, которая состоит в применении органами судебной и исполнительной власти принудительных мер. К целям принудительного взыскания автор относит недопущение и пресечение неправомерного поведения субъектов правоотношений, а также устранение общественно вредных последствий такого поведения². О.Ю. Бакаева разделяет указанную позицию, уточняя при этом, что «финансовое принуждение обладает чертами восстановительной и карательной ответственности»³.

Принудительное взыскание с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей производится: 1) за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика в банках; 2) за счет обеспечения уплаты таможенных платежей; 3) за счет неизрасходованных остатков авансовых платежей, денежного залога, излишне уплаченных (взысканных) таможенных платежей и иного имущества плательщика; 4) в судебном порядке.

Президиум Высшего Арбитражного Суда России в Постановлении от 28 января 2014 г. разделил взыскание таможенных платежей на иные две процедуры: административную и судебную. По мнению суда, независимо от

¹ См.: Правовой механизм государственного контроля и надзора: особенности отраслевого регулирования: моногр. / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой. М.: Юрлитинформ, 2013. С. 229.

² См.: Научно-практический комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза ЕврАзЭС (постатейный) / А.А. Бельтюкова, Ю.В. Гинзбург, А.С. Емельянов и др.; под ред. А.Н. Козырина. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.08.2014).

³ Правовой механизм государственного контроля и надзора: особенности отраслевого регулирования / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой. С. 228.

избранной таможенным органом процедуры взыскания таможенных платежей (административной либо судебной) ей предшествует выставление требования об уплате таможенных платежей¹.

Остановимся на рассмотрении способов принудительного взыскания таможенных платежей. Взыскание таможенных платежей за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика в банках также именуется бесспорным взысканием. Оно производится с банковских счетов плательщика, за исключением ссудных счетов. Решение о бесспорном взыскании таможенный орган принимает не позднее, чем за 60 календарных дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате платежей, которое является основанием для направления в банк инкассового поручения (распоряжения) на списание необходимых денежных средств со счетов плательщика и перечисление их на счет Федерального казначейства или на счет, определенный международным договором.

Способом принудительного взыскания является и обращение взыскания на обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов. Законодатель в ст. 87 ТК ТС закрепил следующие способы обеспечения: денежными средствами (деньгами); банковской гарантией; поручительством; залогом имущества. Соответственно, таможенный орган вправе потребовать у гаранта, выдавшего банковскую гарантию, поручителя уплатить таможенные платежи, включая пени и проценты, либо обратиться взыскание на предмет залога.

Следует согласиться с Е.В. Коваленко в том, что обеспечение уплаты таможенных платежей следует признать наиболее действенной гарантией пополнения бюджета и, как следствие, устойчивости финансовой системы государства². При этом надо учесть, что в настоящее время *в действующем законодательстве не нашли своего закрепления такие важные правовые понятия, как «обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов (таможен-*

¹ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. № 12730/13 по делу №А40-40902/12-119-393 // Вестник ВАС РФ. 2014. № 6.

² См.: Коваленко Е.В. Правовое регулирование обеспечения уплаты таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 3.

ное обеспечение)», «способ обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов (способ таможенного обеспечения)».

Вместе с тем в юридической литературе предлагаются различные определения рассматриваемых понятий. Так, О.Ю. Бакаева под таможенным обеспечением понимает такие отношения, которые складываются по поводу предоставления гарантий надлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных платежей. Они установлены нормами различных отраслей права, и нацелены на защиту интересов государства от непоступления или несвоевременного поступления таможенных платежей в бюджет¹. Е.В. Коваленко предлагает способ таможенного обеспечения рассматривать как «правовое средство», которое направлено на формирование условий для гарантированного взимания таможенных платежей, а также на защиту фискальных интересов государства путем предотвращения ущерба от ненадлежащего исполнения обязанности по уплате данных платежей². Думается, что в целях совершенствования таможенного законодательства следует дополнить ТК ЕАЭС определениями рассматриваемых понятий.

Обращение взыскания на суммы денежного залога может осуществляться без направления требования об уплате таможенных платежей и без взыскания таможенных платежей за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика в банках. Это возможно в том случае, если обязанность по уплате платежей возникла в связи с неисполнением обязательства, обеспеченного денежным залогом. Тогда взыскание осуществляется в течение трех рабочих дней со дня обнаружения факта неисполнения обязательства, о чем таможенный орган должен проинформировать плательщика в течение трех рабочих дней. Если суммы денежного залога будет недостаточно, то на непогашенную сумму выставляется требование об уплате таможенных платежей и применяются иные меры принудительного взыскания.

¹ Таможенное право: учеб. пособ. / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 2-е изд., пересмотр. М.: Норма, ИНФРА-М, 2012. С. 278.

² Коваленко Е.В. Правовое регулирование обеспечения уплаты таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 8.

Следующий способ – взыскание таможенных платежей за счет неизрасходованных остатков авансовых платежей, денежного залога, излишне уплаченных (взысканных) таможенных платежей и иного имущества плательщика. Обращение взыскания на перечисленные суммы производится в течение сроков хранения этих средств на счете Федерального казначейства или на счете, определенном международным договором. Основанием для такого взыскания служит решение начальника (заместителя начальника) таможенного органа. О проведенном взыскании таможенный орган должен сообщить в письменной форме в течение одного дня после взыскания. Обращение взыскания производится без принятия решения о бесспорном взыскании в течение 10 календарных дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате таможенных платежей.

Следует признать, что судебная процедура, безусловно, является наиболее оптимальной, поскольку основана на принципе равенства и состязательности сторон. Плательщик имеет возможность наравне с таможенным органом представлять доказательства своей позиции. Однако она не лишена недостатков. Первым и главным из них являются длительные сроки судебного разбирательства. Стороны получают возможность искусственно затягивать сроки рассмотрения дела, а также обжаловать решение, принятое по делу. В результате процедура судебного взыскания может растянуться на несколько месяцев. Между тем своевременность поступления таможенных платежей в бюджет имеет важнейшее значение для экономики государства.

Процесс принудительного взыскания начинается с выставления таможенным органом требования об уплате таможенных платежей. Отметим, что такое требование должно быть направлено плательщику не позднее 10 рабочих дней со дня обнаружения фактов их неуплаты (неполной уплаты).

Пленум ВАС России указал, что данный срок «не является пресекательным, поскольку с его истечением право требовать уплаты таможенных пла-

тежей не прекращается»¹. По мнению Суда, направление данного требования за пределами установленного срока не препятствует принудительному взысканию таможенных платежей, если требование выставлено в пределах трехлетнего пресекательного срока².

Законом установлены два случая, когда принудительное взыскание таможенных платежей не производится: 1) если требование об уплате таможенных платежей не выставлено в течение трех лет со дня: а) истечения срока их уплаты, б) обнаружения факта неуплаты при проведении таможенного контроля после выпуска товаров, в) наступления события, влекущего обязанность лиц уплачивать таможенные пошлины и налоги; 2) если обязанность по уплате платежей прекратилась в связи с тем, что размер неуплаченной суммы не превышает сумму, эквивалентную пяти евро.

Одним из пробелов правового регулирования принудительного взыскания таможенных платежей следует признать *отсутствие в ТК ТС и Законе о таможенном регулировании нормы, устанавливающей срок на обращение в суд с требованием о принудительном взыскании таможенных платежей*. Данный пробел восполнен Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 28 января 2014 г. Так, ВАС РФ указал, что принудительное взыскание таможенных платежей не производится, если требование об уплате таможенных платежей не выставлено в течение трех лет со дня истечения срока их уплаты, либо со дня обнаружения факта неуплаты таможенных пошлин, налогов при проведении таможенного контроля после выпуска товаров, поименованных в подп. 1 п. 1 ст. 200 ТК ТС, либо со дня наступления события, влекущего обязанность лиц уплачивать таможенные пошлины, налоги в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) законодательством РФ о таможенном деле. Учитывая, что названная норма вводит ограничение по сроку на выставление требования об уплате таможенных платежей, за пределами которого принудительное взыскание таможенных платежей не

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 8 ноября 2013 г. № 79 «О некоторых вопросах применения таможенного законодательства» // Вестник ВАС РФ. 2014. № 1.

² См.: Там же.

производится, Президиум полагает, что указанный пресекательный срок включает не только срок на выставление требования, но и срок обращения в суд за принудительным взысканием¹.

Президиум ВАС России указывает на то, что «норма вводит ограничение по сроку на выставление требования об уплате таможенных платежей, за пределами которого принудительное взыскание таможенных платежей не производится», а «указанный пресекательный срок включает не только срок на выставление требования, но и срок обращения в суд за принудительным взысканием»².

Отметим, что при неуплате или неполной уплате плательщиком в установленный срок таможенных пошлин, налогов начисляются пени. Сущность пени, начисляемой за несвоевременную уплату таможенных пошлин, налогов, неоднозначна. В юридической литературе подчеркивается, что по своей правовой природе пени в области таможенного дела следует признать мерой финансово-правовой ответственности³. В свою очередь, А.Н. Козырин считает, что «по своему экономическому содержанию пени носит праввосстановительный характер, компенсируя потери соответствующего бюджета, связанные с недополучением доходов, и в этом случае выступает как разновидность неустойки, а также в качестве дополнительной меры ответственности»⁴.

Пени начисляются за каждый календарный день просрочки уплаты таможенных пошлин в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка РФ. По общему правилу пени исчисляются начиная со дня, следующего за днем истечения сроков уплаты таможенных пошлин, на-

¹ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. № 12730/13 по делу № А40-40902/12-119-393 // Вестник ВАС РФ. 2014. № 6.

² Там же.

³ См.: Правовой механизм государственного контроля и надзора: особенности отраслевого регулирования: моногр. / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой. М.: Юрлитинформ, 2013. С. 231.

⁴ Научно-практический комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза ЕврАзЭС (постатейный) / А.А. Бельтюкова, Ю.В. Гинзбург, А.С. Емельянов и др.; под ред. А.Н. Козырина. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2015).

логов, по день исполнения обязанности по уплате либо по день принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки включительно.

Одновременно ч. 8 ст. 151 Закона о таможенном регулировании закрепляет оговорку, согласно которой при неисполнении обязательства, обеспеченного денежным залогом, пени начисляются по день обнаружения факта неисполнения обязательства, обеспеченного денежным залогом и погашенного за счет него. Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа в Постановлении от 1 августа 2013 г. по делу № А43-16869/2012 разъяснил, что данная норма применяется только тогда, когда таможенный орган осуществляет взыскание за счет суммы денежного залога без направления требования об уплате таможенных платежей¹.

Законом о таможенном регулировании установлен перечень случаев, когда пени не начисляются: 1) если не установлен плательщик таможенных пошлин, налогов; 2) при возникновении обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов на территории другого государства – члена Таможенного союза; 3) в случаях, предусмотренных законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве); 4) если таможенная стоимость при таможенном декларировании товаров не может быть точно определена в связи с отсутствием документов, необходимых для ее расчета (в этом случае допускается ее заявление на основе имеющихся документов и сведений); 5) в иных случаях, предусмотренных законом.

Следующей проблемой правового регулирования следует признать *открытый перечень случаев, когда пени не начисляются*, поскольку это приводит к возникновению споров между участниками внешнеэкономической деятельности и таможенными органами. Так, показательным является дело из практики Тринадцатого арбитражного апелляционного суда. Санкт-Петербургской таможней по результатам проведенной камеральной таможенной проверки ООО «Технопроект» были выставлены требования об уп-

¹ См.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 1 августа 2013 г. по делу № А43-16869/2012. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.07.2014).

лате начисленных таможенной пошлины и пени, которые были оспорены в суде. Судом было вынесено определение о приостановлении действия требований до вступления в законную силу судебного акта по делу. Однако в дальнейшем решением Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области требования Таможни признаны законными. Тем не менее ООО «Технопроект» посчитало, что у Таможни отсутствовали основания для начисления пени, поскольку действие оспоренных требований Таможни было приостановлено до даты вступления в законную силу решения суда по делу. Суд указал, что налоговым и таможенным законодательством не предусмотрено прекращение начисления пени в случае обжалования решения, послужившего основанием для их начисления¹. При этом суд сослался на позицию ВАС РФ, изложенную в п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 83, согласно которой под приостановлением действия ненормативного правового акта, решения понимается не признание акта, решения недействующими в результате обеспечительной меры суда, а запрет исполнения тех мероприятий, которые предусматриваются данными актом, решением². ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 26 декабря 2013 г. поддержал приведенную позицию суда апелляционной инстанции³.

Законодательством предусмотрена возможность признания задолженности по уплате таможенных платежей (недоимки), пеней, процентов безнадежной к взысканию. Это возможно, если такая задолженность числится за отдельными плательщиками и (или) её взыскание оказалось невозможным в следующих случаях: 1) ликвидации организации -плательщика в той части задолженности, которая осталась непогашенной после принятия всех мер

¹ См.: Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 4 октября 2013 г. по делу № А56-28671/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.04.2015).

² См.: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2004. № 10.

³ См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 декабря 2013 г. по делу № А56-28671/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.11.2014).

взыскания; 2) признания банкротом индивидуального предпринимателя в той части задолженности, которая осталась непогашенной после принятия всех мер взыскания; 3) смерти физического лица или объявления его умершим, в отношении той части задолженности, которая является непогашенной на дату смерти физического лица или объявления его умершим; 4) принятия судом акта, в соответствии с которым таможенные органы утрачивают возможность взыскания недоимки и задолженности по пеням, процентам в связи с истечением установленного срока их взыскания.

Следующим направлением администрирования таможенных платежей является контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты таможенных платежей. Поскольку таможенные платежи относятся к категории публичных финансов, контроль за их уплатой следует признать разновидностью государственного контроля. При этом возникает вопрос о том, является он частью таможенного контроля либо относится к категории государственного финансового контроля.

Отметим, что в соответствии с п. 31 ст. 4 ТК ТС таможенный контроль представляет собой совокупность мер, осуществляемых таможенными органами, в том числе с использованием системы управления рисками, в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства таможенного союза и законодательства государств–членов Таможенного союза. При этом предметом таможенного права как отрасли российского законодательства признаются общественные отношения, функционирующие в процессе или по поводу перемещения товаров через таможенную границу. Следовательно, все отношения, возникающие из самого факта перемещения, входят в предмет таможенного права¹.

В свою очередь, общественные отношения, возникающие в процессе деятельности по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию государственных, муниципальных и иных публичных денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях реализации задач публич-

¹ См.: Таможенное право : учеб. пособ. / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 2-е изд., пересмотр. М.: Норма, ИНФРА-М, 2012. С. 50.

ного характера, составляют предмет финансового права¹. При этом финансовый контроль является одним из институтов финансового права. Н.И. Химичева понимает под ним «контроль за соблюдением законности и целесообразности действий в области образования, распределения и использования государственных, муниципальных и иных денежных фондов (финансовых ресурсов) публичного характера»².

Доходы от таможенных платежей подлежат перечислению в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации. Порядок их исчисления и уплаты следует относить именно к порядку образования публичных финансов. Уточним, что в настоящей работе понятие уплаты таможенных платежей рассматривается в широком смысле и включает в себя исчисление таможенных платежей. Это обусловлено тем, что уплата не может быть произведена без расчета суммы платежей, произведенного в соответствии с законодательством. Исходя из этого можно сделать вывод о том, что *контроль за уплатой таможенных платежей следует признать разновидностью государственного финансового контроля*.

Аналогичной точки зрения придерживается А.И. Ашмарин, делая вывод о том, что «таможенный контроль (за уплатой таможенных платежей)» является направлением финансового контроля. Такой вывод автор обосновывает тем, что в широком смысле таможенный контроль регулируется нормами таможенного права, а таможенный контроль за уплатой таможенных платежей в узком смысле – нормами финансового права³. По его мнению, это подтверждается тем, что контроль за уплатой и поступлением таможенных платежей в бюджет является частью финансовой деятельности и регулируется финансово-правовыми нормами. Автор использует понятие «финансовый

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2009. С. 38.

² Там же. С. 139.

³ См.: Ашмарин А.И. Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы, 2010. С. 12.

таможенный контроль», отмечая, что он реализуется всей системой таможенных органов¹.

Научно обоснованной видится позиция Ю.М. Литвиновой. Автор разрабатывает понятие финансового контроля в области таможенного дела, под которым понимает деятельность государственных органов и организаций, направленную на проверку «законности, своевременности, точности, обоснованности и полноты поступления в бюджет» тех доходов, которые складываются в области таможенного дела, а также их целевого и эффективного использования². Такая деятельность установлена правовыми нормами и реализуется с использованием специфических форм и методов. Одновременно к разновидности внешнего финансового контроля Ю.М. Литвинова относит контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты таможенных платежей.

Следует признать, что контроль за уплатой таможенных платежей играет важную роль при осуществлении таможенными органами финансовой деятельности.

Думается, что объектом контроля за уплатой таможенных платежей следует признать общественные отношения по контролю за правильностью исчисления, соблюдением порядка и сроков уплаты таможенных платежей. В зависимости от объекта контроля можно выделить следующие его виды: 1) контроль за уплатой таможенных пошлин; 2) контроль за уплатой косвенных налогов; 3) контроль за уплатой таможенных сборов.

Кроме того, по названному основанию также можно выделить: 1) контроль за уплатой таможенных платежей, осуществляемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза; 2) контроль за уплатой таможенных платежей, осуществляемый при вывозе товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза.

¹ См.: *Ашмарин А.И.* Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы, 2010. С. 12.

² См.: *Литвинова Ю.М.* Финансовый контроль в области таможенного дела: проблемы правового регулирования и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 9-10.

Теоретическую значимость имеет деление контроля за уплатой таможенных платежей на следующие разновидности:

- контроль за правильностью исчисления таможенных платежей;
- контроль за своевременностью уплаты таможенных платежей;
- контроль за соблюдением порядка уплаты таможенных платежей.

Отметим, что контроль за правильностью исчисления таможенных платежей включает в себя: 1) контроль за правильностью определения уровня законодательства (союзного или национального), в соответствии с которым исчисляются платежи; 2) контроль за правильностью определения объекта обложения таможенными платежами; 3) контроль за правильностью определения базы для исчисления пошлин, налогов (таможенной стоимости товаров и (или) их физической характеристики в натуральном выражении); 4) контроль за правильностью определения вида ставок таможенных платежей; 5) контроль за правильностью определения вида валюты для целей исчисления таможенных платежей.

Контроль за соблюдением сроков уплаты таможенных платежей осуществляется с целью обеспечения своевременности взыскания и перечисления указанных сумм в бюджетную систему Российской Федерации, поэтому его эффективность обуславливает сохранение финансовой стабильности в стране.

Отметим, что законодатель допускает возможность изменения сроков уплаты таможенных платежей в форме отсрочки либо рассрочки. Основания, условия и порядок изменения сроков уплаты в отношении таможенных пошлин определены Соглашением об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин¹ от 21 мая 2010 г., а в отношении налогов – законодательством государства – члена Таможенного союза, в бюджет которого подлежат уплате налоги (в Российской Федерации – Закон о таможенном регулировании) (табл. 3).

¹ См.: Соглашение об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин от 21 мая 2010 г. (с изм. от 10 октября 2014 г.) // СЗ РФ. 2012. № 36, ст. 4861; 2015. № 8, ст. 1107.

**Основания для предоставления отсрочки
или рассрочки уплаты таможенных пошлин и налогов,
предусмотренные законодательством**

Основания для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин по Соглашению от 21 мая 2010 г.	Основания для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты налогов, предусмотренные ст. 134 Закона о таможенном регулировании
1) причинение лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;	1) причинение лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
2) задержка плательщику финансирования из федерального (республиканского) бюджета или оплаты за выполненный этим лицом государственный заказ;	2) задержка этому лицу финансирования из федерального бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
3) ввоз товаров, подвергающихся быстрой порче;	3) если товары, ввозимые на территорию РФ, являются товарами, подвергающимися быстрой порче;
4) осуществление поставок в рамках международных договоров, одной из сторон которых является государство – член Таможенного союза, если законодательством этого государства не установлено, что данное обстоятельство не является основанием для предоставления отсрочки или рассрочки;	4) осуществления лицом поставок по международному договору РФ;
5) ввоз товаров, включенных в утвержденный Комиссией Таможенного союза перечень отдельных типов ввозимых иностранных воздушных судов и комплектующих к ним, в отношении которых могут быть предоставлены отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин;	5) если товары, ввозимые на территорию РФ, являются товарами, включенными в утвержденный Правительством РФ перечень отдельных типов ввозимых иностранных воздушных судов и комплектующих к ним, в отношении которых может быть предоставлена отсрочка или рассрочка уплаты налогов.

<p>6) ввоз организациями, осуществляющими сельскохозяйственную деятельность либо поставки для указанных организаций, посадочного или посевного материала, средств защиты растений, сельскохозяйственной техники субпозиций 8424 81, 8433 51, 8433 59 единой ТНВД Таможенного союза, товаров для кормления животных, кроме кошек, собак и декоративных птиц;</p>	
<p>7) ввоз товаров, в том числе сырья, материалов, технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, для их использования в промышленной переработке.</p>	

Обращает на себя внимание тот факт, что решение о предоставлении отсрочки (рассрочки) уплаты таможенных пошлин в Республике Армения, в Республике Беларусь, в Республике Казахстан принимается таможенным органом, которому подается таможенная декларация. В Российской Федерации такое решение принимается Федеральной таможенной службой либо определяемым ею таможенным органом (то же касается и взимания налогов). Это обстоятельство нельзя оценить положительно, поскольку оно существенно осложняет процесс предоставления отсрочки (рассрочки).

Укажем, что в правоприменительной практике возникал вопрос о том, может ли суд своим решением предоставить отсрочку или рассрочку исполнения обязанности по уплате таможенных платежей¹. Если исходить из буквального толкования закона, то можно дать, безусловно, отрицательный ответ, поскольку суды не наделены соответствующими полномочиями.

Примечательно, что, по данным Счетной палаты, в 2013 г. с просьбой о предоставлении отсрочки уплаты таможенных пошлин, налогов в ФТС России обращались только две организации. Одной из них была предоставлена отсрочка уплаты налога на добавленную стоимость на срок 6 месяцев, другой

¹ См.: Консультация эксперта: Смоленская таможня ЦТУ ФТС России отвечает на вопрос. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2015)

организации в предоставлении отсрочки уплаты ввозной таможенной пошлины было отказано в связи с несоответствием условиям изменения сроков уплаты таможенных пошлин (товар не будет помещаться под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления)¹.

Вместе с тем упрощение механизма получения отсрочки и рассрочки уплаты таможенных пошлин и налогов при декларировании товаров, а также расширение возможностей для этого названы одними из основных задач в области реализации фискальной функции таможенных органов².

Таким образом, одной из проблем правового регулирования администрирования таможенных платежей следует признать *усложненный механизм изменения сроков уплаты таможенных пошлин, налогов*.

Следующая разновидность контроля за уплатой таможенных платежей – контроль за соблюдением порядка уплаты таможенных платежей (как общего порядка уплаты, так и централизованного).

Заметим, что по общему правилу таможенные пошлины, налоги исчисляются плательщиками самостоятельно. Исключение составляют случаи выставления требований об уплате таможенных платежей, а также исчисления сборов в отношении товаров для личного пользования, когда они исчисляются таможенными органами.

Верной представляется точка зрения, существующая в юридической литературе, согласно которой предлагается возложить обязанности по определению размера таможенных платежей не на плательщиков, а на органы публичной власти. Имплементация такого положения в ТК ТС приведет к сокращению издержек субъектов внешней торговли, позволит избежать ошибок при определении сумм таможенных платежей, подлежащих уплате, а

¹ См.: Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета за 2013 год: утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации Протоколом от 29 августа 2014 г. № 42К (988). URL: <http://www.ach.gov.ru> (дата обращения: 05.05.2015).

² См.: Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р «О Стратегии развития Таможенной службы Российской Федерации до 2020 года» // СЗ РФ. 2013. № 2, ст. 109.

также при определении таможенной стоимости товаров повысит эффективность контроля за уплатой данных платежей¹.

Таможенные пошлины, налоги уплачиваются (взыскиваются) в бюджет того государства, таможенным органом которого производится выпуск товаров, за исключением товаров, выпущенных в таможенной процедуре таможенного транзита, или на территории которого выявлен факт незаконного перемещения товаров через таможенную границу.

По данным Счетной палаты Российской Федерации, совокупная задолженность по уплате налогов, таможенных пошлин, сборов, пеней и штрафов перед бюджетной системой РФ составила 1 204 156,6 млн рублей, в том числе по налогам, пошлинам и сборам, администрируемым ФТС России, – 48 917,7 млн рублей (4,1 %). За 2013 год указанная задолженность увеличилась на 19 803,2 млн рублей, или на 1,7 %; таможенными органами была взыскана задолженность на общую сумму 12 177,4 млн рублей². В связи с этим контроль за уплатой таможенных платежей приобретает особую значимость.

Подводя итог отметим, что контроль за уплатой таможенных платежей следует признать одной из важнейших разновидностей государственного финансового контроля. Представляется возможным выделить следующие его основные признаки:

1) его правовой основой служит не только национальное законодательство, но и законодательство Евразийского экономического союза;

2) целью рассматриваемой разновидности контроля является обеспечение соблюдения таможенного законодательства ЕАЭС, национального таможенного законодательства, а также налогового законодательства России, регулирующего уплату таможенных платежей;

¹ См.: Бакаева О. Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 34.

² См.: Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета за 2013 год: утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации Протоколом от 29 августа 2014 г. № 42К (988). URL: <http://www.ach.gov.ru> (дата обращения: 05.05.2015).

3) объектом контроля за уплатой таможенных платежей следует признать отношения, связанные с исчислением таможенных платежей, соблюдением порядка и сроков их уплаты.

Исходя из изложенного, контроль за уплатой таможенных платежей следует рассматривать как разновидность государственного финансового контроля, осуществляемого таможенными органами за правильностью исчисления, соблюдением порядка и сроков уплаты таможенных платежей.

Следующим направлением администрирования таможенных платежей является зачисление и распределение сумм ввозных таможенных пошлин. В рамках данного направления основной проблемой правового регулирования необходимо признать *сложную структуру правовой базы* в данной сфере. Так, порядок зачисления и распределения пошлин ранее был установлен специальным Соглашением между странами¹. Однако 1 января 2015 г. вступил в силу Договор о Евразийском экономическом союзе. Приложение № 5 к указанному Договору – это специальный Протокол, который устанавливает следующие процедуры: 1) порядок зачисления и распределения между государствами-членами сумм ввозных таможенных пошлин; 2) порядок перечисления в доход бюджета государства-члена сумм ввозных таможенных пошлин, поступивших от уполномоченных органов государств-членов на счета в иностранной валюте; 3) порядок обмена информацией между уполномоченными органами государств-членов; 4) порядок обмена информацией, связанной с уплатой ввозных таможенных пошлин; 5) мониторинг и контроль.

При рассмотрении данного направления администрирования таможенных платежей нельзя не обратиться к обсуждению положения о том, что в счет погашения задолженности по уплате ввозных таможенных пошлин мо-

¹ См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 20 мая 2010 г. «Об установлении и применении в таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)»: ратиф. Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 230-ФЗ «О ратификации Соглашения об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» // СЗ РФ. 2010. № 31, ст. 4199.

гут быть зачтены специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, а суммы ввозных таможенных пошлин не могут быть зачтены в счет уплаты иных платежей (кроме зачета в счет погашения задолженности по уплате таможенных платежей, специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин, а также пеней (процентов)).

Т.П. Алферьев негативно оценивает то обстоятельство, что с 1 сентября 2010 г. ввозные таможенные пошлины (иные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие), уплаченные в соответствии с Соглашением от 20 мая 2010 г., не могут быть зачтены в счет уплаты НДС и акцизов и подлежат возврату. Следует согласиться с автором в том, что «подобный порядок лишь усложняет жизнь хозяйствующим субъектам, осуществляющим импорт продукции, поскольку технически зачет ввозных таможенных пошлин в счет налогов и сборов осуществляется не сложнее возврата соответствующих сумм таможенных пошлин»¹. Вероятно, это связано с особым правовым статусом ввозных пошлин, а, в первую очередь, с особым правовым статусом единого счета.

Важно, что на денежные средства, находящиеся на едином счете, не может быть обращено взыскание в порядке исполнения судебных актов или каким-либо иным способом. Исключение составляют случаи погашения задолженности по уплате таможенных платежей, специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин, а также пеней (процентов).

Следует согласиться с законодателем в необходимости и обоснованности указанного положения. В противном случае недобросовестные субъекты внешнеэкономической деятельности получили бы возможность взыскивать денежные средства с данного счета в числе прочего и путем финансовых махинаций. Очевидно, что Стороны придают единому счету особое значение. Именно с этим связан его особый правовой статус.

¹ Алферьев Т.П. Правовое регулирование механизма распределения таможенных платежей в Таможенном союзе // Государство и право. 2014. № 3. С. 101.

Нельзя оставить без внимания также проблему, связанную с перечислением в бюджет ввозных таможенных пошлин, поступивших от государств-членов ЕАЭС в иностранной валюте. Использование иностранной валюты имеет очевидные риски, так, например, согласно Заключению Счетной палаты в 2013 г. наибольшее недопоступление ввозных таможенных пошлин имело место в основном за счет недопоступления распределенных ввозных таможенных пошлин, уплаченных на территории РФ (на 10 137,5 млн рублей). Причиной этого послужило снижение объемов импорта и курса доллара США по отношению к рублю¹. Отметим, что экономический союз как форма интеграции предполагает наличие единой валюты в рамках интеграции. В том случае, если стороны перейдут к использованию единой валюты, будет целесообразно отказаться от использования доллара США.

Следует констатировать, что на уровне Евразийского союза фактически отсутствует орган, осуществляющий текущий финансовый контроль. Полномочия ЕЭК в данной сфере фактически сводятся к проведению консультаций в случае уже выявленных нарушений, а также к предоставлению отчетов. Вместе с тем в науке обосновывается необходимость создания в рамках Таможенного союза единого координирующего органа финансового контроля. Например, Ю.М. Литвинова предлагает наделить его функциями по координации деятельности национальных контролирующих органов, разработке правовых актов в сфере финансового контроля, формированию статистики².

Разделяя указанную позицию в целом, необходимо сказать, что нецелесообразно образовывать отдельный орган финансового контроля, а ограничиться формированием комитета по финансовому контролю при Евразийской экономической комиссии – едином постоянно действующем регулирующем органе ЕАЭС. К функциям указанного комитета следует отнести: координа-

¹ См.: Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета за 2013 год: утв. Коллегией Счетной палаты РФ Протоколом от 29 августа 2014 г. № 42К (988). URL: <http://www.ach.gov.ru> (дата обращения: 05.05.2015).

² См.: *Литвинова Ю.М.* Финансовый контроль в области таможенного дела: проблемы правового регулирования и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 9-10.

цию деятельности национальных контролирующих органов; разработку нормативно-правовых актов по финансовому контролю с целью дальнейшего вынесения их на рассмотрение ЕЭК; проведение мониторинга правового регулирования отношений по контролю за уплатой таможенных платежей, а также мониторинга правоприменения в данной сфере; формирование статистики в данной области и др.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что в связи с интеграцией России в мировое сообщество необходимо проведение серьезной аналитической работы с целью выявления и устранения проблем правового регулирования администрирования таможенных платежей. С учетом прямой заинтересованности государств в дальнейшем развитии экономических связей, в развитии Евразийского экономического союза решение данного вопроса видится особенно актуальным и имеет первоочередное значение.

2.4. Направления совершенствования администрирования таможенных платежей: вопросы судебной практики

Администрирование таможенных платежей как направление финансовой деятельности государства устремлено прежде всего на пополнение доходной части федерального бюджета страны. Участники ВЭД, в свою очередь, заинтересованы в минимизации своих расходов на уплату таможенных платежей. В связи с этим неизбежно возникновение конфликта интересов, который приводит к спорам между таможенной и хозяйствующими субъектами, разрешаемым в административном либо судебном порядке.

По итогам 2014 г. в производстве таможенных органов находилось более 47 тысяч судебных дел на общую сумму 68,4 млрд рублей. Судами рассмотрено более 32 тысяч дел на общую сумму 36,7 млрд рублей. По искам, предъявленным таможенными органами, судами было рассмотрено почти 6

тысяч дел, из которых в 87,9% случаев решения приняты в пользу таможенных органов.

Вместе с тем нельзя не обратить внимание на высокую долю исков к таможенным органам, по которым судами приняты решения не в пользу таможенных органов (диаграмма 2).

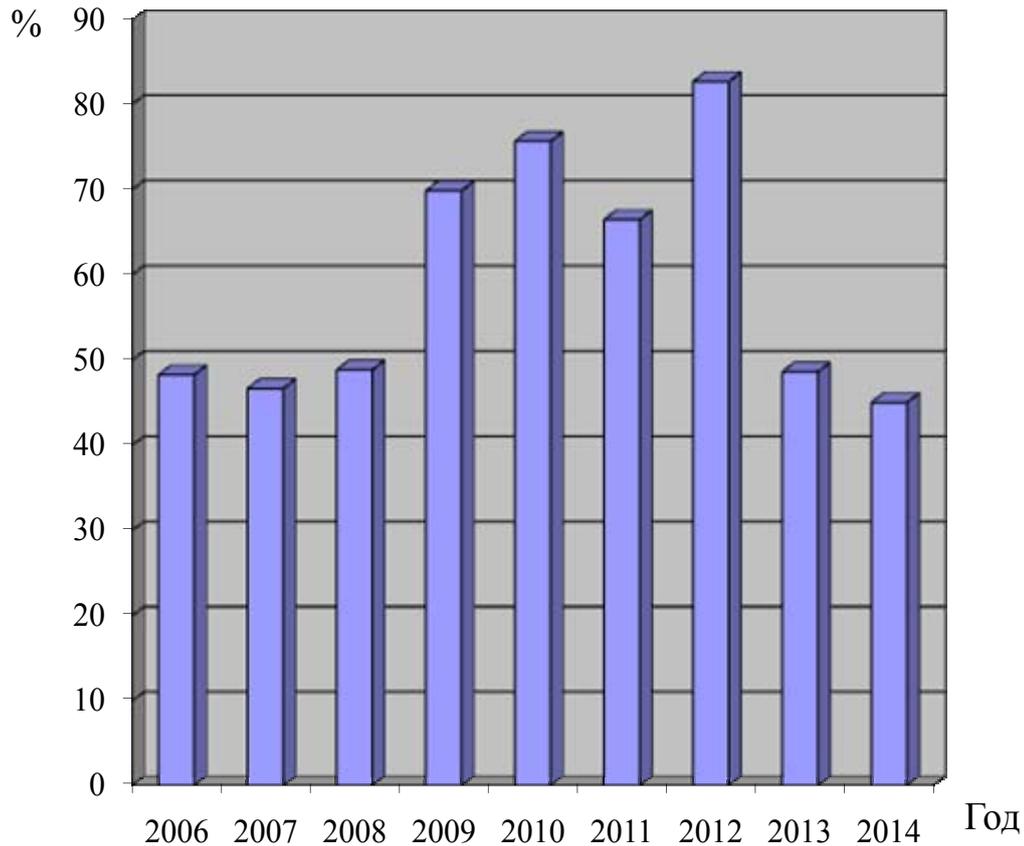


Диаграмма 2. Изменение доли исков (заявлений) к таможенным органам, по которым судами приняты решения не в пользу таможенных органов, в общем числе исков (заявлений) к таможенным органам, рассмотренных судами в 2006–2014 гг., %¹

Так, в 2014 г. к ФТС России было предъявлено 299 исков на общую сумму около 2,8 млрд рублей, из 222 рассмотренных дел принято в пользу ФТС России только 122 решения, что составляет 54,95%, на сумму более 92,96 млн рублей, в 2013 г. из 296 рассмотренных судами дел – 152 решения

¹ См.: Динамика исполнения показателей деятельности ФТС России. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 09.05.2015).

(51,35%). Однако наибольшего внимания заслуживают данные 2012 г.: суд удовлетворил 82,7% исков, предъявленных к таможенным органам. Эти значения свидетельствуют о низкой эффективности деятельности таможенных органов по администрированию таможенных платежей.

Вместе с тем сравнительный анализ результатов деятельности таможенных органов в 2013 и 2014 гг. показал, что в 2014 г. количество вынесенных решений увеличилось на 16%, а количество отмененных (измененных) решений уменьшилось на 5,2%. При этом основными категориями отмененных (измененных) решений явились решения, принятые:

- при контроле таможенной стоимости (52% от общего числа отмененных (измененных) решений в 2014 г.; 58% – в 2013 г.),
- при классификации товаров и определении страны их происхождения (44% от общего числа отмененных (измененных) решений в 2014 г.; 42% – в 2013 г.).

Исходя из изложенного, можно сделать вывод о необходимости проведения систематического анализа судебной практики по осуществлению таможенными органами администрирования таможенных платежей. Целью такого анализа должно стать выявление причин и условий, способствующих неправильному применению законодательства таможенными органами.

Остановимся на правовом анализе судебных решений, имеющих значение для формирования правоприменительной практики в 2013–2015 гг.

Анализ судебной практики по осуществлению таможенными органами администрирования таможенных платежей в условиях реформирования финансово-правового регулирования 2013–2015 гг. позволяет классифицировать споры на следующие категории.

I. Споры, связанные с определением сумм таможенных платежей, подлежащих уплате – в их числе наиболее распространенными являются следующие категории:

1) об оспаривании решения таможенного органа о классификации товара в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС¹ – эта категория дел содержит в своей основе несогласие декларантов с действиями таможенных органов, которые принимают решение об изменении заявленного лицом кода товара с целью доначисления таможенных платежей². Аналогичные споры имеют место в практике всех Федеральных арбитражных судов РФ;

2) об оспаривании решения таможенного органа о корректировке таможенной стоимости ввозимых товаров – данная категория является одной из наиболее распространенных на протяжении многих лет. Однако в период 2013–2015 гг. актуальным вопросом, явившимся предметом рассмотрения высших судов, был вопрос о включении в таможенную стоимость лицензионных платежей.

Споры были связаны прежде всего с различными толкованиями положения о том, что при определении таможенной стоимости не должны добавляться к цене: а) платежи за право воспроизводства (тиражирования) ввозимых

¹ См., например: Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 декабря 2014 г. по делу № А23-4904/2012. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.04.2015); Постановление ФАС Центрального округа от 19 мая 2014 г. по делу № А08-3309/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.04.2015); Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12 марта 2015 г. по делу № А32-7523/2014. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.04.2015); Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 2 декабря 2014 г. по делу № А53-17254/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.04.2015); Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 20 марта 2015 г. по делу № А56-37372/2014. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.03.2015); Постановление ФАС Поволжского округа от 21 марта 2013 г. по делу № А72-3544/2012. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.04.2015); Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 декабря 2014 г. № Ф05-14175/2014 по делу № А40-10796/2014. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.04.2015); Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 апреля 2015 г. № Ф04-16614/2015 по делу № А45-13567/2014. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.03.2015).

² См.: *Бакаева О.Ю.* Судебный контроль как способ защиты прав участников таможенных правоотношений: перспективы развития в рамках административной юстиции // *Административное судопроизводство в Российской Федерации.* Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2013. С. 611-621.

товаров; б) платежи за право распределения или перепродажи ввозимых товаров, если они не являются условием продажи ввозимых товаров для вывоза¹.

Верховный Суд РФ в Определении от 12 марта 2015 г. внес ясность по указанному вопросу, встав на сторону таможенного органа, указав, что «уплата лицензионных платежей правообладателю по лицензионному соглашению является условием продажи товара на территории РФ, приобретенного у иностранного продавца-производителя. При этом покупатели спорного товара косвенно должны будут осуществлять его оплату с учетом затрат на лицензионные платежи, подлежащие уплате правообладателю. Таким образом, подлежащие лицензионные платежи за право продажи товара подлежат включению в таможенную стоимость»².

Кроме того, в рассматриваемый период был поднят вопрос о включении в таможенную стоимость платежей за полученные по каналам Интернет софт-ключи. Таможенные органы производили корректировку таможенной стоимости товаров, включая в нее платежи за использование объектов интеллектуальной собственности (софт-ключи), выставляли требования об уплате таможенных платежей.

Верховный Суд РФ в Определении от 9 февраля 2015 г.³ пришел к выводу о том, что софт-ключи не являются объектом интеллектуальной собственности, не содержат информации, которая могла бы рассматриваться как объект интеллектуальной собственности, а основания для включения стоимости софт-ключей в таможенную стоимость товара отсутствуют;

¹ См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» (с изм. от 23 апреля 2012 г.) // СЗ РФ. 2012. № 32, ст. 4471; Бюллетень международных договоров. 2012. № 8.

² См.: Определение Верховного Суда РФ от 12 марта 2015 г. по делу № 307-КГ14-427, А56-31657/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.04.2015).

³ См.: Определение Верховного Суда РФ от 9 февраля 2015 г. № 305-КГ14-7935 по делу № А41-21057/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.04.2015).

3) об обжаловании отказа таможенных органов в применении льгот по уплате таможенных платежей – в их числе важным следует признать вывод ФАС Московского округа о том, что действующее законодательство не ограничивает реализацию права на получение льготы стадией таможенного оформления¹. Из материалов дела было установлено, что общество ввозило на территорию Российской Федерации в числе прочего изделия медицинской техники, которые подпадают под перечень аппаратов, в отношении которых НДС не взимается. Вместе с тем согласно ст. 149 и 150 НК РФ ввоз на таможенную территорию России важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники не подлежит налогообложению (освобождается от него);

II. Споры, связанные с принудительным взысканием таможенных платежей – в их числе наиболее распространенными являются следующие категории споров:

1) об оспаривании порядка и сроков принудительного взыскания. Наибольшее число таких споров связано именно с обжалованием порядка принудительного взыскания. Остановимся на рассмотрении некоторых из них.

Во-первых, в практике арбитражных судов имела место неопределенность относительно порядка принудительного взыскания платежей, выявленных при проведении таможенных проверок. Положения законодательства, закрепляющие правила оформления и последовательность действий таможенных органов по взысканию платежей по итогам проверок, часто вызывают вопросы у правоприменителей.

Так, арбитражные суды первой и апелляционной инстанций Центрального округа разошлись во мнении относительно обязательности принятия решения о взыскании таможенных платежей в виде отдельного документа по результатам проверки².

¹ См.: Постановление ФАС Московского округа от 26 марта 2014 г. № Ф05-1959/2014 по делу № А40-85232/13-79-447. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 02.05.2015).

² См.: Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 6 февраля 2014 г. по делу № А14-3359/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.04.2015).

По результатам камеральной таможенной проверки ООО «ТРАНС-ЮНИОН-ТРЕЙД» таможенный орган пришел к выводу о нецелевом использовании товаров, о доначислении таможенных платежей, а также о взыскании пени. Выявленный в ходе проверки факт неуплаты таможенных платежей был зафиксирован таможенным органом в акте об обнаружении факта неуплаты или неполной уплаты таможенных платежей. На сумму задолженности выставлено требование об уплате таможенных платежей. В связи с неисполнением требования в установленный срок начальником Воронежской таможни было принято решение о взыскании ввозной пошлины, налога на добавленную стоимость и пени за счет имущества плательщика.

Суд первой инстанции посчитал, что непринятие решения о взыскании таможенных платежей в виде отдельного документа по результатам проверки является нарушением порядка выставления требования об уплате таможенных платежей. Однако Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд¹ не согласился с этим выводом, указав, что в данном случае таможенным органом соблюден порядок оформления результатов таможенной проверки, а именно составлен акт проверки, принято решение в сфере таможенного дела, составлен акт об обнаружении фактов неуплаты или неполной уплаты таможенных платежей, выставлено требование об уплате таможенных платежей.

Кроме того, важным представляется вывод суда о том, что сам по себе факт направления требования в отсутствие доказательств его получения свидетельствует о допущенных таможенным органом нарушениях процедуры взыскания таможенных платежей.

Во-вторых, большое число судебных разбирательств связано с порядком осуществления бесспорного взыскания таможенных платежей.

¹ См.: Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 6 февраля 2014 г. по делу № А14-3359/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.04.2015).

Статья 153 Закона о таможенном регулировании предусматривает, что решение о взыскании денежных средств со счетов плательщика в банках в бесспорном порядке принимается при неисполнении требования об уплате таможенных платежей в установленные сроки. Оно является основанием для направления в банк, в котором открыты счета плательщика, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление на счет Федерального казначейства или на счет, определенный международным договором государств–членов Таможенного союза, необходимых денежных средств.

При неисполнении требования об уплате таможенных платежей и недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах либо отсутствии информации о счетах плательщика таможенные органы вправе взыскивать подлежащие уплате таможенные платежи за счет иного имущества плательщика, в том числе за счет наличных денежных средств (п. 3 ст. 158 Закона о таможенном регулировании).

В соответствии с п. 7 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах плательщика – организации или индивидуального предпринимателя либо в случае отсутствия информации о счетах налоговый орган имеет право на взыскание налога за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств.

Согласно позиции арбитражных судов из приведенных норм следует, что таможенный орган вправе перейти к принудительному взысканию налога за счет иного имущества плательщика только после принятия надлежащих мер по взысканию налога за счет денежных средств указанного лица. При этом невынесение решения о взыскании таможенных платежей за счет денежных средств в установленный срок и непринятие мер к его исполнению по общему правилу исключают возможность вынесения решения о взыскании налога за счет иного имущества плательщика.

Отметим, что аналогичной позиции придерживаются Тринадцатый арбитражный апелляционный суд¹ и ФАС Северо-Западного округа². Суды придают особое значение тому, что по результатам таможенной проверки таможня была обязана составить акт, которым фиксируется факт неуплаты или неполной уплаты таможенных платежей, принять решение об их взыскании и направить в таможенный орган, в регионе деятельности которого был произведен выпуск товара.

Неисполнение таможней нормативно предусмотренной обязанности по принятию решения по результатам проверки лишает как общество, так и суд возможности проверить обоснованность произведенных начислений таможенных платежей.

2) об оспаривании взыскания таможенным органом пени. Данную категорию споров можно подразделить на споры об оспаривании самого факта выставления пени³, а также споры об обжаловании сумм начисленных пени, порядка их начисления⁴.

Так, в соответствии с ч. 8 ст. 151 Закона о таможенном регулировании при неисполнении обязательства, обеспеченного денежным залогом, пени начисляются по день обнаружения факта неисполнения обязательства, обеспеченного денежным залогом и погашенного за счет него.

¹ См.: Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 января 2014 г. по делу № А21-5154/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.04.2015).

² См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 мая 2014 года по делу № А21-5154/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.03.2015).

³ См., например: Постановление ФАС Поволжского округа от 24 мая 2012 г. по делу № А06-4536/2011. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.03.2015).

⁴ См., например: Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 июня 2014 г. по делу № А21-10028/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.03.2015); Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 октября 2014 г. по делу № А21-10028/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.03.2015).

Порядок применения данной нормы разъяснил ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 1 августа 2013 г.¹ По мнению суда, данная норма применяется тогда, когда таможенный орган осуществляет взыскание за счет суммы денежного залога без направления требования об уплате таможенных платежей.

III. Споры, связанные с возвратом (зачетом) излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных пошлин, налогов, являются одной из наиболее распространенных категорий споров в судебной практике таможенных органов. Так, по итогам 9 месяцев 2014 г. судами рассмотрено более 3 тыс. дел по данной категории споров на сумму более 3,5 млрд руб. Однако нельзя не обратить внимание на то, что при этом в 95% случаев решения принимаются не в пользу таможенных органов².

В связи с этим вызывает интерес позиция Находкинской таможни, согласно которой таможенный орган не является надлежащим ответчиком по данной категории дел. Так, в Федеральном арбитражном суде Дальневосточного округа таможня настаивала на том, что не является администратором доходов федерального бюджета по кодам бюджетной классификации, на которые перечислены спорные платежи, не обладает полномочиями по принятию решения о возврате излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет и, соответственно, не является надлежащим ответчиком по делу.

Однако Федеральный арбитражный суд отклонил указанный довод таможни как противоречащий п. 2 ст. 160.1 БК РФ, Федеральному закону «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов», а также положениям ч. 1, 6 ст. 147 Закона о таможенном регулировании. В соответствии с указанными нормативными правовыми актами именно к компетенции

¹ См.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 1 августа 2013 г. по делу № А43-16869/2012. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2015).

² См.: Обзор судебной практики по спорам, связанным с возвратом (зачетом) излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных пошлин, налогов, а также с уплатой процентов, начисленных на такие платежи в связи с нарушением таможенными органами срока их возврата. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 28.04.2015).

таможенного органа, который осуществляет администрирование данных денежных средств, отнесено принятие решения о возврате таможенных платежей, а также фактический возврат денежных средств¹.

Однако наиболее часто споры о возврате таможенных платежей связаны с обжалованием отказа в возврате денежных средств. Отметим, что в соответствии со ст. 90 ТК ТС возврат (зачет) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм вывозных таможенных пошлин, налогов, сумм авансовых платежей, сумм обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов осуществляется в порядке и случаях, установленных национальным законодательством государства, в котором произведена их уплата и (или) взыскание. В Российской Федерации возврат осуществляется в соответствии с гл. 17 Закона о таможенном регулировании (ст. 147–149). При этом обращает на себя внимание большое число судебных споров, связанных с применением данной статьи.

Вместе с тем арбитражные суды неоднократно указывали на то, что Закон «не раскрывает, какие именно документы, подтверждающие факт излишней уплаты или излишнего взыскания таможенных пошлин, налогов, должны быть приложены к заявлению о возврате»². Вероятно, это обстоятельство способствует различному толкованию закона, а также возникновению многочисленных судебных споров.

Так, Федеральный арбитражный суд Московского округа³, а также Девятый арбитражный апелляционный суд⁴ отмечают, что в законодательстве отсутствует указание на то, что лицо, подавшее заявление о возврате излишне уплаченных таможенных платежей, осуществляет самостоятельную коррек-

¹ См.: Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27 декабря 2013 г. № Ф03-6662/2013 по делу №А51-12826/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения: 09.04.2015).

² Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 28 января 2014 г. по делу № А19-4060/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.04.2015).

³ См.: Постановление ФАС Московского округа от 26 марта 2014 г. № Ф05-1959/2014 по делу № А40-85232/13-79-447 Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 02.05.2015).

⁴ См.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 декабря 2013 г. № 09АП-40311/2013 по делу № А40-85232/2013 Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2015).

тировку сведений в декларации на товары. Кроме того, такая корректировка не определена в качестве документа, обязательного и необходимого для возврата. В связи с этим отсутствие корректировочной декларации не может быть положено в обоснование оставления заявления о возврате излишне уплаченных таможенных пошлин, налогов без рассмотрения.

Обратимся к практике Поволжского округа. ООО «Нью Тон» обнаружило, что были излишне уплачены таможенные платежи. Общество направило в таможенный орган заявление о возврате денежных средств, указав в качестве основания для обращения неправильный код ТН ВЭД и приложив имеющиеся документы.

Таможенный орган возвратил данное заявление без рассмотрения ввиду того, что не приложены документы, подтверждающие факт излишней уплаты или излишнего взыскания таможенных пошлин.

Суд встал на сторону хозяйствующего субъекта, указав, что п. 3 ч. 2 ст. 147 Закона о таможенном регулировании не раскрывает, какие именно документы, подтверждающие факт излишней уплаты или излишнего взыскания таможенных пошлин, налогов, должны быть приложены к заявлению.

Документы, свидетельствующие о корректировке деклараций на товары, не указаны в п. 3 ч. 2 ст. 147 данного Закона в качестве необходимых, а тем более единственно возможных документов, подтверждающих факт излишней уплаты таможенных платежей.

По мнению суда, по смыслу правовой нормы к таким документам следует отнести платежные документы, подтверждающие перечисление спорных сумм в бюджет, а также любые документы, которые позволяют охарактеризовать спорные платежи как излишние, то есть произведенные в большем размере, чем это предусмотрено законом, независимо от того, производилась ли в данном случае корректировка таможенной стоимости¹.

¹ См.: Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 12 марта 2014 г. по делу № А06-3941/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.04.2015).

Отметим, что ФАС Поволжского округа в Постановлении¹ от 31 июля 2014 г. также согласился с позицией суда первой инстанции.

На основании вышеизложенного можно прийти к выводу о том, что редакция ч. 2 ст. 147 Закона о таможенном регулировании содержит размытую формулировку, что способствует различному правопониманию и возникновению судебных споров между таможенными органами и участниками внешнеэкономической деятельности.

Однако следует признать, что привести в федеральном законе полный перечень документов, подтверждающих факт излишней уплаты таможенных платежей, является проблематичным по причине разнообразия таких документов. Думается, что указанный пробел должна восполнить Федеральная таможенная служба путем принятия специального нормативного акта (приказа).

IV. Споры, связанные с оспариванием привлечения участников ВЭД к административной ответственности за нарушение порядка и сроков уплаты таможенных платежей – административная ответственность за нарушение сроков уплаты таможенных платежей установлена ст. 16.22 КоАП РФ. Кроме того, ч. 2 ст. 16.2 КоАП РФ предусматривает ответственность за заявление при таможенном декларировании товаров недостоверных сведений об их наименовании, описании, классификационном коде по единой ТН ВЭД Таможенного союза, о стране происхождения, об их таможенной стоимости либо других сведений, если такие сведения послужили или могли послужить основанием для освобождения от уплаты таможенных пошлин, налогов или для занижения их размера.

Большое значение для практики привлечения к административной ответственности за данные правонарушения в 2013–2015 гг. имеет позиция Пленума ВАС РФ, изложенная им в Постановлении от 8 ноября 2013 г. № 79.

Пленум указал на то, что код товара по ТН ВЭД ТС представляет собой информацию о товаре, производную от основных сведений о нем. По этой

¹ См.: Постановлением ФАС Поволжского округа от 31 июля 2014 г. по делу № А06-3941/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.05.2015).

причине в тех случаях, когда в таможенной декларации заявлены полные и достоверные сведения о товаре, но с не соответствующим ему кодом по ТН ВЭД ТС, таможенный орган предпринимает одно из следующих действий: 1) отказывает в регистрации таможенной декларации, 2) отказывает в выпуске товара, 3) предпринимает меры по довызысканию таможенных пошлин, налогов.

В связи с изложенным заявление в таможенной декларации неверного кода по ТН ВЭД ТС, которое не сопряжено с указанием неполных либо недостоверных сведений о товаре, влияющих на его классификацию по данной номенклатуре, само по себе не может являться основанием для привлечения декларанта к административной ответственности, установленной ч. 2 ст. 16.2 КоАП РФ. Соответствующие административные правонарушения считаются оконченными только с момента регистрации таможенным органом декларации, содержащей такие сведения.

По вопросу привлечения к ответственности за нарушение сроков уплаты таможенных платежей надо привести позицию Десятого арбитражного апелляционного суда, выраженную им в Постановлении¹ от 7 августа 2013 г. По делу о признании незаконным и отмене постановления о привлечении к административной ответственности по ст. 16.22 КоАП РФ за нарушение сроков уплаты таможенных пошлин Суд становится на сторону хозяйствующего субъекта, поскольку отсутствуют доказательства направления в адрес декларанта требования об уплате таможенных платежей. Таким образом, таможенным органом нарушен порядок предъявления таможенных платежей к оплате.

Помимо указанных разновидностей споров в порядке арбитражного судопроизводства в течение 2013–2015 гг. рассматривались дела, связанные с нарушением физическими лицами временного ввоза транспортных средств

¹ См.: Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 7 августа 2013 г. по делу № А41-9185/13. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.03.2015).

по причине их хищения третьими лицами¹, с дополнительными начислениями к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате в соответствии с Законом РФ «О таможенном тарифе», с установлением лиц, ответственных за уплату таможенных платежей и др.

Подводя итоги отметим, что правовой анализ судебной практики по администрированию таможенных платежей должен систематически проводиться таможенными органами и учитываться сотрудниками при осуществлении правоприменительной деятельности. Такая мера направлена прежде всего на единообразное правоприменение и недопущение нарушений прав и законных интересов участников внешнеэкономической деятельности.

¹ См.: Обзор судебной практики таможенных органов по спорам, связанным с нарушением временного ввоза транспортных средств по причине их хищения третьими лицами. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 11.05.2015).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное диссертационное исследование в рамках поставленной цели и выдвинутых задач позволило разработать концептуальную модель администрирования таможенных платежей и сделать основные теоретические выводы и предложения в части совершенствования действующего законодательства в указанной сфере.

В работе проведен анализ администрирования таможенных платежей как направления финансовой деятельности государства; она является одной из первых работ, посвященных уяснению сущности администрирования таможенных платежей, в рамках науки финансового права.

Установлены четыре исторических этапа развития финансово-правовых основ регулирования института таможенных платежей в Российской Федерации в период постсоветского развития России: этап обновления таможенного законодательства и перестройки финансово-правового регулирования таможенных платежей; этап становления законодательства о таможенных платежах; этап совершенствования (модернизации) законодательства о таможенных платежах; этап глобализации законодательства о таможенных платежах.

Развитие интеграционных процессов России, Белоруссии и Казахстана представлено в виде следующих трех стадий: 1-я стадия – формирование Таможенного союза (с 1995 г. по 1 июля 2011 г.); 2-я стадия – формирование Единого экономического пространства (с 1 июля 2011 г. по май 2014 г.); 3-я стадия – формирование Евразийского экономического союза (с мая 2014 г. до настоящего времени). В рамках каждой стадии выделены также этапы интеграции.

Правовой анализ нормативных актов, изучение правовых позиций судебных органов различного уровня и компетенции, а также исследование существующих разработок науки финансового права позволили сформулировать авторское определение понятия таможенных платежей, а также выявить их признаки.

Установлено наличие двух разновидностей косвенных налогов – взимаемых внутри интеграционного образования и взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза. Обоснован вывод о том, что к таможенным платежам относится только вторая разновидность косвенных налогов. Предложено такой подход признать пониманием таможенных платежей в узком смысле. В широком смысле к таможенным платежам следует относить также косвенные налоги, взимаемые внутри Евразийского экономического союза.

Рассмотрены правовая природа и особенности ввозных таможенных пошлин. Определено, что они имеют особенности, отличающие их как от вывозных пошлин, так и от других разновидностей таможенных платежей: 1) для них применяются ставки, установленные Единым таможенным тарифом Евразийского экономического союза; 2) они подлежат распределению между странами Евразийского экономического союза; 3) они зачисляются в национальной валюте на единый счет уполномоченного органа той Стороны, в которой они подлежат уплате, в том числе в случае их взыскания; 4) они не могут быть зачтены в счет уплаты иных платежей и уплачиваются на Единый счет отдельными расчетными (платежными) документами (инструкциями). Сформулирован вывод об особом положении ввозной таможенной пошлины в системе таможенных платежей.

Сформулирован вывод о необходимости унификации ставок косвенных налогов, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС. Таким способом можно создать равные условия для ведения бизнеса.

Установлено, что в предмет финансового права следует включать следующие отношения: по исчислению таможенных платежей; по порядку и срокам уплаты таможенных платежей; по взысканию таможенных платежей; по перечислению таможенных платежей в бюджетную систему РФ; по контролю за уплатой таможенных платежей и перечислением их в бюджет РФ.

В результате проведенного исследования союзного и национального законодательства государств-членов ЕАЭС, а также научных разработок в рам-

ках доктрины финансового права выявлены особенности финансово-правового регулирования таможенных платежей.

Большое внимание уделено изучению влияния решений Суда ЕАЭС и решений ЕЭК на финансово-правовое регулирование таможенных платежей. В результате обоснован вывод о том, что решения Суда ЕАЭС имеют статус актов официального толкования и выполняют функцию судебного нормоконтроля, однако они не являются источниками права. Что касается решений ЕЭК, то они являются сравнительно новыми источниками финансового права, которые по своей юридической силе уступают ТК ТС и международным договорам государств.

Исследована дефиниция администрирования, её этимология и разграничение со смежными понятиями. Проведен анализ понятия администрирования в финансовом и таможенном законодательстве России, в юридической науке и судебной практике. Предложено авторское определение понятия таможенного администрирования, обозначены его виды и формы осуществления.

Разработана концептуальная модель администрирования таможенных платежей как направления финансовой деятельности государства, обозначены признаки и виды такого администрирования. Обоснован вывод о том, что администрирование таможенных платежей имеет фискальный характер и обладает всеми чертами управленческой деятельности.

К субъектам администрирования таможенных платежей предложено относить национальные таможенные органы государств-членов ЕАЭС, а также Евразийскую экономическую комиссию, с одной стороны, и плательщиков таможенных платежей, с другой стороны. Кроме того, обозначен перечень органов, способствующих вышеуказанному администрированию.

Установлено, что администрирование таможенных платежей осуществляется на союзном и национальном уровнях, регулируется таможенным законодательством и законодательством РФ о налогах и сборах, в том числе таможенным законодательством ЕАЭС. Обосновано выделение трех направлений администрирования таможенных платежей: взимание (в том числе принудительное взыскание), контроль за правильностью исчисления и

своевременностью уплаты, зачисление и распределение сумм ввозных таможенных пошлин.

Полномочия ЕЭК в сфере администрирования таможенных платежей сведены к трем направлениям: проведение консультаций в случае нарушения порядка зачисления и распределения платежей, мониторинг и предоставление в Евразийский межправительственный совет отчета о зачислении и распределении сумм ввозных таможенных пошлин.

Проведен правовой анализ соотношения понятия администрирования таможенных платежей с понятиями финансовой деятельности государства, фискального направления финансовой деятельности таможенных органов, администрирования доходов бюджета, налогового и таможенного администрирования. Обозначены их общие черты, а также различия.

Установлено, что администрирование таможенных платежей и администрирование доходов бюджета имеют общие аспекты, но не могут соотноситься как часть и целое, поскольку в сферу деятельности таможенных органов входят полномочия, не относящиеся к функции администратора доходов бюджета (например, контроль за уплатой платежей).

По вопросу о соотношении администрирования таможенных платежей и налогового администрирования отмечено, что они являются параллельными, не пересекающимися понятиями, поскольку налоговые органы не осуществляют взимание таможенных платежей. Вместе с тем администрирование таможенных платежей признано частью таможенного администрирования.

Отдельное внимание в работе было уделено направлениям администрирования таможенных платежей, к которым отнесены взимание (в том числе принудительное взыскание) таможенных платежей, контроль за правильностью их исчисления и своевременностью уплаты, а также зачисление и распределение сумм ввозных таможенных пошлин.

Проведенный анализ позволил сделать вывод о том, что контроль за уплатой таможенных платежей следует рассматривать как разновидность государственного финансового контроля, осуществляемого таможенными органами за правильностью исчисления, соблюдением порядка и сроков уплаты

таможенных платежей. Выделены признаки и виды контроля за уплатой таможенных платежей.

Обоснована необходимость формирования комитета по финансовому контролю при Евразийской экономической комиссии – едином постоянно действующем регулирующем органе ЕАЭС, к функциям которого следует отнести: координацию деятельности национальных контролирующих органов; разработку нормативно-правовых актов по финансовому контролю с целью дальнейшего вынесения их на рассмотрение ЕЭК; проведение мониторинга правового регулирования отношений по контролю за уплатой таможенных платежей, а также мониторинга правоприменения в данной сфере; формирование статистики в данной области и др.

Особое внимание уделено выявлению проблем правового регулирования администрирования таможенных платежей (коллизий, пробелов). В результате к указанным проблемам были отнесены, в частности, следующие:

– отсутствие в действующем законодательстве определений таких понятий, как «обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов (таможенное обеспечение)», «способ обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов (способ таможенного обеспечения)»;

– отсутствие в ТК ТС и Законе о таможенном регулировании нормы, устанавливающей срок на обращение в суд с требованием о принудительном взыскании таможенных платежей;

– открытый перечень случаев, когда пени не начисляются (это приводит к возникновению споров между участниками внешнеэкономической деятельности и таможенными органами);

– усложненный механизм изменения сроков уплаты таможенных пошлин, налогов;

– сложная структура правовой базы в сфере зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин и другие проблемы.

В исследовании поддержана точка зрения о необходимости возложения обязанности по определению размера таможенных платежей не на плательщиков, а на органы публичной власти.

Проведен анализ судебной практики по осуществлению таможенными органами администрирования таможенных платежей в условиях реформирования финансово-правового регулирования 2013–2015 гг. Выделены наиболее распространенные категории таможенно-правовых споров.

Обоснованы рекомендации по совершенствованию норм проекта Таможенного кодекса ЕАЭС. Предложено в специальный раздел, посвященный таможенным платежам, включить отдельную главу об администрировании таможенных платежей, в которой целесообразно закрепить следующие положения:

- а) понятие, виды и формы администрирования таможенных платежей;
- б) субъекты администрирования, их права и обязанности;
- в) принципы, на основе которых должно осуществляться администрирование таможенных платежей.

Кроме того, в статью ТК ЕАЭС, закрепляющую основные понятия (в опубликованной редакции проекта ТК ЕАЭС – ст. 2 «Определения»), следует включить определения следующих понятий: «таможенные платежи», «таможенные пошлины», «косвенные налоги», «налог на добавленную стоимость», «акцизы», «обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов (таможенное обеспечение)», «способ обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов (способ таможенного обеспечения)».

Главу ТК ЕАЭС, посвященную общим положениям о таможенных платежах, необходимо дополнить положениями:

- 1) об унифицированных ставках косвенных налогов;
- 2) о возложении обязанности по определению размера таможенных платежей не на плательщиков, а на таможенные органы;
- 3) об унификации видов таможенных сборов на единой таможенной территории ЕАЭС.

В рамках главы, посвященной срокам и порядку уплаты таможенных платежей, необходимо предусмотреть упрощенный механизм предоставления отсрочки и рассрочки уплаты таможенных платежей.

Обоснована целесообразность исключения из Договора о ЕАЭС норм, регулирующих отношения в сфере таможенного обложения, поскольку закрепление различных аспектов финансово-правового регулирования таможенных платежей в отдельных Протоколах к названному Договору усложняет процесс толкования и применения положений о таможенных платежах.

В ходе правового анализа судебной практики по осуществлению таможенными органами администрирования таможенных платежей был сделан вывод о том, что ч. 2 ст. 147 Закона о таможенном регулировании, перечисляющая перечень документов для возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов, содержит размытые формулировки. Это способствует различному правопониманию и возникновению судебных споров между таможенными органами и участниками внешнеэкономической деятельности. В результате предложено разработать и принять специальный нормативный акт (приказ) Федеральной таможенной службы России, перечисляющий перечень документов, подтверждающих факт излишней уплаты таможенных платежей.

В работе выдвинута идея о необходимости внесения изменений в Стратегию развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года. Предложено исключить из числа целевых индикаторов совершенствования фискальной функции уровень выполнения прогнозируемого задания по администрируемым таможенными органами доходам в федеральный бюджет (не ниже 100 процентов ежегодно), поскольку на собираемость платежей оказывают большое влияние и другие факторы, не имеющие отношения к качеству работы таможенных органов.

В диссертации обозначены положения, которые могут считаться дискуссионными, что предопределяет их рассмотрение в качестве предмета дальнейших научных исследований.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Международные правовые акты

1. Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 г. (с изм. Протокола от 26 июня 1999 г.): ратиф. Федеральным законом от 3 ноября 2010 г. № 279-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 года в редакции Протокола о внесении изменений в Международную конвенцию об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 26 июня 1999 года» // СЗ РФ. – 2010. – № 45. – Ст. 5744.

2. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 6 января 1995 г. «О Таможенном союзе»: ратиф. Федеральным законом от 4 ноября 1995 г. № 164-ФЗ «О ратификации Соглашения о Таможенном союзе между Российской Федерацией и Республикой Беларусь и Протокола о введении режима свободной торговли без изъятий и ограничений между Российской Федерацией и Республикой Беларусь» // СЗ РФ. – 1995. – № 45. – Ст. 4240.

3. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Кабинетом Министров Украины о мерах по обеспечению стратегического сотрудничества в газовой отрасли от 18 августа 2004 г. // Бюллетень международных договоров. – 2007. – № 7. – С. 51–55.

4. Договор о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 6 октября 2007 г.: ратиф. 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.

5. Договор о Комиссии Таможенного союза от 6 октября 2007 г. (с изм. и доп., внес. 9 декабря 2010 г.): ратиф. Федеральным законом от 27 октября

2008 г. № 188-ФЗ «О ратификации Договора о Комиссии Таможенного союза» // СЗ РФ. – 2008. – № 44. – Ст. 4994 (утратил силу). URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 12.10.2012).

6. Протокол от 6 октября 2007 г. «О порядке вступления в силу международных договоров, формирующих договорно-правовую базу Таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним»: ратиф. Федеральным законом от 27 октября 2008 г. № 189-ФЗ «О ратификации Протокола о порядке вступления в силу международных договоров, направленных на формирование договорно-правовой базы Таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним» // СЗ РФ. – 2008. – № 44. – Ст. 4995.

7. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О едином таможенно-тарифном регулировании»: ратиф. Федеральным законом от 22 декабря 2008 г. № 253-ФЗ «О ратификации Соглашения о едином таможенно-тарифном регулировании» // СЗ РФ. – 2008. – № 52. – Ч. 1. – Ст. 6208 (утратил силу).

8. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О единых правилах определения страны происхождения товаров»: ратиф. Федеральным законом от 22 декабря 2008 г. № 257-ФЗ «О ратификации Соглашения о единых правилах определения страны происхождения товаров» // СЗ РФ. – 2008. – № 52. – Ч. 1. – Ст. 6212.

9. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О единых мерах нетарифного регулирования в отношении третьих стран»: ратиф. Федеральным законом от 22 декабря 2008 г. № 255-ФЗ «О ратификации Соглашения о единых мерах нетарифного регулирования в отношении третьих стран» // СЗ РФ. – 2008. – № 52. – Ч. 1. – Ст. 6210 (утратил силу).

10. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (с изм. от 23 апреля 2012 г.) «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» // СЗ РФ. – 2012. – № 32. – Ст. 4471; Бюллетень международных договоров. – 2012. – № 8.

11. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран». URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 12.10.2012).

12. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (с изм. от 11 декабря 2009 г.) «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» // Бюллетень международных договоров. – 2011. – № 3 (утратил силу).

13. 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): ратиф. Федеральным законом от 2 июня 2010 г. № 114-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Таможенного союза» // СЗ РФ. – 2010. – № 23. – Ст. 2796.

14. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 20 мая 2010 г. «Об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)»: ратиф. Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 230-ФЗ «О ратификации Соглашения об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» // СЗ РФ. – 2010. – № 31. – Ст. 4199.

15. Соглашение об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин от 21 мая 2010 г. (с изм. от 10 октября 2014 г.) // СЗ РФ. – 2012. – № 36. – Ст. 4861; 2015. – № 8. – Ст. 1107.

16. Соглашение между Российской Федерацией и Республикой Южная Осетия о сотрудничестве и взаимопомощи в таможенных делах от 9 декабря 2010 г.: ратиф. Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. № 314-ФЗ «О ратификации Соглашения между Российской Федерацией и Республикой Южная Осетия о сотрудничестве и взаимопомощи в таможенных делах» // СЗ РФ. – 2011. – № 47. – Ст. 6604.

17. Декларация от 18 ноября 2011 г. «О евразийской экономической интеграции». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения: 15.01.2013).

18. Договор о Евразийской экономической комиссии от 18 ноября 2011 г.: ратиф. Федеральным законом от 1 декабря 2011 г. № 374-ФЗ «О ратификации Договора о Евразийской экономической комиссии» // СЗ РФ. – 2011. – № 49. – Ч. 5. – Ст. 7052 (утратил силу).

19. Протокол от 16 декабря 2011 г. «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.»: ратиф. Федеральным законом от 21 июля 2012 г. № 126-ФЗ «О ратификации Протокола о присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» // СЗ РФ. – 2012. – № 30. – Ст. 4177.

20. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. (с изм. от 8 мая 2015 г.). URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 16.01.2015 г.); URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 12.05.2015)

21. Договор о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.: ратиф. Федеральным законом от 22 декабря 2014 г. № 420-ФЗ «О ратификации Договора о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года» // СЗ РФ. – 2014. – № 52. – Ч. 1. – Ст. 7531.

22. Решение Межгосударственного совета ЕврАзЭС от 6 октября 2007 г. № 1 (с изм. от 27 ноября 2009 г. № 14) «О формировании правовой базы Таможенного союза в рамках Евразийского экономического сообщества» // СЗ РФ. – 2010. – № 48. – Ст. 6252.

23. Решение Межгосударственного совета ЕврАзЭС от 19 декабря 2011 г. № 583 «О формировании и организации деятельности Суда Евразийского экономического сообщества» // Бюллетень Суда Евразийского экономического сообщества. Спец. вып. 2012–2014.

24. Решение Комиссии Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. № 130 (с изм. от 23 декабря 2014 г. № 128) «О едином таможенно-тарифном регулировании Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации» // Российская газета. – 2009. – 30 ноября. URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 26.12.2014).

25. Решение Комиссии Таможенного союза от 25 марта 2010 г. № 199 «О механизме зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» // Таможенный вестник. – 2010. – № 8.

26. Решение Комиссии Таможенного союза от 18 июня 2010 г. № 293 (с изм. от 25 января 2012 г. № 915) «О некоторых вопросах переходного периода при взимании косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» // Таможенный вестник. – 2010. – Июль. URL: <http://www.tsouz.ru/> (дата обращения: 17.12.2012).

27. Решение Комиссии Таможенного союза от 20 сентября 2010 г. № 376 (с изм. от 10 декабря 2013 г. № 289) «О порядках декларирования, контроля и корректировки таможенной стоимости товаров» // Официальный сайт Комиссии Таможенного союза. URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 21.10.2010); URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 11.01.2014).

28. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16 июля 2012 г. № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэко-

номической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза» (с изм. от 10 марта 2015 г. № 17). URL: <http://www.tsouz.ru/> (дата обращения: 29.07.2012 г.); URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 17.03.2015).

29. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16 июля 2012 г. № 55 (с изм. от 23 декабря 2013 г. № 100) «О применении Республикой Казахстан ставок ввозных таможенных пошлин, отличных от ставок Единого таможенного тарифа Таможенного союза, в отношении отдельных категорий товаров». URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 28.07.2012 г.; 28.12.2013 г.).

30. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 12 декабря 2012 г. № 273 «О применении метода сложения (метод 5) при определении таможенной стоимости товаров» (вместе с «Правилами применения метода сложения (метод 5) при определении таможенной стоимости товаров»). URL: <http://www.tsouz.ru> (дата обращения: 14.09.2013)

31. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 20 августа 2013 г. № 176 «О мерах, направленных на обеспечение осуществления Евразийской экономической комиссией контрольных функций в сфере зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)». URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 15.04.2015).

32. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 28 марта 2014 г. № 15 «Об установлении ставок ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа Таможенного союза в отношении редкоземельных металлов, скандия и иттрия в чистом виде, в смесях или сплавах». URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 21.08.2014).

33. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 15 июля 2014 г. № 113 «О Положении об использовании при применении методов определения таможенной стоимости товаров документов, соответствующих общеприня-

тым принципам бухгалтерского учета». URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 16.07.2014).

34. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 2 декабря 2014 г. № 222 «Об утверждении форм отчетов об уплаченных, зачисленных и распределенных суммах ввозных таможенных пошлин». URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 15.01.2015).

Нормативно-правовые акты Российской Федерации

35. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ, от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ) // Рос. газета. – 1993. – 25 дек.; СЗ РФ. – 2014. – № 9. – Ст. 851.

36. Закон РФ о поправке к Конституции РФ от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2014. – № 6. – Ст. 548.

37. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ (с изм. от 4 июня 2014 г. № 9) «О Конституционном Суде Российской Федерации» // СЗ РФ. – 1994. – № 13. – Ст. 1447; 2014. – № 23. – Ст. 2922.

38. Федеральный конституционный закон от 5 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ (с изм. от 4 ноября 2014 г.) «О Верховном Суде Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2014. – № 6. – Ст. 550; № 45. – Ст. 6130.

39. Федеральный конституционный закон от 5 февраля 2014 г. № 4-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон “О судебной системе Российской Федерации”» // СЗ РФ. – 2014. – № 6. – Ст. 551.

40. Таможенный кодекс СССР: утв. ВС СССР 26 марта 1991 г. № 2052-1 // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. – 1991. – № 17. – Ст. 484 (утратил силу).

41. Закон СССР от 26 марта 1991 г. № 2054-1 «О Таможенном тарифе» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. – 1991. – № 17. – Ст. 486 (утратил силу).

42. Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости СНД РСФСР и ВС РСФСР. – 1991. – № 52. – Ст. 1871 (утратил силу).

43. Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1993-1 (с изм. от 2 января 2000 г. № 2-ФЗ) «Об акцизах» // СЗ РФ. – 1996. – № 11. – Ст. 1016; 2000. – № 2. – Ст. 123 (утратил силу).

44. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. – 1992. – 10 марта (утратил силу).

45. Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (с изм. от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ) // Российская газета. – 1993. – 5 июня; СЗ РФ. – 2014. – № 48. – Ст. 6647.

46. Таможенный кодекс РФ: утв. ВС РФ 18 июня 1993 г. № 5221-1 (с изм. от 26 июня 2008 г. № 103-ФЗ) // Российская газета. – 1993. – 21 июля; 2008. – 28 июня (утратил силу).

47. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 22 октября 2014 г. № 315-ФЗ) // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; 2014. – № 43. – Ст. 5799; 2014. – № 19. – Ст. 2334.

48. Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ (с изм. от 12 марта 2014 г. № 29-ФЗ) «О международных договорах Российской Федерации» // СЗ РФ. – 1995. – № 29. – Ст. 2757; 2014. – № 11. – Ст. 1094.

49. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26 января 1996 г. (с изм. и доп. от 31 декабря 2014 г. № 512-ФЗ) // СЗ РФ. – 1996. – № 5. – Ст. 410; 2015. – № 1. – Ч. 1. – Ст. 65.

50. Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (с изм. от 30 марта 2015 г. № 67-ФЗ) // СЗ РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954; 2015. – № 13. – Ст. 1811.

51. Бюджетный кодекс РФ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 8 марта 2015 г. № 25-ФЗ) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823; 2015. – № 10. – Ст. 1395.

52. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2014 г. № 462-ФЗ) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824; 2015. – № 1. – Ч. 1. – Ст. 15.

53. Федеральный закон от 18 июля 1999 г. № 183-ФЗ (с изм. от 21 июля 2014 г. № 259-ФЗ) «Об экспортном контроле» // СЗ РФ. – 1999. – № 30. – Ст. 3774; 2014. – № 30. – Ч. 1. – Ст. 4260.

54. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 8 марта 2015 г. № 32-ФЗ) // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340; 2015. – № 10. – Ст. 1402.

55. Гражданский кодекс РФ (часть третья) от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ (с изм. от 5 мая 2014 г. № 124-ФЗ) // СЗ РФ. – 2001. – № 49. – Ст. 4552; 2014. – № 19. – Ст. 2329.

56. Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 8 марта 2015 г. № 57-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 1. – Ч. 1. – Ст. 1; 2015. – № 10. – Ст. 1427.

57. Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (с изм. от 6 апреля 2015 г. № 82-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 46. – Ст. 4532; 2015. – № 14. – Ст. 2022.

58. 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).

59. Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ (с изм. от 30 ноября 2013 г. № 318-ФЗ) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» // СЗ РФ. – 2003. – № 50. – Ст. 4850; 2013. – № 48. – Ст. 6166.

60. Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 165-ФЗ (с изм. от 4 июня 2014 г. № 143-ФЗ) «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров» // СЗ РФ. – 2003. – № 50. – Ст. 4851; 2014. – № 23. – Ст. 2928.

61. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ (с изм. от 4 ноября 2014 г. № 344-ФЗ) «О валютном регулировании и валютном контроле» // СЗ РФ. – 2003. – № 50. – Ст. 4859; 2014. – № 45. – Ст. 6154.

62. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ (с изм. от 24 ноября 2014 г. № 366-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» // СЗ РФ. – 2004. – № 31. – Ст. 3231; 2014. – № 48. – Ст. 6647.

63. Федеральный закон от 2 июня 2010 г. № 114-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Таможенного союза» // СЗ РФ. – 2010. – № 23. – Ст. 2796.

64. Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ (с изм. от 6 апреля 2015 г. № 82-ФЗ) «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2010. – № 48. – Ст. 6252; 2015. – № 14. – Ст. 2022.

65. Федеральный закон от 13 декабря 2010 г. № 357-ФЗ (с изм. от 6 ноября 2011 г. № 302-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» // Парламентская газета. – 2010. – 17–23 декабря; СЗ РФ. – 2011. – № 45. – Ст. 6332.

66. Федеральный закон от 30 ноября 2011 г. № 371-ФЗ (с изм. от 3 декабря 2012 г. № 247-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов». URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 02.12.2011); СЗ РФ. – 2012. – № 50. – Ч. 5. – Ст. 6970.

67. Федеральный закон от 2 октября 2012 г. № 151-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2011 год» // СЗ РФ. – 2012. – № 41. – Ст. 5516.

68. Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 216-ФЗ (с изм. от 2 декабря 2013 г. № 348-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов». URL: <http://pravo.gov.ru> (дата обращения: 03.02.2013); СЗ РФ. – 2013. – № 49. – Ч. 1. – Ст. 6349.

69. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ (с изм. от 4 ноября 2014 г. № 341-ФЗ) «О Счетной палате Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2013. – № 14. – Ст. 1649; 2014. – № 45. – Ст. 6151.

70. Федеральный закон от 30 сентября 2013 г. № 254-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2012 год» // СЗ РФ. – 2013. – № 40. – Ч. 1. – Ст. 5024.

71. Федеральный закон от 2 декабря 2013 г. № 349-ФЗ (с изм. от 26 декабря 2014 г. № 448-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов». URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 05.09.2014; СЗ РФ. – 2014. – № 52. – Ч. 1. – Ст. 7559).

72. Федеральный закон от 4 октября 2014 г. № 280-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2013 год» // СЗ РФ. – 2014. – № 40. – Ч. 1. – Ст. 5311.

73. Федеральный закон от 5 февраля 2014 г. № 16-ФЗ «О порядке отбора кандидатов в первоначальный состав Верховного Суда Российской Федерации, образованного в соответствии с Законом Российской Федерации о поправке к Конституции Российской Федерации «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2014. – № 6. – Ст. 567.

74. Федеральный закон от 1 декабря 2014 г. № 384-ФЗ «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов». URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 03.02.2015 г.).

75. Указ Президента РФ от 29 августа 1994 г. № 1787 (с изм. от 1 августа 2003 г. № 866) «О внесении таможенных платежей по подакцизным товарам в федеральный бюджет» // СЗ РФ. – 1994. – № 19. – Ст. 2130; 2003. – № 31. – Ст. 3106.

76. Указ Президента РФ от 17 декабря 1994 г. № 2195 «О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 29 августа 1994 г. № 1787 «О внесении таможенных платежей по подакцизным товарам в федеральный бюджет» // СЗ РФ. – 1994. – № 34. – Ст. 3588.

77. Указ Президента РФ от 30 ноября 1995 г. № 1199 «О таможенных льготах» // СЗ РФ. – 1995. – № 49. – Ст. 4771.

78. Указ Президента РФ от 18 сентября 1996 г. № 1363 «Об укреплении бюджетной дисциплины в части таможенных платежей» // СЗ РФ. – 1996. – № 39. – Ст. 4529.

79. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 8 июля 2000 г. «Какую Россию мы строим» // Российская газета. – 2000. – 11 июля.

80. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 22 декабря 2011 г. // Российская газета. – 2011. – 23 декабря.

81. Постановление Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. № 703 (с изм. от 27 декабря 2014 г. № 1581) «О Федеральном казначействе» // СЗ РФ. 2004. – № 49. – Ст. 4908; 2015. – № 2. – Ст. 491.

82. Постановление Правительства РФ от 26 июля 2006 г. № 459 «О Федеральной таможенной службе» (с изм. от 16 сентября 2013 г. № 809) // СЗ РФ. – 2006. – № 32. – Ст. 3569; 2013. – № 38. – Ст. 4823.

83. Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2007 г. № 995 «О порядке осуществления федеральными органами государственной власти (государственными органами), органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящимися в их ведении казенными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2008. – № 2. – Ст. 116.

84. Постановление Правительства РФ от 29 января 2011 г. № 40 (с изм. от 26 мая 2011 г. № 414) «Об организации ведения статистики взаимной торговли Российской Федерации с государствами – членами Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС» (вместе с «Правилами ведения статистики взаимной торговли Российской Федерации с государствами – членами Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС») // СЗ РФ. – 2011. – № 6. – Ст. 889; № 22. – Ст. 3183.

85. Постановление Правительства РФ от 16 марта 2011 г. № 169 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин в отношении кожевенно-

го полуфабриката, вывозимого за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе» // СЗ РФ. – 2011. – № 12. – Ст. 1646.

86. Постановление Правительства РФ от 24 марта 2011 г. № 187 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и на отдельные категории товаров, выработанные из нефти, вывозимые за пределы территории Российской Федерации и территории государств – участников соглашений о Таможенном союзе» // СЗ РФ. – 2011. – № 14. – Ст. 1918.

87. Постановление Правительства РФ от 30 марта 2013 г. № 285 «О требованиях к юридическим лицам, ответственным за поступление на счет Федерального казначейства и (или) на счет, определенный международным договором государств–членов Таможенного союза, денежных средств, уплаченных с использованием электронных терминалов, платежных терминалов и банкоматов, а также обеспечивающим надлежащее исполнение принимаемых на себя обязательств в соответствии с законодательством Российской Федерации путем предоставления банковских гарантий и (или) внесения денежных средств (денег) на счет Федерального казначейства, и порядке организации взаимодействия между ними, плательщиками таможенных пошлин, налогов и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела» // СЗ РФ. – 2013. – № 14. – Ст. 1702; № 20. – Ст. 2505.

88. Постановление Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 (с изм. от 27 декабря 2014 г. № 1581) «О Федеральной таможенной службе» (вместе с Положением о Федеральной таможенной службе) // СЗ РФ. – 2013. – № 38. – Ст. 4823; 2015. – № 2. – Ст. 491.

89. Постановление Правительства РФ от 27 декабря 2014 г. № 1563 «О мерах по реализации Федерального закона «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов». URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 30.12.2014).

90. Распоряжение Правительства РФ от 14 декабря 2005 г. № 2225-р «О Концепции развития таможенных органов Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2006. – № 2. – Ст. 260.

91. Распоряжение Правительства РФ от 20 июля 2011 г. № 1275-р «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами “Электронный бюджет”» // СЗ РФ. – 2011. – № 31. – Ст. 4773.

92. Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р (с изм. от 15 апреля 2014 г. № 612-р) «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года» // СЗ РФ. – 2013. – № 2. – Ст. 109; 2014. – № 18. – Ч. 4. – Ст. 2220.

93. Приказ Минфина РФ от 21 декабря 2005 г. № 152н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» // Финансовая газета. – 2006. – № 4.

94. Приказ Минфина РФ от 7 июля 2010 г. № 69н «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств–членов Таможенного союза и Порядка ее заполнения» // Российская газета. – 2010. – 4 августа.

95. Приказ ФНС России от 5 августа 2010 г. № ЯК-7-6/374@ (с изм. от 27 ноября 2013 г. № ММВ-7-6/525@) «Об утверждении формата представления налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств–членов Таможенного союза, в электронном виде (на основе XML) (версия 5)». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.09.2014).

96. Приказ ФТС России от 27 января 2011 г. № 150 «Об утверждении формы заявления об уплате акциза по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза» // Российская газета. – 2011. – 18 марта.

97. Приказ ФТС России от 14 февраля 2011 г. № 282 «Об утверждении форм постановления таможенного органа об изъятии товаров, незаконно перемещенных через таможенную границу Таможенного союза, и актов об изъя-

тии товаров и возврате изъятых товаров» // Российская газета. – 2011. – 30 марта.

98. Приказ Рослесхоза от 17 мая 2011 г. № 181 «Об администрировании доходов бюджетной системы Российской Федерации» // Российская газета. – 2011. – 2 сентября.

99. Приказ Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» // Финансовая газета. – 2013. – 5 сентября.

100. Приказ ФТС России от 4 сентября 2014 г. № 1700 «Об утверждении Общего положения о региональном таможенном управлении и Общего положения о таможене» // Российская газета. – 2015. – 14 января.

101. Приказ ФТС России от 16 марта 2015 г. № 442 «Об утверждении Положения о Главном управлении федеральных таможенных доходов и тарифного регулирования». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 29.04.2015).

102. Распоряжение ФТС России от 11 января 2007 г. № 6-р (с изм. от 14 января 2010 г. № 23) «О совершенствовании администрирования таможенных платежей» // Таможенный вестник. – 2007. – № 3; Таможенные ведомости. – 2010. – № 2.

103. Распоряжение ФТС России от 19 января 2011 г. № 6-р «О классификации в соответствии с ТН ВЭД ТС отдельных товаров» (вместе со «Сборником решений и разъяснений по классификации по единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (ТН ВЭД ТС) отдельных товаров») // Российская газета. – 2011. – 1 апреля.

104. Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов. URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 21.04.2015).

Правовые акты субъектов Российской Федерации

105. Закон Саратовской области от 5 декабря 2014 г. № 172-ЗСО «Об областном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» // СЗ Саратовской области. – 2014. – № 54.

106. Областной закон Ленинградской области от 22 декабря 2014 г. № 96-оз «Об областном бюджете Ленинградской области на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 23.12.2014).

107. Закон Омской области от 25 декабря 2014 г. № 1694-ОЗ «Об областном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 30.12.2014).

Ненормативные правовые акты

108. Письмо Минфина РФ от 22 июля 2010 г. № 03-07-15/101 «О предоставлении налоговых деклараций». Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.02.2013).

109. Письмо ФНС России от 15 января 2014 г. № АС-4-15/364 «О заполнении в заявлениях о ввозе товаров и уплате косвенных налогов КПП российских экспортеров». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.08.2014).

110. Письмо ФНС России от 20 марта 2014 г. № ЕД-4-15/5040@ «О порядке заполнения заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов» // Экономика и жизнь (бухгалтерское приложение). – 2014. – 4 апреля.

111. Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета за 2013 год: утв. Коллегией Счетной палаты РФ Протоколом от 29 августа 2014 г. № 42К (988). URL: <http://www.ach.gov.ru> (дата обращения: 05.05.2015).

Акты судебной власти

112. Решение Экономического суда СНГ от 21 декабря 1995 г. № 07/95 // «Содружество»: информ. вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. – 1996. – № 1. – С. 99.

113. Постановление Конституционного Суда РФ от 14 мая 1999 г. № 8-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 131 и части первой статьи 380 Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Сибирское агентство «Экспресс» и гражданина С.И. Тененева, а также жалобой фирмы «Y. & g. Reliable Services, Inc.» // СЗ РФ. – 1999. – № 21. – Ст. 2669.

114. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации “О налоге на добавленную стоимость” в связи с жалобой закрытого акционерного общества “Конфетти” и гражданки И.В. Савченко» // СЗ РФ. – 2000. – № 14. – Ст. 1533.

115. Определение Конституционного Суда РФ от 15 декабря 2000 г. № 294-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Нефтяная компания «ЮКОС»” на нарушение конституционных прав граждан – акционеров пунктом 3 статьи 3 Закона Российской Федерации “О таможенном тарифе”» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2001. – № 2.

116. Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона “О налоге на добавленную стоимость” в связи с жалобой закрытого акционерного общества “Востокнефте-ресурс”» // СЗ РФ. – 2001. – № 10. – Ст. 996;

117. Определение Конституционного Суда РФ от 10 января 2002 г. № 3-О «По жалобе гражданина Н.Д. Ильченко на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 279 Таможенного кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2002. – № 7. – Ст. 744.

118. Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Пром Лайн” на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2004. – № 48. – Ст. 4838.

119. Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О «По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Пром Лайн” на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2004. – № 48. – Ст. 4839.

120. Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2014 г. № 62-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «НЬЮ ТРЕЙД» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 6 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения: 07.03.2015).

121. Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом “Камснаб”»» // СЗ РФ. – 2014. – № 24. – Ст. 3143.

122. Определение Верховного Суда РФ от 14 ноября 2007 г. № 67-Г07-23 «Об отказе в удовлетворении требований в части признания недействующими части 2 статьи 2 (с таблицей 2 приложения № 1), статей 12, 19, 20, 23 Закона Новосибирской области от 16 декабря 2006 г. № 70-ОЗ «Об областном бюджете Новосибирской области на 2007 год». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.05.2015).

123. Определение Верховного Суда РФ от 10 июня 2009 г. № 33-Г09-4 «Об оставлении без изменения решения Ленинградского областного суда от 20 марта 2009 г., которым удовлетворено заявление о признании недействующим подпункта 25 пункта 4 утвержденного постановлением правительства Ленинградской области от 14 мая 2008 г. № 114 Положения о Комитете по транспорту и транспортной инфраструктуре» // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.05.2015).

124. Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 18190/10 по делу № А73-3993/2010 // Вестник ВАС РФ. – 2011. – № 10.

125. Постановление Пленума ВАС РФ от 8 ноября 2013 г. № 79 «О некоторых вопросах применения таможенного законодательства» // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 1.

126. Постановление Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. № 12730/13 по делу №А40-40902/12-119-393 // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 6.

127. Определение Верховного Суда РФ от 9 февраля 2015 г. № 305-КГ14-7935 по делу № А41-21057/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.04.2015).

128. Определение Верховного Суда РФ от 12 марта 2015 г. по делу № 307-КГ14-427, А56-31657/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.04.2015).

129. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2004. – № 10.

130. Постановление ФАС Поволжского округа от 24 мая 2012 г. по делу № А06-4536/2011. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.03.2015).

131. Постановление ФАС Поволжского округа от 21 марта 2013 г. по делу № А72-3544/2012. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.04.2015).

132. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 1 августа 2013 г. по делу № А43-16869/2012. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2015).

133. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 декабря 2013 г. по делу № А56-28671/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.04.2015).

134. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27 декабря 2013 г. № Ф03-6662/2013 по делу №А51-12826/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.04.2015).

135. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 28 января 2014 г. по делу № А19-4060/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.04.2015).

136. Постановление ФАС Московского округа от 26 марта 2014 г. № Ф05-1959/2014 по делу № А40-85232/13-79-447. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.03.2015).

137. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 мая 2014 г. по делу № А21-5154/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2015).

138. Постановление ФАС Центрального округа от 19 мая 2014 г. по делу № А08-3309/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.04.2015).

139. Постановление ФАС Поволжского округа от 31 июля 2014 г. по делу № А06-3941/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.05.2015).

140. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 октября 2014 г. по делу № А21-10028/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.03.2015).

141. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 2 декабря 2014 г. по делу № А53-17254/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.04.2015).

142. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 декабря 2014 г. № Ф05-14175/2014 по делу № А40-10796/2014 // Документ опубликован не был. СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 19.04.2015).

143. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 декабря 2014 г. по делу № А23-4904/2012. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.04.2015).

144. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12 марта 2015 г. по делу № А32-7523/2014. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.04.2015).

145. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 20 марта 2015 г. по делу № А56-37372/2014. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.03.2015).

146. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 апреля 2015 г. № Ф04-16614/2015 по делу № А45-13567/2014. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.03.2015).

147. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 7 августа 2013 г. по делу № А41-9185/13. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.03.2015).

148. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 4 октября 2013 г. по делу № А56-28671/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.04.2015).

149. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 декабря 2013 г. № 09АП-40311/2013 по делу № А40-85232/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 02.05.2015).

150. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 января 2014 г. по делу № А21-5154/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.04.2015).

151. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 6 февраля 2014 г. по делу № А14-3359/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.04.2015).

152. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 12 марта 2014 г. по делу № А06-3941/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.04.2015).

153. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 июня 2014 г. по делу № А21-10028/2013. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.03.2015);

154. Апелляционное определение Московского городского суда от 28 марта 2014 г. по делу № 33-9699/14. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.04.2015).

Научная и учебная литература

155. *Агишева Е.Н.* Функциональная деятельность таможенных органов. – Воронеж, 2001. – 272 с.

156. Административное право России: учебник / под ред. Н.М. Кониной, Ю.Н. Старилова. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2006. – 928 с.

157. Административное право: учебник / под ред. Л.Л. Попова. – М.: Юристъ, 2002. – 697 с.

158. *Андриашин Х.А., Свинухов В.Г.* Таможенное право: учебник для вузов / под ред. Х.А. Андриашина. – М.: Юстицинформ, 2006. – 264 с.

159. *Бакаева О. Ю., Куприянова Н. А., Лайченкова Н.Н., Трофименко А. В.* Соотношение частных и публичных интересов: теория и практика отраслевого правового регулирования / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой; Саратовский государственный социально-экономический университет. – Саратов: Изд-во Саратов. гос. социал.-эконом. ун-та, 2011. – 263 с.

160. *Бакаева О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. – М.: Статут, 2005. – 187 с.

161. *Бакаева О.Ю., Землянская Н.И., Штенберг Д.Г.* Политико-правовые вопросы финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации (на примере Саратовской области) / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой; Саратовский государственный социально-экономический университет. – Саратов: Изд-во Сарат. гос. социал.-эконом. ун-та, 2008. – 124 с.

162. *Батарин А.А.* Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – 216 с.

163. *Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Стариков Ю.Н.* Административное право: учебник для вузов. – 3-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2007. – 816 с.

164. *Бесчеревных В.В.* Управление в области финансов и кредита: учеб. пособие. М.: Госюриздат, 1958. – 72 с.

165. *Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.* Финансовое право: учеб. пособ. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юриспруденция, 2000. – 304 с.

166. *Гурвич М.А.* Советское финансовое право. – М.: Госюриздат, 1952. – 324 с.

167. История российского таможенного законодательства: учеб. пособ. / В.Г. Балковая; Российская таможенная академия, Владивостокский филиал. – Владивосток: РИО Владивосток. филиала Рос. тамож. акад., 2009. – 116 с.

168. *Карасева М.В.* Финансовое право. Общая часть: учебник. – М.: Юристъ, 1999. – 252 с.

169. *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. – М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2001. – 288 с.

170. *Клейменова М.О.* Налоговое право: учеб. пособ. – М.: Моск. финансово-промыш. ун-т «Синергия», 2013. – 368 с.

171. *Козырин А.Н.* Таможенная пошлина. – М.: Налоговый вестник, 1998. – 304 с.

172. Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Ю.Ф. Азаров, М.К. Антипов, Г.В. Баландина и др.; под ред. Ю.Ф. Азарова, Г.В. Баландиной. – М.: НОРМА, 2004. – 896 с.

173. Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / О.В. Голландцева, Л.М. Грызунова, И.В. Гущина и др.; под ред. А.Н. Козырина. – М.: Проспект, 2004. – 1056 с.

174. Комментарий к Федеральному закону от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» / под ред. С.А. Овсянникова, Г.Н. Комковой. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.03.2015).

175. *Кулапов В.А.* Проблемы теории государства и права: учеб. пособ. / В.Л. Кулапов; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. – 196 с.

176. *Матузов Н.И., Малько А.В.* Теория государства и права: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2005. – 541 с.

177. *Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф.* Налоговое администрирование. М.: Омега-Л, 2005. – 408 с.

178. Научно-практический комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза ЕврАзЭС (постатейный) / А.А. Бельтюкова, Ю.В. Гинзбург, А.С. Емельянов и др.; под ред. А.Н. Козырина. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.01.2015).

179. *Новиков А.Б.* Административный процесс и механизм таможенного регулирования Российской Федерации: моногр. – СПб., 2008. – 504 с.

180. *Опальский А.П., Титов Е.В., Щербина А.П.* Бюджетное финансирование в МВД России. История и современность: моногр. – М.: АЭБ МВД России, 2005. – 124 с.

181. Основы таможенного дела / под общ. ред. В.Г. Драганова. – М., 1998. – 675 с.

182. *Пащенко А.В.* Правоотношения по установлению и уплате таможенных пошлин в Таможенном союзе в рамках ЕврАзЭС: к вопросу о статусе участников / под ред. А.Н. Козырина. – М.: Ин-т публич.-прав. исслед., 2013. – 160 с.

183. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: моногр. / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. – 384 с.

184. Правовой механизм государственного контроля и надзора: особенности отраслевого регулирования: моногр. / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой. – М.: Юрлитинформ, 2013. – 256 с.

185. *Ровинский Е.А.* Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат, 1960. – 193 с.

186. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. – Т. 1: Законодательство Древней Руси. – М., 1984. – 432 с.

187. *Сасов К.А.* Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: моногр. – М.: Норма, 2013. – 256 с.

188. *Саттарова Н.А.* Принуждение в финансовом праве: моногр. – М.: Изд-во «Юрлитинформ», 2006. – 392 с.

189. *Соколова Э.Д.* Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. – М.: Юриспруденция, 2009. – 264 с.

190. Таможенное право: учеб. пособ. / отв. ред. О. Ю. Бакаева. – 2-е изд., пересмотр. – М.: Норма; ИНФРА-М, 2012. – 512 с.

191. Таможенное право: учебник / отв. ред. О.Ю. Бакаева. – М.: Норма, 2008. – 560 с.

192. *Титов А.С.* Налоговое администрирование и контроль. – М.: ВК, 2007. – 410 с.

193. Финансовое право: учебник / под ред. О.Н. Горбуновой. – М.: Юристъ, 1996. – 393 с.

194. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2004. – 749 с.

195. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2009. – 768 с.

196. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма; ИНФРА-М, 2012. – 752 с.

197. Финансовый механизм и право: моногр. / отв. ред. С.В. Запольский. – М.: Контракт, 2014. – 248 с.

198. *Халипов С.В.* Таможенное право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: «Зерцало-М», 2006. – 440 с.

Научные статьи

199. *Абрамов А.П.* Современные аспекты администрирования налоговых и таможенных платежей // Известия Томского политехнического университета. – 2005. – Т. 308. – № 6. – С. 195–202.

200. *Абрамчик Л.Я.* Налоговое администрирование в системе финансового контроля // Финансовое право. – 2005. – № 6. – С. 28–30.

201. *Алферьев Т. П.* Правовое регулирование механизма распределения таможенных платежей в Таможенном союзе // Государство и право. – 2014. – № 3. – С. 99–104.

202. *Артемов А.А.* Совершенствование администрирования таможенных платежей: комментарий к законопроекту // Налоговая политика и практика. – 2007. – № 5. – С. 10–13.

203. *Бакаева О.Ю.* Институциональные особенности администрирования таможенных платежей в условиях Таможенного союза // Институциональные проблемы современного финансового права: сб. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Сарат. гос. акад. права», 2011. – С. 335–338.

204. *Бакаева О.Ю.* Особенности правовой регламентации отношений в рамках Таможенного союза: проблемы и решения // Юридический мир. – 2011. – № 4 (172). – С. 56–59.

205. *Бакаева О.Ю.* Правовые аспекты таможенного администрирования: понятие и признаки // Государство и право. – 2009. – № 11. – С. 94–98.

206. *Бакаева О.Ю.* Роль Конституционного Суда Российской Федерации в толковании норм таможенного законодательства // *Внешнеторговое право.* – 2008. – № 2. – С. 31–34.

207. *Бакаева О.Ю.* Судебный контроль как способ защиты прав участников таможенных правоотношений: перспективы развития в рамках административной юстиции // *Административное судопроизводство в Российской Федерации: развитие теории и формирование административно-процессуального законодательства.* – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2013. – Вып. 7. – С. 611–621.

208. *Бацвин Н.С.* Понятие и сущность государственного администрирования // *Вестник Санкт-Петербургской юридической академии.* – 2012. – № 1 (14). – С. 31–36.

209. *Беликов А.П.* Налоговое администрирование как инструмент финансового контроля // *Налоги (газета).* – 2008. – № 11. – С. 58–70.

210. *Белова С.Н.* Сущность понятия администрирования доходов бюджетов органами внутренних дел // *Бизнес в законе: эконом.-юрид. журнал.* – 2011. – № 1. – С. 275–277.

211. *Волков А.М.* О юридической конструкции понятия «публичное администрирование» // *Административное и муниципальное право.* – 2014. – № 6. – С. 503–510.

212. *Гармонников С.Н.* О необходимости совершенствования определений понятий «таможенное дело» и «таможенное администрирование» в Таможенном союзе в рамках ЕврАзЭС // *Таможенное дело.* – 2013. – № 2. – С. 11–12.

213. *Глазьев С.Ю.* Формирование Таможенного союза как важнейшего элемента антикризисной стратегии. Доступ из СПС «Гарант» (дата обращения: 15.08.2014).

214. *Горшков Г.* Правовые аспекты создания ЕЭС // *эж-ЮРИСТ.* – 2014. – № 21. – С. 12–13.

215. *Гошин В.А.* Основные направления совершенствования таможенного администрирования в Таможенном союзе до 2015 г. URL: <http://www.alta.ru> (дата обращения: 10.03.2014).

216. *Денисова А.Ю.* Правовые основы регулирования таможенных сборов в Таможенном союзе ЕврАзЭС // Современный юрист. – 2013. – № 2 (3). – С. 77–87.

217. *Досмырза Д.* Концептуальные направления повышения эффективности таможенного администрирования // Вклад молодых ученых. – 2009. – № 1 (5). – С. 134–143.

218. *Досмырза Д.* Проблемы толкования понятия таможенного администрирования // Исследования в сфере деятельности органов финансовой полиции и таможни. – 2010. – № 4 (12). – С. 19-23.

219. *Запольский С.В.* О системе органов, администрирующих государственные доходы // Субъекты советского административного права: сб. науч. тр. СЮИ. – Свердловск, 1985. – С. 148.

220. *Иванов А.Г.* Понятие администрирования налогов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 5–13.

221. Интервью руководителя ФТС России Андрея Бельянинова газете «Завтра» от 25 апреля 2013 г. «Таможня даёт добро». URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 05.05.2014).

222. Интервью Члена Коллегии (Министра) по таможенному сотрудничеству ЕЭК Владимира Гошина Евразийскому коммуникационному центру: «Таможенный кодекс ЕАЭС принесёт предпринимателям только выгоду». URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru> (дата обращения: 04.09.2014).

223. *Искоренова Д.К.* Становление и развитие института администрирования доходов бюджета // Вопросы экономики и права. – 2009. – № 8. – С. 22–24.

224. *Клементьева Т.Н.* Некоторые вопросы налогового администрирования // Финансовое право. – 2007. – № 9. – С. 18–22.

225. *Козырин А.Н.* Интеграционные процессы в ЕврАзЭС: новое в правовом регулировании публичных финансов. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.06.2014).

226. *Козырин А.Н.* Организационно-правовые основы таможенного регулирования в Таможенном союзе ЕврАзЭС // Реформы и право. – 2012. – № 1. – С. 3–15.

227. *Козырин А.Н.* Таможенный кодекс 2003 г.: новые контуры таможенного законодательства. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.03.2015).

228. *Кудряшова Е.В.* К вопросу о значении принципа плановости финансовой деятельности государства для науки финансового права и развития финансового законодательства // Финансовое право. – 2011. – № 8. – С. 6–8.

229. *Курочкин С.* У вас товар, у нас пошлины // эж-ЮРИСТ. – 2010. – № 37. – С. 10.

230. *Лёвина О.А.* Некоторые вопросы финансово-контрольных правоотношений, возникающих в процессе администрирования доходов федерального бюджета // Бизнес в законе: эконом.-юр. журнал. – 2012. – № 1. – С. 185–188.

231. *Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева А.Н.* Правовое регулирование взимания НДС и акцизов в рамках Таможенного союза ЕврАзЭС // Финансовое право. – 2010. – № 5. – С. 31–37.

232. *Манташев Т.Б.* Характеристика государственных органов, осуществляющих налоговое администрирование в Российской Федерации // Финансы и кредит. – 2009. – № 47 (383). – С. 59–64.

233. *Матвиенко Г.В.* Производство таможенного обложения: понятие, структура, стадии // Финансовое право. – 2011. – № 11. – С. 34 - 39.

234. *Нестеров А.В.* О понятии администрирования в административном праве // Административное и муниципальное право. – 2012. – № 3. – С. 68–72.

235. *Нешатаева Т.Н.* Евразийский суд: назад в будущее. URL: <http://sudevrazes.org.ru> (дата обращения: 19.02.2013).

236. *Нищимная С.А.* К вопросу о финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления // Муниципальная служба: правовые вопросы. – 2009. – № 3. – С. 17–19.

237. *Пилипенко А.А.* Структурно-модификационные аспекты познания категории «финансовая деятельность государства» // Финансовое право. – 2007. – № 1. – С. 2–6.

238. *Полуянова Т.* Казна «с иголки» // Российская газета. – 2011. – 5 апреля.

239. *Сасов К.* Старые проблемы нового Кодекса // эж-ЮРИСТ. – 2004. – № 2. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.03.2015).

240. *Слюсарь Н.Б.* Правовые институты Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС: их задачи и функции // URL: <http://www.evrazes-bc.ru> (дата обращения: 15.06.2013).

241. *Сорокина М.Н.* Роль таможенных платежей в доходной части бюджетной системы // Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях): сб. науч. тр. (по матер. Междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 2 июня 2010 г.). – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. – С. 446–447.

242. *Старилов Ю.Н.* Преодоление «избыточности» публичного администрирования – основная задача развития современного административного права // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2008. – № 3. – С. 77–92.

243. *Трошкина Т.Н.* Налоговый характер таможенно-тарифных правоотношений (о правовой природе таможенной пошлины. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.10.2014).

244. *Харисов И.Ф.* Правовая природа налоговых и таможенных платежей // Налоги. – 2009. – № 4. – С. 11-16.

245. *Хомяков А.П.* К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования // Финансовое право. – 2011. – № 4. – С. 34–38.

246. *Худяков А.И.* К соотношению понятий «финансовая деятельность» и «управление финансами» // Правоведение. – 1985. – № 1. – С. 63–66.

247. *Цинделиани И.А.* Таможенная пошлина в системе фискальных платежей России // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 12. – С. 23–24.

248. *Черленяк Р.Н.* Проблемы определения правовой природы таможенной пошлины // Юрист. – 2012. – № 22. – С. 40–43.

249. *Шагиева Р.В.* Теоретические основы исследования финансовой деятельности в науке финансового права // Административное и муниципальное право. – 2014. – № 4. – С. 375–383.

250. *Шепенко Р.А.* Юридическая природа акцизов. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.03.2015).

251. *Шохин А.* К новым правилам игры // Российская газета. – 2010. – 11 марта.

252. *Якубов Т.А.* Правовая природа таможенной пошлины // Налоги. – 2012. – № 6. – С. 31–33.

Диссертации, авторефераты диссертаций

253. *Артемьев А.А.* Администрирование таможенных платежей как направление налоговой политики: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – М., 2010. – 25 с.

254. *Ашмарин А. И.* Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Люберцы, 2010. – 26 с.

255. *Бакаева О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2005. – 50 с.

256. *Бакаева О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов российской федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2005. – 482 с.

257. *Борисов М.В.* Совершенствование таможенного администрирования в особых экономических зонах (на примере ОЭЗ «Алабуга»): автореф. дис. ... канд. экон. наук. – М., 2011. – 26 с.

258. *Давыдов М.Д.* Развитие финансового механизма администрирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Самара, 2011. – 26 с.

259. *Досмырза Д.* Организационно-правовые основы таможенного администрирования в Республике Казахстан: дис. ... канд. юрид. наук. – Алматы, 2009. – 147 с.

260. *Землянская Н.И.* Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2005. – 22 с.

261. *Иванов А.А.* Организация таможенного администрирования в цепях поставок подакцизных товаров: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – СПб., 2010. – 21 с.

262. *Иващенко М.В.* Администрирование в деятельности таможенных органов Российской Федерации: автореф. ... дис. канд. юрид. наук. – Ростов н/Д, 2011. – 23 с.

263. *Калинин М.В.* Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 24 с.

264. *Кинякин М.В.* Таможенное администрирование как институт интеграции России в мировую экономику: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Ростов н/Д, 2012. – 28 с.

265. *Кобзарь-Фролова М.Н.* Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2010. – 44 с.

266. *Коваленко Е.П.* Правовое регулирование обеспечения уплаты таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2009. – 22 с.

267. *Козырин А.Н.* Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 1994. – 402 с.

268. *Кочкалов С.А.* Правовое регулирование возмещения налога на добавленную стоимость по внешнеэкономическим сделкам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2010. – 26 с.

269. *Крусс Е.Е.* Административно-юрисдикционная деятельность таможенных органов в налоговой сфере: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Люберцы, 2013. – 25 с.

270. *Лёвина О.А.* Правовые основы контрольной деятельности на стадии исполнения федерального бюджета: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2012. – 28 с.

271. *Лисицын Д.А.* Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: дис. ... канд. юрид. наук. – Челябинск, 2004. – 215 с.

272. *Лисицын Д.А.* Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Челябинск, 2004. – 24 с.

273. *Литвинова Ю.М.* Финансовый контроль в области таможенного дела: проблемы правового регулирования и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2011. – 28 с.

274. *Лукьянова Т.Г.* Финансовая деятельность государства как правовая категория: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 24 с.

275. *Набирушкина И.С.* Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2014. – 212 с.

276. *Орлов И.В.* Правовой статус субъектов административной ответственности в таможенной сфере: дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2000. – 230 с.

277. *Пауль А.Г.* Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. – Воронеж, 2014. – 385 с.

278. *Пономаренко А.Д.* Совершенствование системы таможенного администрирования как фактора повышения конкурентоспособности Российской Федерации в международных транзитных грузовых перевозках направления Восток-Запад: автореф. ... дис. ... канд. экон. наук. – М., 2011. – 28 с.

279. *Прущак С.Ф.* Инновационное развитие таможенного администрирования внешнеэкономической деятельности: автореф. ... дис. д-ра экон. наук. – М., 2007. – 39 с.

280. *Ромащенко Л.В.* Правовая природа парафискальных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2013. – 26 с.

281. *Сорокина М.Н.* Таможенная пошлина: проблемы нормотворчества и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2009. – 26 с.

282. *Сухарчук И.Л.* Правовое регулирование налогообложения товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2000. – 25 с.

283. *Трошкина Т.Н.* Таможенная пошлина в механизме таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности (правовые аспекты): дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2000. – 194 с.

284. *Федина Е.А.* Правовые основы формирования налоговых доходов бюджетов (на примере функционирования налоговых органов): дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. – 245 с.

285. *Фонова И.В.* Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 233 с.

286. *Чуватова И.С.* Совершенствование деятельности таможенных органов по администрированию таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – М., 2011.– 28 с.

287. *Ярышев С.Н.* Международно-правовые вопросы формирования и функционирования Единого экономического пространства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2012. – 38 с.

Справочные издания; источники статистической информации

288. Динамика исполнения показателей деятельности ФТС России. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 09.05.2015).

289. Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации в 2014 году». URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 20.03.2015).

290. Обзор судебной практики по спорам, связанным с возвратом (зачетом) излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных пошлин, налогов, а также с уплатой процентов, начисленных на такие платежи в связи с нарушением таможенными органами срока их возврата. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 28.04.2015).

291. Обзор судебной практики таможенных органов по спорам, связанным с нарушением временного ввоза транспортных средств по причине их хищения третьими лицами. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 11.05.2015).

292. *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка / Российская академия наук, Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – М.: АТЕМП, 2004. – 240 с.

293. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с.

294. ФТС России собрала 7 триллионов рублей в федеральный бюджет. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения: 04.01.2015).